

DECIZIA nr. 51/05.02.2018
privind soluționarea contestației formulate de
X
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr.47566/27.10.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu adresa nr. MBN_SAA_X/27.10.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr.X/27.10.2017, cu privire la contestația formulată de către X cu sediul în Ungaria, X, Budapesta X, prin împuternicit X spol s.r.o., X X, Praga X, Republica Ceha, potrivit împuternicirii din data de 15.02.2016.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal sub nr.X/21.11.2016 îl constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. DD/05.10.2016, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 19.10.2016, prin care s-a aprobat la rambursare T.V.A. în sumă de X lei și s-a respins la rambursare T.V.A. în sumă de **S lei**.

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

Având în vedere dispozițiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE și constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin.(1), art. 269 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de X.

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

I. Prin decizia de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.DD/05.10.2016, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare T.V.A. în suma de S lei solicitată la rambursare de către X din Ungaria prin cererea cu nr. de referință X, înregistrată sub nr. D/10.05.2016.

II. Prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți sub nr.X/21.11.2016, societatea X contestă Decizia de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. DD/05.10.2016 prin care a fost respinsă la rambursare T.V.A. în cuantum de S lei, invocând în susținere următoarele:

- începând cu data de 01.08.2013 compania X este membru al grupului fiscal X dar și-a păstrat și codul său fiscal X, în acest grup fiind incluse și alte societăți;
- cererea conține facturi emise pe numele membrului principal al grupului X, cât și facturi emise pe numele altor societăți membre ale grupului fiscal;
- în anul 2015 ANAF în diferite decizii a menționat că membrii unui grup fiscal nu pot să funcționeze separat ca o entitate fiscală și să depună separat cererile de rambursare a TVA
- portalul unguresc permite depunerea cererii numai dacă în cerere este trecut atât codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. al membrului – X, cât și codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. al grupului –X, însă portalul biroului de finanțe transmite la birourile fiscale din UE doar unul dintre aceste coduri și anume cel al

solicitantului.

În probațiune societatea prezintă certificatul de înregistrare entitate fiscală emis de Administratia Nationala Fiscala si Vamala – Directia Contribuabili Fiscali Preferati Sectia pentru Clienti 1 din Ungaria însoțit de traducerea autorizată în limba română și adresa emisă de Agentia Nationala de Administrare Fiscala si a Vamilor – Sectia juridica si de coordonare înregistrată sub nr.A/24.09.2014 însoțită de traducerea autorizată.

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

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru achizițiile de bunuri și servicii din România, în condițiile în care organele fiscale în urma reanalizării cererii de rambursare o consideră întemeiată parțial.

În fapt, societatea nerezidentă X din Ungaria a solicitat prin cererea nr.D/10.05.2016 cu numărul de referință X, rambursarea T.V.A. în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.12.2015-31.12.2015.

Prin adresa nr.DA/04.08.2016 (transmisă prin e-mail în data de 05.08.2016) s-a solicitat societății nerezidente prezentarea următoarelor documente:

- facturile care nu au anexate la prezenta cerere de rambursare și care sunt cuprinse în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea de TVA pentru pozițiile X, X, X, X, X, X, 391, 395, 396, 400, 401, 403, 406, 408, 409, 411, 413, 414, 417, X, X;

- date de la registrul comerțului din Ungaria din care să reiasă apartenența în grup, cât și lista cu membrii grupului și codurile de TVA aferente acestora, în copie însoțite de traducerile autorizate în limba română;

- explicații privind datele înscrise în factura de la poziția 59 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA, însoțite de traducerile autorizate în limba română;

- orice alte documente pe care le considerați necesare în vederea stabilirii operațiunilor desfășurate de X pe teritoriul României, însoțite de traducerea autorizată în limba română.

Prin adresa de răspuns societatea nerezidentă a răspuns solicitării și a transmis documentele menționate în cererea de informații suplimentare nr.D/04.08.2016 în data de 05.09.2016.

