

DECIZIA nr.234/17.08.2021

privind soluționarea contestației formulate de
societatea nerezidentă X

înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.MBR-REG/28.07.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți prin adresa nr.MBN_DEJ/28.07.2021 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr.MBR-REG/08.07.2021 cu privire la contestația societății X, cu domiciliul în Țările de Jos,,,, formulată prin împuternicit Y cu sediul în București, sector ..., str. nr.....,, et.....

Obiectul contestației înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți sub nr.MBN_REG/16.04.2021 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...../19.03.2021, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 alin.(1), art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă X.

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

I. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr...../19.03.2021, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de lei solicitată în temeiul Directivei a 9-a de către X din Țările de Jos prin cererea cu număr de referință depusă în data de 21.11.2017 și înregistrată sub nr...../21.11.2017.

Organele fiscale au reținut că societatea a depus o cerere de rambursare pentru perioada 01.05.2017-31.05.2017, mai mică față de perioada minimă de rambursare conform pct.72 alin.(18) din Normele metodologice și, mai mult facturile înregistrate la pozițiile nr.1-4 nu conțin valoarea TVA exprimată în lei.

II. Prin contestația formulată societatea nerezidentă X solicită desființarea deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr...../19.03.2021, invocând următoarele:

a) Deficiențele de formă nu sunt de natură să anuleze dreptul de deducere a TVA acolo unde condițiile de fond sunt îndeplinite.

Societatea susține că decizia de rambursare este netemeinică și nelegală deoarece pct.72 alin.(4) din Normele metodologice stipulează foarte clar că dreptul la rambursarea TVA este determinat potrivit condițiilor de formă și fond menționate la art.297-299 din Codul fiscal, condiții ce sunt îndeplinite de societate. Deficiențele de formă nu sunt de natură să anuleze dreptul de deducere a TVA în conformitate cu prevederile pct.67 alin.(1) din Normele metodologice și jurisprudența CJUE în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 Ecotrade SpA și C-516/14 Barlis, iar deficiența constatată de organul emitent al deciziei este una pur formală, mai cu seamă că societatea nu a depus ulterior alte cereri de rambursare pentru perioade de 1 lună astfel încât aceste cereri să trebuiască cumulate într-o singură cerere care să se refere la o perioadă mai mare de luni și, mai mult, în ceea ce privește faptul că TVA nu era exprimată și în RON pe facturi, ci doar în EUR, organul fiscal trebuia să facă un simplu calcul matematic.

b) Autoritatea fiscală nu a suspendat procedura de rambursare în vederea corectării facturilor care nu au inclus toate elementele prevăzute de lege.

Societatea susține că organul fiscal avea obligația legală de a informa societatea cu privire la deficiențele de formă ale facturilor și de a suspenda procedura de rambursare pentru a putea solicita furnizorului corectarea facturilor, în conformitate cu prevederile art.330 din Codul fiscal coroborat cu dispozițiile pct.108 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În susținere, societatea a anexat facturile de corecție considerând că data de la care se putea exercita dreptul de deducere este perioada pentru care a depus cererea de rambursare invocând în acest sens jurisprudența CJUE în cauza C-518/14 Senatex GmbH.

c) AFCN nu a soluționat în termen legal cererea de rambursare depusă de către contribuabil, motiv pentru care contribuabilul a ieșit din termenul legal în care ar fi avut posibilitatea de a corecta documentele în baza cărora s-a realizat cererea de rambursare inițială și de a depune o nouă cerere de rambursare.

Societatea susține că soluționarea cererii de rambursare depusă în data de 27.11.2017 într-un termen de aproximativ 4 ani (decizia de rambursare fiind emisă în data de 19.03.2021) a condus la incapacitatea societății de a solicita furnizorului corectarea facturilor emise inițial și de a depune o nouă cerere de rambursare.

În concluzie, societatea consideră că măsura organului fiscal de a refuza dreptul la rambursarea TVA strict pe condiții de formă și procedurale este nelegală și netemeinică.

