

DECIZIA nr.432/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **x**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **06.07.2011**, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, completata prin adresa transmisa prin email in data de 15.06.2016, inregistrata sub nr. x, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de AFCN, comunicata in data de **06.06.2011**, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 205 alin. (1), art. 206, art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 23 din Directiva 2008/9/CEE din data de 12 februarie 2008, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Societatea face parte din grupul de societati x si are ca obiect de activitate vanzarea de vehicule comerciale si de pasageri, precum si vanzarea de piese si accesorii in diverse tari din Europa Centrala, inclusiv Romania.

Aceasta livreaza vehicule din Ungaria catre dealeri din Romania. Ulterior dealerii romani vand vehiculele catre clientii lor (livrari locale).

In conformitate cu contractele de servicii de reparatii incheiate cu dealerii locali, acestia sunt insarcinati sa se ocupe de reparatiile vehiculelor in perioada de garantie. Astfel de servicii reprezinta lucrari asupra bunurilor mobile corporale. In conformitate cu prevederile art. 133 alin 2 lit h punctul 2, prima liniuta din Codul fiscal, in vigoare in cursul anului 2009, locul prestarii acestor servicii este in Romania.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la TVA in suma de x lei, pozitiile nr. 186 - 190, 192, 195, 200, 260, 292 - 302, 304 - 402, 408, 410, 412, 414 - 421, 423 - 424, 426 - 431 din cerere, societatea mentioneaza ca anexeaza la contestatie facturile corectate emise de

prestatori, intrucat in facturile initiale taxa pe valoarea adaugata a fost exprimata numai in euro; de asemenea, ataseaza si dovada achitarii facturilor respective.

2. Referitor la TVA in suma de x lei, pozitiile nr. 112, 262 - 269, societatea subliniaza ca organul fiscal a constatat eronat ca aceste facturi nu au in scris codul de TVA al beneficiarului (acesta este mentionat pe fiecare dintre aceste facturi).

3. Referitor la TVA in suma de x lei, pozitiile nr. 39, 64, 65, 81, 88, 89, 117, 118, 132, 181 - 183, 191, 193, 194, 196 - 199, 215, 271, 272, 276, 278, 283 - 285, 288, 289, 405, 422, 425, 433, 247 - 259 din cerere, societatea sustine ca ataseaza la contestatie dovada achitarii facturilor respective; in ceea ce priveste pozitiile 247 - 249, 251 - 259, constatarea organului fiscal potrivit careia acordul de compensare poarta o data ulterioara depunerii cererii de rambursare este contrara art. 5 din Directiva 2008/9/CE, care nu mentioneaza plata TVA ca fiind o conditie pentru rambursarea TVA.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

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

Cauza supusa soluționării este dacă societatea poate beneficia de rambursarea TVA in suma de x lei, in conditiile in care TVA in suma de x se refera fie la sume aprobate de organul fiscal prin decizia contestata, fie solicitate de doua ori in contestatie, fie necuprinse in cererea de rambursare sau cu privire la care nu a facut dovada platii taxei pana la data depunerii cererii de rambursare, fie nemotivate, iar cu privire la TVA in suma de x lei aceasta a depus documente noi in sustinerea cauzei.

In fapt, prin cererea nr. x aferenta perioadei 01.01.2009 – 31.12.2009, x a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea TVA in suma de x lei.

Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- o parte din facturi cuprind taxa pe valoarea adaugata exprimata numai in euro;
- o parte din facturi nu au in scris codul de TVA al beneficiarului;
- din documentele prezentate de societate nu s-a putut determina achitarea taxei pe valoarea adaugata;

- pentru o parte dintre facturile din cererea de rambursare societatea a prezentat ca document de achitare a TVA un proces-verbal de compensare semnat in data de 13.04.2011, ulterior cererii de rambursare.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

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 achitate** pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]"

Norme metodologice:

"49. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții 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)-f), h)-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 agențiilor 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.

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

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

(...) e) **baza impozabilă și quantumul TVA, exprimate în lei.**(...)

(15) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

a) **achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare, achitate până la data solicitării rambursării;**

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

(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). (...)

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

(34) Prevederile alin. (1)-(33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008."

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 achitata** aferenta achizițiilor de bunuri, prestarilor de servicii sau importului 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, sa depuna cererea de rambursare in termenul legal, cererea de rambursare trebuie sa cuprinda baza impozabilă și quantumul TVA, exprimate în lei, facturile fiscale sa cuprinda taxa pe valoarea adaugata exprimata in lei, etc.

In speta, prin cererea nr. x/15.11.2010 aferenta perioadei 01.01.2009 – 31.12.2009, x a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea TVA in suma de x lei.

Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- o parte din facturi cuprind taxa pe valoarea adaugata exprimata numai in euro;
- o parte din facturi nu au inscris codul de TVA al beneficiarului;
- din documentele prezentate de societate nu s-a putut determina achitarea taxei pe valoarea adaugata;
- pentru o parte dintre facturile din cererea de rambursare societatea a prezentat ca document de achitare a TVA un proces-verbal de compensare semnat in data de 13.04.2011, ulterior cererii de rambursare.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

3.1 Referitor la TVA in suma totala de x lei:

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

A. Referitor la TVA in suma totala de x lei aferenta pozitiilor nr. 180 din cererea de rambursare, respectiv pozitia nr. 181 din Anexa 3 la contestatie (x lei) , nr. 270 din cererea de rambursare, respectiv pozitia nr. 271 din Anexa 3 la contestatie (x lei), nr. 275 din cererea de rambursare, respectiv pozitia nr. 276 din Anexa 3 la contestatie (x lei), nr. 277 din cererea de rambursare, respectiv pozitia nr. 278 din Anexa 3 la contestatie (x lei), nr. 282 din cererea de rambursare, respectiv pozitia nr. 283 din Anexa 3 la contestatie (x lei) si nr. 287 din cererea de rambursare, respectiv pozitia nr. 288 din Anexa 3 la contestatie (x lei) din cererea de rambursare:

Din analiza informatiilor cuprinse in Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, rezulta ca **aceasta suma a fost aprobata la rambursare.**

B. Referitor la TVA in suma totala de x lei aferenta pozitiilor nr. 214 (x lei), nr. 246 (x lei) si nr. 431 (x lei):

Din analiza anexelor depuse de societate la contestatie rezulta ca **TVA in suma de x lei este mentionata de doua ori ca suma contestata**, dupa cum urmeaza:

- pozitia nr. 214 din cererea de rambursare (x lei) se regaseste atat in Anexa nr. 1, cat si in Anexa nr. 3 la contestatie, la pozitia nr. 215;
- pozitia nr. 246 din cererea de rambursare (x lei) se regaseste atat in Anexa nr. 1, cat si in Anexa nr. 4 la contestatie, la pozitia nr. 247;
- pozitia nr. 431 din cererea de rambursare (x lei) se regaseste atat in Anexa nr. 1, cat si in Anexa nr. 3 la contestatie, la pozitia nr. 433.

C. Referitor la TVA in suma totala de x lei aferenta facturii fiscale nr. x/02.03.2009 emisa de x SRL, mentionata la pozitia 359 in Anexa 1 la contestatie:

Se retine ca **factura fiscala anterior mentionata nu a facut obiectul deciziei contestata**, neregasindu-se inscrisa in cererea de rambursare, asa cum eronat sustine

societatea, intrucat la pozitia nr. 359 este cuprinsa alta factura emisa de acelasi furnizor, respectiv factura nr. x/03.02.2009, TVA in suma de x lei.

Avand in vedere cele mai sus aratate, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de x, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma totala de x lei prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de DGFPMB.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei aferenta pozitiilor 246 - 258 din cererea de rambursare, inscrisa la pozitiile nr. 247 - 259 din Anexa 4 la contestatie:

In primul rand, trebuie subliniat faptul ca societatea nerezidenta a identificat in mod eronat pozitiile din cererea de rambursare, corespunzatoare facturilor fiscale cu privire la care a solicitat rambursarea TVA.

Astfel ca, potrivit Anexei 4 la contestatie, societatea contesta TVA in suma de x lei, suma respectiva rezultand in fapt din facturile fiscale inscrise la pozitiile 246 - 258 din cererea de rambursare si nu la pozitiile nr. 247 - 259 din cerere, asa cum eronat este prezentat in aceasta anexa.

In al doilea rand, potrivit prevederilor legale mai sus invocate in vigoare pe perioada supusa verificarii, persoanele impozabile nerezidente si care nu sunt stabilite in Romania beneficiaza de rambursarea **TVA achitata in Romania** daca sunt indeplinite mai multe conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistenta sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistenta obligatiei inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si la neefectuarea de operatiuni impozabile in Romania, respectiv neefectuarea de livrari de bunuri sau prestari de servicii ce se considera ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege.

Referitor la prezentarea documentelor care atesta plata facturilor, se retine ca art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si **pct. 49 alin. (1)** teza initiala si **alin. (15) lit. a)** din Normele metodologice de aplicare prevad in mod expres ca persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate solicita rambursarea **doar a taxei facturata si achitata până la data solicitării rambursării**, pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania.

