

**DECIZIA nr. 903 din 17.12.2015**  
privind solutionarea contestatiilor formulate de  
**X din Turcia,**  
**prin reprezentant fiscal SC X SRL**  
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/21.08.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti cu adresa nr. x/21.08.2015 inregistrata sub nr. x/21.08.2015, cu privire la contestatia X cu sediul in Turcia, formulata prin reprezentant fiscal SC X SRL cu sediul in str. Sos. x, sector 1, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/11.06.2015, il constituie Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii nr. x /14.04.2015, confirmata de primire in data de 14.05.2015, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulate de x, prin reprezentant fiscal SC X SRL.

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

**I.** Prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii nr. x /14.04.2015 organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti au solutionat cererea de rambursare formulata de X prin reprezentant fiscal SC X SRL, prin aprobarea la rambursare a TVA in suma de x lei si respingerea la rambursare a TVA in suma de x lei aferenta pozitiiilor 1, 2,3, 4, 78, 80, 69, 82, 81, 70, 48, 49, 47, 27, 92, 12, 95, 15, 93, 14, 17, 91, 16, 18, 97, 96, 13, 11, 10, 9, 8, 7, 5, 94, 98, 20, 21, 23, 19, 24, 25, 22, 90, 89, 88, 6, 71, 60, 68, 84 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea, din care societatea contesta suma de x lei.

**II.** Prin contestatia formulata X din Turcia prin reprezentant fiscal solicita emiterea unei decizii de rambursare a TVA pentru suma de x lei, invocand urmatoarele argumente:

- organele fiscale invoca motive de respingere faptul ca aceste facturi incalca prevederile Declaratiei de reciprocitate a Romaniei cu Turcia, prevederile art. 146 (1) lit. a) si pe cele ale art. 155 alin (5) din Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- in ceea ce priveste facturile emise de X Euro Service GmbH (pozitiile 1 - 4), acestea nu contin codul de TVA al beneficiarului iar referitor la dovezile de plata a TVA aferente acestor facturi, se mentioneaza in Decizie faptul ca sumele achitate conform extraselor bancare de cont nu coincid cu sumele din facturile centralizatoare;

- conform prevederilor contractului pentru bunurile si serviciile achizitionate incheiat intre societate si X Germania, societatea utilizeaza cardurile X Germania pentru achizitia de bunuri si servicii pe teritoriul Romania;

- in ceea ce priveste tratamentul TVA aplicat, X are calitatea de cumparator - revanzator in relatia cu societatea, intrucat X cumpara bunurile si serviciile de la diversi furnzori romani si le revinde catre societate. Asadar, pentru toate livrarile/prestarile efectuate in Romania, X emite facturi cu TVA romanesc;

- fata de contractul cu X Germania, societatea a incheiat si un contract de factoring numit „contract de factoring privind achizitia de creante de rambursare a TVA privind prestarile de serviciile aferente acestor creante” cu Remobis Refund Service CV (denumita in continuare Remobis);

- in baza contractului de factoring, Remobis finanteaza creantele de TVA pe care societatea le are fata de bugetul de stat roman;

- in ceea ce priveste toate celelalte facturi respinse, care fac obiectul contestatiei, s-a solicitat de catre societate furnizorilor SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL corectarea acestora cu informatiile mentionate in decizie, insa dat fiind faptul ca aceasta procedura necesita timp spre a fi indeplinita, solicitam acordarea unui termen de 15 zile de la data expirarii termenului legal pentru depunerea acestei contestatii.

Pe fondul cauzei, societatea arata ca sumele achitate se regasesc in facturile centralizatoare („summary invoice”) emise exclusiv in scop de decontare si ca organele fiscale au respins partial cererea, fara a permite societatii sa prezinte documentele care sa ateste plata efectiva a TVA, motiv pentru care argumentele autoritatilor fiscale sunt neintemeiate.

In sustinerea contestatiei, societatea anexeaza extrasele bancare de cont ce atesta platile efectuate de Remobis catre X Germania, situatiile lunare centralizatoare ale platilor efectuate de catre Remobis catre X Germania.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate prin reprezentant fiscal, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

**Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta are dreptul la rambursarea TVA in conditiile in care, a depus documente noi in sustinerea contestatiei, neavute in vedere la emiterea deciziei de rambursare contestata, iar pe de alta parte, nu a depus documente care sa conduca la modificarea constatarilor organului fiscal.**

**In fapt**, in baza cererii formulata pentru perioada ianuarie – decembrie 2011 inregistrata sub nr. x /28.09.2012 persoana impozabila nerezidenta X din Turcia prin reprezentant fiscal SC X SRL a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea TVA in suma de x lei.

Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in România, stabilite in afara Comunitatii, nr. x /14.04.2015, organul fiscal a admis la rambursare TVA in suma de x lei si a respins la rambursare TVA in suma de x lei, pentru următoarele motive:

- taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de furnizorul X Romania, X X , X SC X SRL, SC X SRL si X SRL, a fost respinsa deoarece, facturile emise in baza carora s-a solicitat rambursarea, nu respecta prevederile art. 146 alin (1) lit a), coroborate cu cele ale art. 155 alin (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA aferenta platii serviciilor prestate pentru folosirea cardurilor nu poate fi rambursata intrucat nu se regaseste printre achizitiile de bunuri si prestarile de servicii mentionate in declaratia de reciprocitate a României catre Turcia;

Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta sustine ca:

- folosirea cardului si taxa servicii incluse in facturile X sunt conexe si urmeaza achizitiei de combustibil, astfel fac parte din pretul combustibilului sau sunt in stransa legatura, nu sunt servicii de sine statatoare, TVA aferenta trebuie sa fie rambursabila in baza declaratiei de reciprocitate intre Romania si Turcia;

- facturile emise de X respecta prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal fiind depuse facturi corectate;

- pentru celelalte achizitii va depune facturi corectate.

La dosarul cauzei exista in fotocopie următoarele documente ce privesc corespondenta dintre organele fiscale si reprezentatul fiscal al societății nerezidente din Turcia, respectiv:

- adresa nr. x18.06.2015 confirmata de primire in data de 23.06.2015 prin care organele fiscale i-au solicitat reprezentantului fiscal ca documentele justificative prezentate sa fie semnate si stampilate si sa fie insotite de traducerile in limba romana certificate de traducatori autorizati conform prevederilor art. 8, alin (2) din Codul de procedura fiscala;
- prin adresa nr. x/18.06.2015 transmisa de organul fiscal se revine si la adresa anterioara nr. x/18.06.2015, cu aceleasi solicitari;
- adresele de raspuns ale reprezentantului fiscal nr. x/08.07.2015 nr. x/08.07.2014, nr. x/10.07.2015 nr. x/10.07.2015 si nr. x/21.07.2015 prin care au transmis facturile in copie si dovezi de plata insotite de un centralizator aferente acestora depuse in format letric cat si in fomat electronic.

**In drept**, conform art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit .b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

" Art. 147<sup>2</sup> - (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 în Comunitate, poate solicita **rambursarea taxei achitate** pentru importuri și achiziții 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. 147<sup>2</sup> 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 în Comunitate, poate solicita rambursarea taxei **achitate** pentru importuri și achiziții 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 [...]

(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, art. 144 și art. 144<sup>1</sup> 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, 145<sup>1</sup> 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. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

(7) Reprezentantul trebuie să îndeplinească următoarele obligații, în numele și în contul solicitantului:

a) să depună la organele fiscale competente o cerere pe modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, **anexând toate facturile și/sau documentele de import în original, care să evidențieze taxa a cărei rambursare se solicită;**

b) să prezinte documente din care să rezulte că solicitantul este angajat într-o activitate economică ce i-ar conferi acestuia calitatea de persoană impozabilă în condițiile art. 127 din Codul fiscal, dacă ar fi stabilită în România. Prin excepție, în cazul în care organele fiscale competente dețin deja o astfel de dovadă, nu este obligatoriu ca persoana impozabilă să aducă noi dovezi pe o perioadă de un an de la data prezentării respectivelor dovezi;

c) să prezinte o declarație scrisă a solicitantului ca în perioada la care se referă cererea de rambursare persoana respectivă nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii ce au

avut loc sau au fost considerate ca având loc în România, cu excepția, după caz, a serviciilor prevăzute la alin. (2). [...]

(8) **Pentru a se asigura că o cerere de rambursare este justificată și pentru a preveni fraudele, organele fiscale competente îi vor impune împuternicitului ce solicită o rambursare conform art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. b) din Codul fiscal orice alte obligații în plus față de cele prevăzute la alin. (7).**

(18) **Persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu este stabilită în Comunitate poate solicita rambursarea taxei achitate 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.**

(19) 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 taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene L 326 din 21 noiembrie 1986".