Prin contestație societatea a solicitat susținerea orală a contestației, care a avut loc în data de 10.08.2021 conform minutei nr.MBR_DGR/10.08.2021 existentă la dosarul cauzei.

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

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA aferentă unei cereri pentru care perioada de rambursare este luna mai 2017, în condițiile în care aceasta nu respectă perioada de minimum trei luni calendaristice pentru care o cerere de rambursare poate fi depusă în temeiul Directivei 2008/9/CE.

În fapt, prin cererea cu număr de referință din 31.11.2017, recepționată și înregistrată de autoritățile fiscale române sub nr...../21.11.2017 societatea nerezidentă X a solicitat rambursarea TVA în sumă de lei pentru perioada de rambursare luna mai 2017. Conform listei operațiunilor atașată cererii TVA solicitată la rambursare provine dintr-un număr de 4 (patru) facturi emise în luna mai 2017 de furnizorul A SRL.

Organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au constatat că societatea a depus o cerere de rambursare pentru perioada 01.05.2017 - 31.05.2017, mai mică față de perioada minimă de rambursare de trei luni prevăzută la pct.72 alin.(18) din Normele metodologice și că facturile înregistrate la pozițiile nr.1-4 nu conțin valoarea TVA exprimată în lei.

În aceste condiții, organele fiscale au respins cererea de rambursare depusă de societate prin decizia de rambursare nr...../19.03.2021.

În drept, potrivit prevederilor art.302 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.72 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016:

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 302. Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România și rambursarea TVA de către alte state membre către persoane impozabile stabilite în România

(1) În condițiile stabilite prin normele metodologice:

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

H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“72. (1) În baza art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă nestabilită în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia

de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, **dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

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

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 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. (...)

(7) Cererea de rambursare conține următoarele informații:

- a) numele și adresa completă ale solicitantului;
- b) o adresă de contact pe cale electronică;
- c) descrierea activității economice a solicitantului pentru care sunt achiziționate bunurile și serviciile;
- d) perioada de rambursare acoperită de cerere;
- e) o declarație din partea solicitantului că nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României pe parcursul perioadei de rambursare, cu excepția operațiunilor prevăzute la alin. (1) lit. c) pct. 1 și 2;
- f) codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de înregistrare fiscală al solicitantului;
- g) datele contului bancar, inclusiv codurile IBAN și BIC.

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

- a) numele și adresa completă ale furnizorului sau prestatorului;
- b) cu excepția importurilor, codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului sau prestatorului;
- c) cu excepția importurilor, prefixul statului membru de rambursare în conformitate cu codul ISO 3166 - alfa 2, respectiv codul RO;
- d) data și numărul facturii sau documentului de import;
- e) baza impozabilă și cuantumul TVA, exprimate în lei;
- f) cuantumul TVA deductibil, calculat în conformitate cu alin. (3), (4) și (5), exprimat în lei;
- g) după caz, partea de TVA deductibilă calculată în conformitate cu alin. (5) și exprimată ca procent;
- h) natura bunurilor și a serviciilor achiziționate, descrisă conform codurilor de la alin. (9).(…)

(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).*

(18) *Perioada pentru care se rambursează taxa pe valoarea adăugată este de maximum un an calendaristic și de minimum 3 luni calendaristice. Cererile de rambursare pot însă viza o perioadă mai mică de 3 luni în cazul în care aceasta reprezintă perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic.*

(19) *În cazul în care cererea de rambursare vizează o perioadă de rambursare mai mică de un an calendaristic, dar mai mare de 3 luni, cuantumul TVA pentru care se solicită o rambursare nu poate fi mai mic decât echivalentul în lei a 400 euro. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010.*

(20) *În cazul în care cererea de rambursare se referă la o perioadă de rambursare de un an calendaristic sau la perioada rămasă dintr-un an calendaristic, cuantumul TVA nu poate fi mai mic decât echivalentul în lei a 50 euro. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010.*

(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.”