Prin decizia de rambursare nr.DD/05.10.2016 Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a respins rambursarea TVA în sumă de S lei, solicitată de către societatea X întrucât facturile înregistrate la pozițiile 1-360, 374, 384, 385, 389-423 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA nu sunt emise pe numele persoanei nerezidente X. Societatea nerezidentă X a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată în baza unor facturi emise pe numele altor societăți (membre ale aceluiași grup fiscal), motiv pentru care nu poate beneficia de rambursarea taxei în baza acestor documente.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă precizează că este membru al grupului fiscal cu codul de T.V.A. X dar și-a păstrat și codul de T.V.A. propriu X, iar cererea cuprinde ambele coduri însă din motive tehnice în fișierul XML se trimite un

singur cod de înregistrare și depune în susținere certificatul de înregistrare entitate fiscală emis de Administratia Nationala Fiscala si Vamala – Directia Contribuabili Fiscali Preferati Sectia pentru Clienti 1 din Ungaria însoțit de traducerea autorizată în limba română și adresa emisă de Agentia Nationala de Administrare Fiscala si a Vamilor – Sectia juridica si de coordonare înregistrată sub nr.A/24.09.2014 însoțită de traducerea autorizată.

În drept, în raport de data depunerii cererii sunt incidente dispozitiile art. 302 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și ale pct. 72 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1/2016, potrivit cărora:

Codul fiscal:

"Art. 302. - (1) In conditiile stabilite prin normele metodologice:

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;[...]"

Norme metodologice:

"72. (1) În baza art. 302 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. 316 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. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 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. 307 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. 294, 295 și 296 din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv turoperatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 311 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. 301 din Codul fiscal.

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa aferentă importurilor, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul

livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal.

(5) Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. În cazul în care o persoană impozabilă nestabilă în România efectuează în statul membru în care este stabilită atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabilă conform alin. (3) care corespunde operațiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România.

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

[...]

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

1. combustibil;

[...]

(10) Solicitantul trebuie să furnizeze pe cale electronică informații suplimentare codificate cu privire la codurile 1 și 3 prevăzute la alin. (9), aceste informații fiind necesare pentru a determina existența unor restricții asupra dreptului de deducere.

(11) În cazul în care baza de impozitare de pe o factură sau de pe un document de import este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, în vederea obținerii rambursării taxei pe valoarea adăugată, solicitantul trebuie să trimită pe cale electronică copii de pe respectivele facturi sau, după caz, documente de import, împreună cu cererea de rambursare. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a căror valoare nu depășește sumele prevăzute în teza anterioară, nu este obligatorie transmiterea lor în vederea obținerii rambursării, cu excepția situației prevăzute la alin. (22).

(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.

(17) Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul, cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile/documentele cerute conform alin. (7) - (10) și (12). Statul membru în care este stabilit solicitantul îi trimite acestuia, de îndată, o confirmare electronică de primire a cererii și transmite pe cale electronică organului fiscal competent din România cererea de rambursare completată conform

alin. (7) - (9) și informațiile/documentele prevăzute la alin. (10) - (12).

(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare. Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original ori în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

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

[...]

(33) Prevederile alin. (1) - (32) se aplică cererilor de rambursare depuse după 31 decembrie 2009. Cererile de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010 se soluționează potrivit prevederilor legale în vigoare la data depunerii lor.

(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, seria L, nr. 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, seria L, nr. 275 din 20 octombrie 2010.”

De asemenea, conform art. 5 și art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE:

Art. 5. [...] Fără a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplica în statul membru de rambursare.

Art. 6. Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoană impozabilă nestabilită în statul membru de rambursare trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită.”

Se reține că prevederile legale sus-citate preiau în integralitate prevederile art.147² alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare și pct.49 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015.

Din normele legale sus-citate rezultă că, în cadrul sistemului comun de T.V.A., legiuitorul comunitar a stabilit o procedură specifică prin care **persoanele impozabile stabilite într-un stat membru pot solicita rambursarea T.V.A.** pentru livrările de bunuri, prestările de servicii sau importul de bunuri efectuate în beneficiul lor pe

teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusa unor condiționalități specifice acestui tip de rambursare**, și anume: persoanele în cauză să nu fie înregistrate sau să nu aibă obligația înregistrării în scopuri de T.V.A. în statul căruia i se solicita rambursarea, să nu efectueze livrări de bunuri sau prestări de servicii în perioada pentru care solicită rambursarea, pentru care locul livrării sau prestării este în statul membru căruia i se solicita rambursarea, **sa depună cererea de rambursare și să îndeplinească anumite formalități specifice** (depunerea cererii pe un format cu un anumit conținut, la care **să anexeze toate documentele aferente**, cererea de rambursare să se refere la achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare, **să depună documentele care să evidențieze taxa pentru achiziția a cărei rambursare se solicită**, etc.).