În speta sunt aplicabile și dispozițiile pct. 9.1 și 9.2 din Procedura de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr. 5/2010:

**"9.1. Compartimentul de specialitate analizează documentația depusă, verificând respectarea condițiilor impuse pentru rambursare, potrivit pct. 50 alin. (1)-(11) din normele metodologice.**

**9.2. De asemenea, acesta verifică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice existența acordurilor/declarațiilor de reciprocitate în ceea ce privește rambursarea TVA între România și țara solicitantului".**

Potrivit Declarației de reciprocitate a României către Turcia:

"Legislația fiscală română, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. b) ca persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu este stabilită în Comunitate poate solicita rambursarea taxei achitate 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. Această prevedere reprezintă transpunerea în legislația fiscală română a Directivei Consiliului 86/560/CEE din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Aranjamente pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată către persoane impozabile care nu sunt stabilite în Comunitate.

[...] Având în vedere că rambursarea poate fi acordată numai pe baza de reciprocitate și ca **legislația din Turcia permite rambursarea taxei pe valoarea adăugată platită** în Turcia pentru achizițiile de bunuri și servicii legate de participarea la târguri și expoziții, precum și pentru activități de transport, respectiv carburanți, piese de schimb, cheltuieli de întreținere și reparații, **România se angajează să ramburseze persoanelor impozabile stabilite în Turcia 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 platită în România, aferentă achizițiilor menționate mai sus."**

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 si achizitii de bunuri/servicii efectuate în România, respectiv daca, în conformitate cu legea tarii unde este stabilita, o persoana impozabila stabilita în România ar avea acelasi drept de rambursare în ceea ce priveste TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în tara respectiva.

De asemenea, România se angajeaza sa ramburseze persoanelor impozabile stabilite în Turcia care nu sunt înregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze în scopuri de TVA si nu sunt stabilite în Comunitate, taxa pe valoarea adaugata platita în România.

În speta, organul fiscal a respins la rambursare TVA în suma de x lei solicitata de X prin reprezentant fiscal SC X SRL pe motiv ca pentru facturile înscrise la pozitiile nr. 1, 2,3, 4, 78, 80, 69, 82, 81, 70, 48, 49, 47, 27, 92, 12, 95, 15, 93, 14, 17, 91, 16, 18, 97, 96, 13, 11, 10, 9, 8, 7, 5, 94, 98, 20, 21, 23, 19, 24, 25, 22, 90, 89, 88, 6, 71, 60, 68, 84 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea, nu respecta prevederile art. 146 alin (1) lit a), coroborate cu cele ale art. 155 alin (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin referatul cu propuneri de solutionare, organul fiscal mentioneaza urmatoarele:

1. Referitor la TVA în suma de x lei, aferenta facturilor emise de furnizorii de combustibil SC X Romania SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL si X SRL :

- facturile emise de SC X Romania SRL aflate în lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA anexata la cererea de rambursare la pozitiile nr. 78, 80, 69, 82, 81 si 70 nu contin codul de identificare al beneficiarului;

- pentru factura anexata la pozitia 71 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea se solicita rambursarea TVA în suma de x lei emisa de SC X Romania SRL, nu sunt respectate prevederile pct. 50, alin(18), din Normele metodologice de aplicare a dispozitiilor art. 147<sup>2</sup>, alin (1) lit (b) din Lege 571/2003, privind Codul Fiscal;

- facturile emise de SC X SRL aflate în lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA anexata la cererea de rambursare la pozitiile 48, 49, 47 si 27 nu contin cota de taxa pe valoare adaugata aplicata iar factura aflata la pozitia nr. 27, nu mentioneaza codul de identificare fiscala al beneficiarului;

- facturile emise de SC X SRL aflate în lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA anexata la cererea de rambursare la pozitiile nr. 92, 12, 95, 15, 93, 14, 17, 91, 16, 18, 97, 96, 13, 11, 10, 9, 8, 7, 5, 94, 98, 20, 21, 23, 19, 24, 25, 22 si 90 nu respecta prevederile pct. 72 alin (4) din Normele metodologice de aplicare a dispozitiilor art. 155 alin (5) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare;

- unele facturi emise de furnizorul SC X SRL, sunt emise în aceeasi zi la acelasi punct de lucru, pentru bonurile fiscale diferite (FA nr. x/19.07.2011 aflata la pozitia 14 si 17), astfel nu se respecta prevederile Normelor privind regimul intern de numerotare a facturii din anexa 4 la Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile de catre persoanele prevazute la art. 1 pct. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991;

- pentru factura anexata la pozitia nr. 6 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea se solicita rambursarea emisa de SC X SRL, nu a fost prezentata în original în sustinerea cererii de rambursare, astfel nu sunt îndeplinite prevederile pct. 46, alin (1) din H.G. nr. 44/2004;