Se reține faptul că prevederile pct.72 alin.(15), alin.(17) și alin.(18) din Normele metodologice transpun întocmai prevederile art.14 alin.(1), art.15 și art.16 din Directiva 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:

“Articolul 14

(1) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

(a) achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate pe parcursul perioadei de rambursare, cu condiția ca TVA să fi devenit exigibilă înaintea sau la momentul facturării, sau pentru care TVA a devenit exigibilă pe parcursul perioadei de rambursare, cu condiția ca achizițiile să fi fost facturate înainte ca TVA să devină exigibilă;

(b) importul de bunuri pe parcursul perioadei de rambursare.”

“Articolul 15

(1) 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 cerute în temeiul articolelor 8, 9 și 11”.

“Articolul 16

Perioada de rambursare este de maximum un an calendaristic și de minimum trei luni calendaristice. Cererile de rambursare pot însă viza o perioadă mai mică de trei luni în cazul în care aceasta reprezintă perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic.”

Conform dispozițiilor legale sus-citate, rezultă că, în cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedură specifică prin care **persoanele impozabile stabilite într-un stat membru pot solicita rambursarea TVA** pentru livrările de bunuri, prestările de servicii sau importul de bunuri efectuate în beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusă 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 TVA în statul căruia i se solicită 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 solicită rambursarea, să 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 etc.).

Totodată, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA facturată în România numai dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și cele referitoare la mărimea perioadei pentru care se solicită rambursarea, care poate fi de maximum un an calendaristic și de minimum trei luni calendaristice.

Astfel, din punct de vedere legislativ, în cazul cererilor depuse de persoanele impozabile stabilite în alte state membre și neînregistrate în scopuri de TVA în România, rambursarea TVA este o rambursare cu control documentar, care implică **analiza cererilor atât pe planul îndeplinirii condițiilor peremptorii și cumulative specifice acestui tip de rambursare reglementate de pct.72 din Normele metodologice date în aplicarea art.302 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal care asigură transpunerea Directivei 2008/9/CE, cât și din punct de vedere al respectării celorlalte dispoziții generale ce reglementează taxa pe valoarea adăugată**, cuprinse în titlul VII din Codul fiscal ce transpune în cadrul legislativ intern prevederile Directivei 2006/112/CE.

În speță, societatea nerezidentă X a solicitat rambursarea TVA **pentru luna mai 2017, perioadă care nu se înscrie în perioada minimă de rambursare de 3 luni**, având în vedere că nu poate fi vorba de situația ipotetică în care perioada de rambursare rămasă până la sfârșitul anului calendaristic poate fi mai mică de trei luni (spre exemplu, noiembrie-decembrie sau decembrie).

De altfel, la depunerea cererii de rambursare societatea nerezidentă avea cunoștință cu privire la faptul că perioada de rambursare nu este conformă cu preferințele statului membru de rambursare așa cum rezultă din caseta cererii "Rezultate validare". Mai mult, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți precizează faptul că societatea nerezidentă a mai depus anterior cereri de rambursare pentru care perioada de rambursare era corect validată (a se vedea pag.6 din dosarul contestației).

Prin urmare, se constată că societatea nerezidentă nu a respectat dispozițiile exprese ale pct.72 alin.(18) din Normele metodologice date în aplicarea art.302 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, care transpun fidel prevederile art.16 din Directiva 2008/9/CE, motiv pentru care organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au fost îndreptățite să respingă cererea de rambursare pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale, fără să procedeze la analiza în fond a cererii.

Susținerea societății nerezidente în sensul că o asemenea deficiență procedurală nu este de natură să îi anuleze dreptul la deducerea și rambursarea TVA nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Dreptul societăților stabilite în alte state membre ale 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 fidel prin art.302 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, pct.72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare și O.P.A.N.A.F. nr.2809/2016 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene.