Astfel, se reține că, firmele străine care solicită rambursarea T.V.A. în temeiul Directivei a 9-a **trebuie să îndeplinească condițiile cumulative, specifice și peremptorii acestui tip special de rambursare, așa cum rezultă din pct. 72 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitară în materie.**

Totodată, se reține că **potrivit pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a din Directiva 2008/9/CE nu se rambursează "taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect"**. În acest sens, jurisprudența comunitară în materie recunoaște că **taxa facturată din greșală beneficiarului nu poate face obiectul restituirii în temeiul Directivei 2008/9/CE (fosta Directiva a 8-a) , iar persoana căreia i-au fost prestate serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva furnizorului (a se vedea hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-35/05 Reemtsma).**

Rezultă, așadar, **că nu poate fi rambursată persoanelor impozabile stabilite în Comunitate taxa pe valoarea adăugată ce a fost facturată incorect, fie ca urmare a faptului că operațiunile nu sunt impozabile în România, fie ca urmare a faptului ca operațiunile sunt scutite de T.V.A.**

În speță, societatea nerezidentă a solicitat rambursarea T.V.A. pentru achiziția de combustibil, rovine și reclamă, organele fiscale refuzând rambursarea de T.V.A. pentru suma de S lei, întrucât facturile înregistrate la pozițiile 1-360, 374, 384, 385, 389-423 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA nu sunt emise pe numele persoanei nerezidente X.

Ulterior emiterii deciziei de rambursare a T.V.A. nr. DD/05.10.2016, societatea nerezidentă depune la dosarul contestației certificatul de înregistrare entitate fiscală emis de Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția Contribuabili Fiscali Preferați Secția pentru Clienți 1 din Ungaria însoțit de traducerea autorizată în limba română și adresa emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală și a Vămilor – Secția juridică și de coordonare înregistrată sub nr.A/24.09.2014 însoțită de traducerea autorizată. De asemenea, societatea nerezidentă precizează că este membru al grupului fiscal cu codul de T.V.A. X dar și-a păstrat și codul de T.V.A. propriu X.

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, în vigoare începând cu 01.01.2016, sunt incidente prevederile art.276 alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data depunerii contestației, unde se precizează:

“Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal

emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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.

Referitor la grupurile de TVA se reține că reglementările naționale din România prevăd că fiecare membru al grupului este considerat o persoană impozabilă separată, prin adresa nr.MBR_DGRX/14.03.2016, Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P.B. a solicitat punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv dacă grupul fiscal de T.V.A. are dreptul la rambursare în temeiul Directivei 2008/9/CE sau fiecare membru al grupului, calitatea de persoană impozabilă unică a grupurilor de T.V.A. și identificarea în scop de T.V.A. a membrilor grupurilor de T.V.A.

Prin adresa nr.X/22.06.2016 Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, a comunicat următoarele:

“În ceea ce privește înregistrarea în scopuri de TVA, întrucât grupul de TVA este considerat o persoană impozabilă unică, ar trebui să îi fie alocat un singur cod de înregistrare în scoări de TVA.

[...]

*Totodata, este de mentionat faptul ca **verificarea calitatii de persoana impozabila revine statului membru in care aceasta este stabilita, aspect reglementat de Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata**, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite in alt stat membru de rambursare.*

[...]

*Avand in vedere implementarea diferita a regulilor de aplicabile grupului unic de TVA in statele membre, **consideram util sa se solicite informatii de la autoritatile fiscale competente din respectivele state membre cu privire la societatile care fac parte dintr-un grup de TVA.***

Din informatiile pe care le detinem exista state membre care alocă un singur cod de TVA unui grup format din mai multe societati, in timp ce alte state pastreaza codul de TVA al fiecarui membru al grupului, dar alocă si un cod de TVA grupului, cod utilizat in relatia cu tertii. In scopul restituirii TVA, un grup de TVA va fi privit ca o persoana impozabila unica.