- facturile emise de SC X SRL aflate în lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA anexata la cererea de rambursare la pozitiile nr. 89 si 88 nu contin codul de identificare fiscala al beneficiarului si cota de taxa pe valoare adaugata aplicata;

- factura emisa de X SRL aflata în lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA la pozitia nr. 60, este întocmita pentru achizitia de combustibil din data de 08.04.2011, conform bon fiscal nr. x iar pe bonul fiscal este aplicata stampila altei societatii, se deduce ca achizitia de combustibil nu a fost efectuata de societatea care solicita rambursarea;

- factura înscrisa la pozitia nr. 68 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA emisa de SC X Romania SRL contine elemente ce nu sunt ale societatii care solicita rambursarea;

- factura inscrisa la pozitia nr. 84 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA emisa de SC X Romania SRL, in centralizatorul anexat cu bonurile fiscale eliberate figureaza bonul fiscal nr. x/11.05.2011 care are aplicat pe verso stampila altei societati.

2. Referitor la TVA in suma de x lei, aferenta facturilor emise de furnizorul de combustibil X X Gmb +Co.KG :

- prin decizia nr. x /14.04.2015 s-a respins la rambursare TVA aferenta facturilor emise de X X Gmb +Co.KG pentru livrari in Romania, aflate in lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea la pozitia nr. 1, 2, 3 si 4, deoarece nu au fost respectate prevederile art. 146 alin (1) lit a) si art. 155 alin (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu precizarile Declaratiei de reciprocitate a Romaniei cu Turcia.

In sustinerea contestatiei s-au depus facturile X corectate, respectiv facturile initiale, care nu aveau mentionat codul fiscal al beneficiarului, insotite de facturile de stornare si de facturile refacute cu datele initiale dar in care se mentioneaza si codul fiscal al beneficiarului respectand art. 159 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor art. 146, art. 155 si art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 46 si pct. 812 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

**Codul fiscal:**

“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; [...]”.

Norme metodologice:

“46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor** prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informații prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78”.

“Art. 155. – (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

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;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

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

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 1521, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 1522, la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.

**“Art. 159. – (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”.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, orice contribuabil, inclusiv contribuabilul nerezident nestabilit în Comunitate, poate beneficia, pe baza de reciprocitate, de rambursarea taxei achitate pentru achizițiile de bunuri efectuate în România, sub condiția justificării deducerii taxei pe baza de facturi care să conțină toate informațiile obligatorii prevăzute de legea fiscală.

În situația în care facturile conțin informații incorecte sau incomplete, contribuabilul solicitant poate prezenta facturi de corectare emise în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare, inclusiv în susținerea contestației, având în vedere prevederile art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**3.1. Referitor la facturile emise de X X Gmb +Co.KG, pozițiile nr. 1 - 4 din cererea de rambursare, TVA în suma x lei.**

Potrivit dispozițiilor legale de mai sus, rezulta că, în speta, întrucât facturile fiscale au fost transmise beneficiarului, corectarea informațiilor înscrise în aceste facturi se efectuează astfel:

- 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.

Din analiza documentelor noi depuse de societate în susținerea contestației, rezulta că aceasta a procedat la corectarea facturilor care fac obiectul cererii de rambursare, după cum urmează: a fost emisă o nouă factură fiscală conținând informațiile și valorile corecte și concomitent a fost emisă o factură fiscală cu valorile cu semnul minus în care s-au înscris numărul și data documentului corectat.

De asemenea, la dosarul cauzei există anexate o serie de documente (cererea pentru card X, condițiile comerciale generale, contractul privind (...) prestarea de servicii privind

creante de rambursare a TVA, etc), cu privire la alocarea de catre X a cardurilor X sau cardurilor /echipamentelor partenerilor X , clientilor X sau clientilor comuni cu partenerii X , pentru achizitionarea de combustibili, uleiuri, accesorii, piese de schimb si beneficierea de servicii necesare pentru prestarea de servicii de transport in scop comercial, fara plata in numerar la toate statiile X , documente pe care **organul fiscal nu le-a analizat in detaliu cu ocazia analizei documentare efectuata, iar in referatul cu propuneri de solutionare desi au fost analizate nu rezulta motivele pentru care taxa pentru servicii nu este conexa achizitiilor de combustibil.**

Se retine ca potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Or, in speta organul fiscal nu a verificat toate aspectele legate de achizitiile care fac obiectul prezentei cauze, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente (art. 146 alin 1 lit a si art. 155 alin 5 din Codul fiscal), fara a analiza daca folosirea cardului si taxa servicii incluse in facturile X sunt conexe si urmeaza achizitiei de combustibil, facand parte din pretul combustibilului si fiind in stransa legatura cu achizitia respectiva.