Prin urmare, pentru a beneficia de dreptul de restituire a taxei pe valoarea 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 prin completarea corectă a cererii.**

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.**

Astfel, prevederile pct.67 alin.(1) din Normele metodologice și jurisprudența CJUE din cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa și cauza C-516/14 Barlis se referă la dreptul de deducere și formalități procedurale pentru persoanele impozabile stabilite în statul membru de rambursare (persoane impozabile stabilite în România), **fără nicio legătură cu dreptul la rambursare a TVA pentru persoanele impozabile stabilite în alt stat membru decât cel de rambursare (societatea contestatoare stabilită în Țările de Jos), care se supune unor reguli, termene și condiții procedurale prevăzute de Directiva 2008/9/CE, transpusă prin legislația fiscală a fiecărui stat membru.**

Potrivit pct.72 alin.(4) din Normele metodologice, care transpune paragraful 2 al art.5 din Directiva 2008/9/CE dreptul la rambursarea TVA este determinat de normele fiscale din legislația fiecărui stat membru care transpun Directiva 2006/112/CE (în cazul României, art.297, 298 și 299 din Codul fiscal), **însă această prevedere se referă la tranzacțiile propriu-zise reflectate în facturile menționate în lista operațiunilor atașată cererii, și nicidecum la cererea propriu-zisă de rambursare, care trebuie să respecte regulile, termenele și condițiile procedurale prevăzute de directiva specială în materie de rambursări de TVA pentru persoanele impozabile stabilite în alt stat membru decât cel de rambursare.**

Or, în cazul persoanelor impozabile stabilite în alt stat membru decât cel de rambursare, aceste prevederi nu vin decât să sublinieze faptul că restituirea/rambursarea TVA pentru aceste persoane se realizează numai cu respectarea anumitor condiții de formă și procedurale, și anume: depunerea cererii cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează

perioadei de rambursare (pct.72 alin.(17) din Normele metodologice/art.15 din Directiva 2008/9/CE), cererile de rambursare să vizeze o perioadă de rambursare de maximum un an calendaristic și de minimum trei luni calendaristice (pct.72 alin.(18) din Normele metodologice/art.16 din Directiva 2008/9/CE), un plafon minim al valorii TVA ce poate fi solicitată, corelativ perioadei de rambursare ce poate fi solicitată prin cerere (pct.72 alin.(19)-(20) din Normele metodologice/art.17 din Directiva 2008/9/CE), anexarea facturilor corect întocmite etc.

Aceste condiții sunt specifice rambursării taxei în cazul persoanelor impozabile stabilite în alt stat membru decât cel de rambursare și nu se confundă cu condițiile generale de deducere și rambursare a TVA prevăzute de Codul fiscal/Directiva 2006/112/CE pentru persoanele impozabile stabilite în statul membru de rambursare.

Prin urmare, nu pot fi confundate condițiile de fond și de formă de exercitarea dreptului de deducere a TVA de la art.297-299 din Codul fiscal cu regulile, termenele și condițiile procedurale ce trebuie îndeplinite de cererile de rambursare a TVA prevăzute de Directiva 2008/9/CE și transpuse la pct.72 alin.(18) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În plus, așa cum reiese din textele legale antecitate, atât pct.72 alin.(18) din Normele metodologice, cât și art.16 din Directiva 2008/9/CE folosesc expresiile "*maximum*", respectiv "*minimum*" pentru a defini perioada de rambursare, deci niște limite ale perioadei de rambursare pentru care poate fi depusă cererea. **Fiind vorba de o limitare legală a perioadei de rambursare ce poate fi acoperită de cerere, înseamnă că ea este obligatorie**, iar cererea depusă cu nerespectarea acestei obligații este o cerere care nu se încadrează în regulile, termenele și condițiile procedurale prevăzute de Directiva 2008/9/CE, așa cum este ea transpusă la pct.72 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Așa cum pentru termenul de înaintare a cererii de rambursare prevăzut la art.15 din Directiva 2008/9/CE, expresia "*cel târziu*" dă termenului de 30 septembrie semnificația unui termen de decădere (Hotărârea CJUE din 21 iunie 2012 din cauza C-294/11 Elsacom), tot așa pentru perioada de rambursare **termenul de "*minimum*" are semnificația unei constrângeri reprezentând "*cea mai mică*" perioadă pentru care se poate depune cererea** (bineînțeles, cu excepția perioadei de la finele anului calendaristic, pentru care există alte prevederi, dar care nu se aplică cererii de rambursare a contestatoarei, care a fost depusă pentru o singură lună - luna mai 2017 - ca perioadă de rambursare).