Totodata, consideram necesar a mentiona faptul ca Romania nu a implementat grupul de TVA conform legislatiei europene. Astfel, grupul fiscal unic prevazut de legislatia nationala un este tratat ca o persoana impozabila unica, ci reprezinta doar o masura de simplificare a depunerii decontului, fiecare membru al grupului fiind tratat ca persoana impozabila distincta, spre deosebire de statele membre care au implementat grupul conform Directivei 2006/112/CE.”

Astfel, se reține faptul că în cazul cererilor de rambursare în temeiul Directivei 2008/9/CE, grupul de TVA este considerat o persoană impozabilă unică, verificarea calității de persoană impozabilă revine statului membru în care este stabilit solicitantul, iar potrivit art.18 din Directiva 2008/9/CE statul membru în care este stabilit solicitantul nu înaintează cererea statului membru de rambursare în cazul în care solicitantul nu este persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că:

1. Referitor la facturile înscrise la pozițiile nr.1-5, nr.7-15, nr.19-36, nr.39-57, nr.60-71, 73-77, nr.79, nr.81-83, nr.85-357, nr.359, nr.360, nr. 389-423 – TVA în sumă de S1 lei:

Prin Decizia de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. DD/05.10.2016 organele fiscale au respins la rambursare suma de **S1 lei**, întrucât facturile în baza cărora a fost solicitată la rambursare T.V.A. nu sunt emise pe numele persoanei nerezidente X, fiind emise pe numele altor societăți (membre ale aceluiași grup fiscal), motiv pentru care nu poate beneficia de rambursarea taxei în baza acestor documente.

Referitor la facturile înscrise la pozițiile nr.1-5, nr.7-15, nr.19-36, nr.39-57, nr.60-71, 73-77, nr.79, nr.81-83, nr.85-357, nr.359, nr.360, nr. 389-423 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea T.V.A., organul fiscal emitent al actului atacat precizează faptul că reprezintă operațiuni de achiziții combustibil și rovinețe ce se încadrează în prevederile stipulate în art. 126 alin. (1), art. 132 alin. (1) lit. c) și art. 133 alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar persoana obligată la plata taxei este persoana care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, conform prevederilor art. 150 alin. (1) din Codul fiscal.

În baza acestor precizări organul fiscal concluzionează ca sunt îndeplinite condițiile de rambursare prevăzute la art. 147² alin (1) lit. a) din Codul fiscal.

Față de cele prezentate mai sus se reține că, societatea nerezidentă X a justificat dreptul de rambursarea T.V.A. pentru suma de **S1 lei**, aferentă pozițiilor nr.1-5, nr.7-15, nr.19-36, nr.39-57, nr.60-71, 73-77, nr.79, nr.81-83, nr.85-357, nr.359, nr.360, nr. 389-423 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea T.V.A, organele fiscale neidentificând alte impedimente în rambursarea TVA.

2. Referitor la facturile înscrise la pozițiile nr.6, nr.16-18, nr.37, nr.38, nr.58, nr.72, nr.78, nr.80, nr.84, nr.358, nr.374, nr.384 și nr.385 - TVA în sumă de S4 lei:

În speță, dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor, în raport cu perioada pentru care este solicitată rambursarea T.V.A., este determinat în temeiul prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

[...]

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

și al prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și lit.b) din același act normativ, care precizează:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la*

persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);

precum și ale "**Art.155 - (19) 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 al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;”

Dreptul persoanelor nerezidente stabilite în alte state membre al Uniunii Europene la restituirea taxei pe valoarea adăugată este stabilit prin Directiva a 9-a (Directiva 2008/9/CE) și poate fi valorificat numai prin respectarea legislației naționale a fiecărui stat membru întrucât, în materia dreptului comunitar, prevederile directivelor nu se aplică direct, ci prin adoptarea unor acte de transpunere în legislația fiecărui stat membru.

În cazul României, Directiva a 9-a este transpusă prin art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv pct. 72 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1/2016, în vigoare la data depunerii cererii de rambursare.