In speta, pentru facturile inscrise la pozitiile 246 - 258 din cererea de rambursare (pozitiile 247 - 259 din Anexa 4 la contestatie), asa cum insasi societatea retine in contestatia formulata, aceasta a prezentat ca document de achitare a TVA un proces-verbal de compensare semnat in data de **13.04.2011**, ulterior datei cererii de rambursare, **15.11.2010**.

Intrucat potrivit dispozitiilor art. 13 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala conform carora "**interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege**", rezulta ca pentru TVA

in suma de x lei aferenta pozitiilor 246 - 258 din cererea de rambursare, nu poate beneficia de rambursare, in conditiile in care societatea nerezidenta a facut dovada ca taxa facturata a fost achitata **ulterior** datei solicitării rambursării (lucru recunoscut, de altfel, si prin contestatia formulata).

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 49 alin. (33¹) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 77/2014:

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

Se retine ca in acest sens, la solicitarea organului de solutionare a contestatiei cu adresa nr. 150703/14.02.2014, s-a pronuntat prin adresa nr. 667681/23.07.2014 si Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din Ministerul Finantelor Publice, ca directie de specialitate, care a precizat urmatoarele:

*“Cu privire la cererile de rambursare respinse prin decizie ca urmare a ne reprezentarii dovezii achitarii facturilor, aflate in procedura de contestare la data de 12.02.2014, **consideram ca acestea trebuie solutionate potrivit prevederilor legale in vigoare la data depunerii cererilor.** Insa si in aceasta situatie, contribuabilii pot cuprinde, potrivit prevederilor pct. 49 alin. (33¹) din norme, facturile care au fost emise in perioada 1 ianuarie 2009 – 31 decembrie 2013 inclusiv, intr-o cerere de rambursare care poate fi depusa pana la data de 30 septembrie 2014, fara a mai fi necesara dovada achitarii acestora”.*

Drept pentru care, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **x** cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei** prin prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de DGFPMB.

3.3 Referitor la TVA in suma de x:

In speta, prin contestatia formulata societatea mentioneaza ca TVA contestata, conform Anexei 1 (*“Situatia facturilor respinse la rambursare datorita lipsei unor elemente formale, suma TVA fiind exprimata in lei si/sau lipsa codului de TVA al beneficiarului si a facturilor corectate + facturile mentionate in anexa si documentele de plata”*) este in suma de x lei, desi conform Anexei 1 si a documentelor atasate la contestatie, suma totala este de x lei.

In conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii."

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, conform pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

« **2.5.** Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. »

Se reține că prin contestația formulată, societatea nu a prezentat nici documente și nici motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; cu privire la acest capăt de cerere, contestatara nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarei.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, **se va respinge in parte ca nemotivată** contestația formulată, cu privire la TVA in suma de x.

3.4 Referitor la TVA in suma totala de x:

Potrivit art. 3 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul taxei pe valoarea adaugata sunt aplicabile principiile clare, principiile care se regasesc si in jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si care sunt pe deplin transpuse in legislatia romana in materia TVA, in special, la art. 147² alin. (1) si art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si la pct. 49 alin. (1)-(6) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, care stipuleaza conditiile obligatorii pe care trebuie sa le indeplineasca persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pentru a solicita rambursarea taxei facturata de alte persoane impozabile, intre care: **dovada achitarii TVA si prezentarea tuturor documentelor si informatiilor necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata.**

Mai mult, pentru a beneficia de dreptul de restituire a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate din Romania, **persoana nerezidenta este obligata sa respecte prevederile legislatiei romane referitoare la solicitarea rambursarii taxei in baza unor facturi care sa contina toate informatiile prevazute de legislatia romaneasca in materie.**

De altfel, chiar in jurisprudenta comunitara in materie se subliniaza ca normele instituite nu trebuie sa conduca la un *tratament diferit al persoanelor platitoare de impozit in functie de statele membre* pe teritoriul carora aceste persoane sunt stabilite, ceea ce implica faptul ca si **persoanele impozabile nerezidente trebuie sa indeplineasca aceleasi conditii de forma si de fond cu persoanele impozabile romane pentru a beneficia de deducerea si rambursarea taxei pe valoarea adaugata.**

In acelasi sens sunt si prevederile art. 5 paragraf 2 din Directiva a 9-a, care stipuleaza ca "in intelesul prezentei directive, **dreptul la o rambursare a taxei aferente intrarilor** este determinat in temeiul Directivei 2006/112/CE, **astfel cum se aplica in statul membru de rambursare**". Or, aceste prevederi nu vin decat sa sublinieze faptul ca restituirea/rambursarea TVA pentru aceste persoane se realizeaza numai cu respectarea anumitor conditii de forma si procedurale, inclusiv **anexarea facturilor corect intocmite** etc.