Avand in vedere cele mai sus aratate, precum si faptul ca, pe de-o parte, x, prin reprezentant fiscal SC X SRL a depus in sustinerea contestatiei documente noi neavute in vedere cu ocazia efectuarii analizei documentare, iar pe de alta parte organul fiscal nu a efectuat o analiza detaliata a indeplinirii tuturor conditiilor legale privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata, urmeaza a se dispune, in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desfiintarea in parte a Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii nr. x /14.04.2015, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei inscrise la pozitile nr. 1 - 4 din cererea de rambursare.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat."

Prin urmare, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti va proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin solicitarea de documente suplimentare contestatarei in vederea verificarii tuturor conditiilor legale privind rambursarea TVA, dupa caz.

**3.2. Referitor la facturile emise de SC X Romania SRL, pozitile nr. 78, 80, 69, 82, 81 70, 71, 68 si 84, de SC X SRL, pozitile nr. 48, 49, 47 si 27, de SC X SRL, pozitile nr. 6, 92, 12, 95, 15, 93, 14, 17, 91, 16, 18, 97, 96, 13, 11, 10, 9, 8, 7, 5, 94, 98, 20, 21, 23, 19, 24, 25, 22 si 90, de SC X SRL pozitile nr. 89 si 88 din cererea de rambursare.**



Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, orice contribuabil, inclusiv contribuabilul nerezident nestabilit în Comunitate, poate beneficia, pe baza de reciprocitate, de rambursarea taxei achitate pentru achizițiile de bunuri efectuate în România, sub condiția justificării deducerii taxei pe baza de **facturi originale care să conțină toate informațiile obligatorii prevăzute de legea fiscală**, inclusiv cele referitoare la denumirea, adresa, codul de identificare fiscală a beneficiarului/furnizorului, etc.

În situația în care facturile conțin informații incorecte sau incomplete, contribuabilul solicitant poate prezenta facturi de corecție emise în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare, inclusiv în susținerea contestației, având în vedere prevederile art. 159 din Codul fiscal, pct. 50 alin. (12) din Normele metodologice aprobate din HG nr. 44/2004, coroborate cu cele ale art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că în legătura cu acest capăt de cerere societatea nu contestă constatările organului fiscal privind nerespectarea prevederilor legale privind corectarea facturilor, ci precizează următoarele:

“Mentionăm faptul că s-a solicitat de către Societate furnizorilor SC X SRL, SC X SRL, SC X România SRL și SC X SRL corectarea acestora cu informațiile menționate în decizie, însă dat fiind faptul că această procedură necesită timp pentru a fi îndeplinită, vă solicităm acordarea unui termen de 15 zile de la data expirării termenului legal pentru depunerea acestei contestații pentru a fi în măsură să depunem și aceste facturi corectate.”

Până la data prezentei decizii, societatea nu a depus niciun document în susținerea acestui capăt de cerere (facturile în original care să conțină toate informațiile obligatorii prevăzute de legea fiscală, respectiv facturile corectate potrivit dispozițiilor legale).

În consecință, având în vedere că facturile prezentate în susținerea cererii de rambursare a TVA nu conțin toate informațiile obligatorii corecte pentru justificarea dreptului de deducere (unele facturi nu conțin seria facturii, pe unele facturi s-a aplicat la rubricile privind datele de identificare ale furnizorului numai stampila furnizorului, unele facturi nu conțin codul de identificare al cumparator, etc), iar în susținerea contestației nu au fost prezentate facturile de corecție emise în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, deși avea această posibilitate potrivit dispozițiilor art. 213 alin (4) din Codul de procedură fiscală, republicat, fie nu s-au prezentat motivele pentru care depune contestația cu privire la TVA în suma totală de x lei, contestația formulată de X prin reprezentant fiscal SC X SRL, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul pct. 9.1 și pct. 9.2 din Procedura de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr. 5/2010, Declarației de reciprocitate a României către Turcia, art. 147<sup>2</sup>, art. 155, art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 205, art. 213 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

## DECIDE

1. Desființează în parte Decizia 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 Comunității nr. x /14.04.2015 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, cu privire la TVA respinsă la rambursare în suma de x lei, urmând că

organul fiscal sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

2. Respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta de documente contestatia formulata de X prin reprezentant fiscal SC X SRL impotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii nr. x /14.04.2015 emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti pentru TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

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