Referitor la afirmațiile societății nerezidente contestatoare potrivit cărora organul fiscal avea obligația de a informa societatea cu privire la deficiențele de formă ale facturilor (TVA exprimată în EUR), de a suspenda procedura de rambursare pentru a permite societății să solicite furnizorului corectarea facturilor inițial emise și, mai mult, pentru a stabili valoarea în lei trebuia să facă doar un simplu calcul matematic, nu pot fi reținute întrucât societatea era obligată să prezinte facturile (documente justificative pentru deducerea TVA) corect întocmite și care să conțină valoarea TVA exprimată în "lei". Ca atare, numai taxa exprimată

în lei și înscrisă în facturi poate fi solicitată la rambursare de persoanele impozabile stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene.

Mai mult, prevederile art.319 alin.(20) lit.j) și alin.(23) din Codul fiscal sunt în concordanță deplină cu dispozițiile art.230 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comunitar al taxei pe valoarea adăugată, care prevăd că *“sumele indicate pe factură se pot exprima în orice monedă, cu condiția ca valoarea TVA de plată să fie exprimată în moneda națională a statului membru în care a avut loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii”*.

De asemenea, conform art.8 din Directiva 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:

„Art. 8 (2) În afară de informațiile menționate la alineatul (1), cererea de rambursare mai conține, pentru fiecare stat membru de rambursare și pentru fiecare factură sau document de import, următoarele informații:

(...)

***(e) baza impozabilă și cuantumul TVA exprimate în moneda statului membru de rambursare;**”*.

Prin urmare, organele fiscale au respins cererea de rambursare pe motiv că societatea nerezidentă a solicitat suma la rambursare în baza unor facturi care nu conțin valoarea TVA exprimată în lei, *ceea ce a condus la neanalizarea pe fond a naturii operațiunilor realizate de persoana impozabilă nerezidentă în perioada cererii de rambursare și la nestabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA care se aplică pentru aceste operațiuni*, precizând în decizia de rambursare nr...../19.03.2021 că s-a respins la rambursare TVA în sumă de lei conform prevederilor art.319 alin.(20) lit.j) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.97 alin.(6) din Normele metodologice.

Se reține că potrivit art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 276.

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.(...)

(4) 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”.

În susținerea contestației societatea nerezidentă a prezentat facturile corectate emise în anul 2021 de furnizorul A SRL, însă organul de soluționare a contestației reține că valoarea în lei a taxei pe valoarea adăugată din aceste facturi este diferită de taxa pe valoarea adăugată înscrisă în cererea de rambursare depusă

și înregistrată sub nr...../21.11.2017, iar calculul matematic ce ar fi trebuit efectuat de organul fiscal nu putea fi efectuat în condițiile în care facturile nu conțineau nicio referire cu privire la cursul valutar.

Referitor la invocarea de către societatea nerezidentă a faptului că organul fiscal nu a respectat termenul de 4 luni prevăzut la pct.72 alin.(22) din Normele metodologice de aplicare a art.302 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, trebuie subliniat că acest termen este un termen de recomandare și nu unul de decădere, iar nerespectarea acestui termen nu conduce în mod automat la aprobarea rambursării taxei solicitată prin cererea de rambursare.

Rezultă așadar că susținerile societății nerezidente contestatoare de desființare a deciziei de rambursare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, aceasta fiind neîntemeiată și urmând a fi respinsă ca atare.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.302 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.72 alin.(18) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

D E C I D E

Respinge ca neîntemeiată contestația societății nerezidente X 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...../19.03.2021 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de lei.

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