Prin urmare, pentru a beneficia de dreptul de restituire a taxei pe valoare adăugată aferentă achizițiilor efectuate din România, **persoana nerezidentă este obligată să respecte prevederile legislației române care transpune directiva comunitară, inclusiv cele referitoare la solicitarea rambursării taxei pe valoare adăugată în baza unor documente justificative (facturi) care să conțină toate informațiile prevăzute de legislația românească în materie.**

De altfel, chiar în jurisprudența comunitară în materie se subliniază că normele instituite nu trebuie să conducă la un tratament diferit al persoanelor plătitoare de impozit în funcție de statele membre pe teritoriul cărora aceste persoane sunt stabilite, ceea ce implică faptul că și **persoanele impozabile nerezidente trebuie să îndeplinească aceleași condiții de formă și de fond cu persoanele impozabile române pentru a beneficia de deducerea și rambursarea taxei pe valoarea adăugată.**

În același sens sunt și prevederile art. 5 paragraf 2 din Directiva a 9-a, care stipulează că "în intelesul prezentei directive, **dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor** este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, **astfel cum se aplica în statul membru de rambursare**". Or, aceste prevederi nu vin decât să sublinieze faptul că restituirea/rambursarea T.V.A. pentru aceste persoane se realizează numai cu respectarea anumitor condiții de formă și procedurale, cum ar fi: depunerea cererii într-un anumit termen de decădere, suma minimă ce poate fi solicitată și perioada la care se referă, **anexarea facturilor corect întocmite.**

Totodată, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină documente justificative (facturi) care să conțină atât numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului cât și numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului prevederile art. 155 alin. (19) lit.(f)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal fiind în concordanță deplină cu dispozițiile art.226 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care prevăd că:

“Art. 226 – Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(4) numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului, prevăzut la articolul 214, pe baza căruia clientul a beneficiat de o livrare de bunuri sau o prestare de servicii pentru care are obligația de a plăti TVA sau a beneficiat de o livrare de bunuri, astfel cum este prevăzută la articolul 138;

(5) numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;

De asemenea, persoana nerezidentă în calitate de beneficiar - persoana impozabilă interesată în rambursarea ulterioară a taxei cuprinsă în factura în cauză, **avea obligația să se asigure în momentul primirii facturii că această conține toate informațiile obligatorii stabilite prin legea română ori, în situația în care factura conținea informații incomplete sau eronate, să prezinte o factură corectată în conformitate cu legislația fiscală în vigoare în România, întrucât dispozițiile legale incidente condiționează posibilitatea deducerii și rambursării TVA nu doar de deținerea facturilor originale, ci, mai mult, de deținerea acelor facturi care cuprind informațiile prestabilite de lege ca fiind obligatorii.**

*Or, în virtutea principiului de drept **nemo auditur propriam turpitudinem allegans**, contestatoarea nu poate să opună organelor fiscale române propria **lipsa de diligentă** în respectarea prevederilor legale românești și comunitare în materie de facturare a TVA.*

Analizând documentele existente la dosarul contestației contestația:

A. Pentru TVA în sumă de S2 lei înscrisă în cererea de rambursare la pozițiile 6, 16-18, 37, 38, 58, 80, 358, 374, 384 și 385 a prezentat facturile pentru prestările de servicii achiziționate în România (rovieniete și combustibil). Pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată societatea nerezidentă a prezentat facturile conform art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza facturilor menționate la pozițiile enumerate rezultă că acestea nu conțin mențiunile obligatorii prevăzute la art. 155 alin. (19) lit f) din Codul Fiscal, respectiv la datele de identificare ale beneficiarului fie nu sunt înscrise codurile de înregistrare în scopuri de TVA (poziția 37, 58 și 80), fie sunt trecute diverse Cif-uri, altele decât codurile de înregistrare ale grupului fiscal sau ale societăților care fac parte din grupul fiscal în scopuri de TVA.

B. Pentru TVA în suma de S3 lei înscrisă în cererea de rambursare la pozițiile nr. 72, 78 și 84 se reține că nu au fost prezentate facturile în baza cărora s-a solicitat rambursarea TVA, astfel nu au fost respectate dispozițiile art. 146 alin. 1 lit a) din Codul fiscal.

Față de cele mai sus prezentate, se reține că societatea nerezidentă nu poate beneficia de dreptul la rambursarea T.V.A. în sumă de **S4 lei**, aferentă facturilor înscrise în cererea de rambursare la pozițiile nr.6, 16-18, 37, 38, 58, 72, 78, 80, 84, 358, 374, 384 și 385 , urmând să fie respinsă în parte contestația formulată împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile

nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.DD/05.10.2016 ca neîntemeiata pentru această sumă.