Reiese, asadar, ca si in cazul facturilor prezentate de persoanele impozabile nerezidente, pentru a beneficia de rambursarea TVA din partea autoritatilor fiscale romane trebuie respectate conditiile de forma si de fond stipulate de legislatia in materie, respectiv de prevederile art. 146 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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; [...]”.**

Potrivit dispozițiilor art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„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; (...)

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

În ceea ce privește corectarea informațiilor cuprinse în facturile fiscale sunt aplicabile dispozițiile art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada supusă analizei, ca stipulează următoarele:

„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.”

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

Ca atare, **numai taxa exprimată în lei și înscrisă în facturi poate fi solicitată la rambursare** de persoanele impozabile stabilite în alt stat membru UE, întrucât numai în această situație **există certitudinea cu privire la cuantumul taxei colectate la bugetul statului** de către furnizorii/prestatorii români și, pe cale de consecință, a cuantumului sumei susceptibile a fi restituită pentru beneficiarii comunitari.

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna 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 sa se pronunțe asupra acestora."

Din textul de lege mai sus prezentat se reține că societatea nerezidentă poate depune în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale, motiv pentru care aceasta a depus în susținerea contestației o serie de documente suplimentare, respectiv facturi privind corectia facturilor inițiale și documente plată, **documente care nu au fost analizate în detaliu nici prin referatul cu propuneri de soluționare a cauzei, deși organul fiscal a avut această posibilitate**.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 213 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"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."

Având în vedere cele reținute anterior, precum și:

- propunerea organului fiscal din referatul cauzei;
- faptul că singurele argumente menționate în decizia de rambursare contestată sunt: înscrierea în facturile fiscale a taxei pe valoarea adăugată exprimată numai în euro sau neînscrierea codului de TVA al beneficiarului (deși acesta este menționat în facturile fiscale analizate) și neprezentarea documentelor de plată a taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare;
- în susținerea contestației societatea nerezidentă a prezentat documente privind corectia facturilor inițiale, pe care organul fiscal nu le-a analizat decât în parte și fără identificarea elementelor pentru care corectia nu îndeplinește dispozițiile art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- în susținerea contestației societatea nerezidentă a prezentat documente de plată pe care organul fiscal nu le-a analizat;
- nici în actul atacat și nici în referatul cauzei, nu există constatări privind fondul (natura) **fiecărei operațiuni** înscrisă în cererea de rambursare pentru care se solicită la rambursare TVA care face obiectul acestui capăt de cerere, organul fiscal rezumându-se doar la a constata sumar că societatea *"îndeplinește sau nu condițiile legale pentru rambursarea TVA în suma de (...) pentru documentele din lista operațiunilor de la pozițiile nr. (...)"*, fără a face o analiză detaliată a acestor documente (facturi de corectie, contracte, documente de plată, etc); or, **persoanele impozabile nerezidente trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile de formă și de fond pentru a beneficia de deducerea și rambursarea taxei pe valoarea adăugată; în ceea ce**

priveste conditiile de fond trebuie avut in vedere ca rambursarea taxei **poate fi efectuata numai in masura in care este vorba de o livrare de bunuri taxabila in Romania, in functie de locul unde este considerata livrarea, iar societatea nerezidenta solicitanta nu are obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pentru achizitii intracomunitare sau alte operatiuni ce intra sub incidenta acestei obligatii**, avand in vedere ca nu se ramburseaza taxa solicitata de persoanele care ar fi fost obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania ori taxa facturata eronat in conformitate cu prevederile pct. 49 alin. (1) lit. b), respectiv pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice;

urmeaza a se dispune in temeiul dispozitiilor art. 213 alin 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, desfiintarea in parte a Deciziei de rambursare a TVA nr. x, cu privire la TVA in suma totala de _947.593,58 lei.

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 Nerezidenti va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contestatarii tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile acesteia si de retinerile din prezenta decizie. De asemenea, organul fiscal va proceda la analiza documentatiei prezentate si **se va pronunta asupra acesteia prin decizie, motivata concret si in detaliu, inclusiv, daca se considera necesar, prin solicitarea de documente suplimentare si informatii pentru clarificarea spetei.**

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 3, art. 146, art. 147² alin. (1) lit. a), art. 155 si art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 alin. (1) si urmatoarele din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 13, art. 213 alin. (1) si (4) si art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, 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

DECIDE

1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **x**, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma totala de **x** prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de DGFPMB.

2. Respinge in parte ca nemotivata contestatia formulata de **x**, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei** prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de DGFPMB.

3. Desfiinteaza in parte Decizia de rambursare a TVA nr. x, cu privire la TVA in suma totala de **x lei**, urmand ca Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contestatarei tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile acesteia si de retinerile din prezenta decizie.

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