3. Referitor la factura înscrisă la poziția nr.59 - TVA în sumă de S5 lei, reprezentând servicii de publicitate (anunțuri publicitare)

Potrivit art. 126 și art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada acoperită de cererea de rambursare, respectiv 01.01.2015 – 31.12.2015:

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

“Art. 133. - (1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:

a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1)-(4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;

b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

Potrivit pct. 13.1 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“13.(1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. **Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4), (5), (7) și (8) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4), (5), (7) și (8), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).”**

Din dispozițiile legale precizate reiese că stabilirea locului de prestare a

serviciilor este importantă pentru a se determina dacă prestarea de servicii este sau nu impozabilă în România întrucât contribuabilii nerezidenți nu beneficiază de rambursarea T.V.A. decât pentru operațiuni impozabile (taxabile) în România.

În caz contrar, dacă prestarea de servicii nu este impozabilă în România, **taxa este facturată incorect**, iar contribuabilii nerezidenți nu pot beneficia de rambursarea T.V.A. în România, în temeiul pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare care transpun fidel art. 4 lit. a) din Directiva 2008/9/CE.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă faptul că X a achiziționat cu factura nr.X/06.10.2015, TVA în sumă S5 lei, de la societatea S.C. X S.R.L. servicii de publicitate “anunțuri publicitare”, înscrisă la poziția nr.59 pentru care locul prestării serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoana care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv Ungaria, motiv pentru care, societatea din România trebuia să factureze fără T.V.A. românesc aceste servicii și să facă trimitere la dispozițiile aplicabile pentru care nu se datorează T.V.A, conform prevederilor art. 155 alin. (19) lit I) din Codul fiscal, care stipulează:

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

[...]

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;[...]”

Se reține că, deși prin cererea de informații suplimentare nr. DA/04.08.2016, organul fiscal i-a solicitat să prezinte explicații privind datele înscrise în factura de la poziția nr.59 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea, societatea nu a dat curs solicitărilor respective nici cu ocazia întocmirii deciziei de impunere contestată, nici cu ocazia depunerii contestației.

Astfel, se reține că societatea nerezidentă contestată avea obligația să prezinte dovezi suficiente care să ateste indubitabil faptul că serviciile facturate și pentru care se solicită rambursarea T.V.A. au într-adevăr locul impozitării pe teritoriul României.

Prin urmare, locul prestării serviciilor nefiind în România, se reține că operațiunile efectuate de societatea nerezidentă contestată nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată, întrucât nu îndeplinesc cumulativ cele patru condiții expres prevăzute la art.126 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, fiind vorba de taxa pe valoare adăugată facturată incorect de prestatorul român, societatea impozabilă nerezidentă nu poate beneficia de rambursarea acesteia în conformitate cu prevederile pct.72 alin.(2) lit.a din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016 și respectiv pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015.

Față de cele mai sus prezentate, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusa analizei documentare rezultă că societatea nerezidentă nu poate beneficia de dreptul la rambursarea T.V.A.

în suma de **S5 lei**, aferentă facturii înscrisă în cererea de rambursare la poziția nr.59, urmând să fie respinsă în parte contestația formulată împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.DD/05.10.2016 ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru această sumă.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și referatul cu propuneri de soluționare a contestației emis de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, precum și prevederile legale invocate în materie, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va proceda la:

- admiterea în parte a contestației, pentru suma de **S1 lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare conform Deciziei de rambursare T.V.A. nr. DD/05.10.2016 și anularea deciziei pentru aceeași sumă;

- respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației pentru suma de **S6 lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare conform Deciziei de rambursare TVA nr. DD/05.10.2016.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 126 alin. (1), art. 132 alin. (1) lit. c) și art. 133 alin.(4), art.145, art.146, art. 147² alin. (1) lit. a), art.150 și 155 alin.(19) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, pct. 13.1. și pct. 49 alin. (1)-(2) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 5 și art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, Directiva 2006/112/CE și art. 268 alin.(1), art. 269 alin.(1), art. 272 alin.(1) și alin.(4) și art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Admiterea în parte a contestației formulată de X și anularea în parte a Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.DD/05.10.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, pentru suma de **S1 lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

2. Respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației formulată X împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. DD/05.10.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, pentru suma de **S6 lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.