

DECIZIA nr. 656 din 06.12.2017
privind soluționarea contestației formulate de
ABC - Țările de Jos,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR-REG2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr. MBN_SAA_....2017, înregistrată sub nr. MBR-REG2017 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din Țările de Jos.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de2017 și înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. MBN_REG_....2017 îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drmb/2017, comunicată prin poștă în data de 26.04.2017, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de R lei, din care societatea contestă suma de **C 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 ABC din Țările de Jos.

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

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drmb/2017, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de R lei solicitată la rambursare de către ABC din Țările de Jos prin cererea cu nr. de referință NL..., înregistrată sub nr.2016.

II. Prin contestația formulată ABC solicită anularea parțială a deciziei de rambursare nr. drmb/2017 pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de C lei, admitând faptul că a solicitat rambursarea în mod necorespunzător, într-un termen mai mic de trei luni calendaristice, însă acest termen este îndeplinit la data contestației.

În vederea reanalizării cererii de rambursare societatea atașează copia facturii emise conform art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, factura fiind corectată în data de 01.05.2017 potrivit art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, avându-se în vedere informațiile obligatorii prevăzute de art. 319, în special ale alin. (23). În acest sens, suma solicitată la rambursare este de C lei reprezentând suma de V USD, calculată la cursul din data de 01.10.2016, data exigibilității TVA aferentă transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor detaliate în factură.

În susținerea contestației societatea anexează copia facturii corectate.

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 dintr-o factură în care TVA este menționată exclusiv în valută, în condițiile în care perioada acoperită de cerere nu respectă perioada minimă legală de trei luni calendaristice, iar în susținerea contestației a prezentat o factură cu un alt quantum al TVA, mai mic decât cel solicitat inițial la rambursare, fără corecția facturii inițiale și fără prezentarea documentelor care să clarifice tranzacția evidențiată în factura ce face obiectul cererii de rambursare.

În fapt, prin cererea înregistrată sub nr.2016 pentru luna octombrie 2016 societatea nerezidentă ABC a solicitat autorităților fiscale române rambursarea TVA în sumă de R lei pentru factura nr. fctx/01.10.2016 emisă de FZR din România.

Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drmb/2017, organele fiscale competente au respins cererea de rambursare din mai multe motive, și anume:

- perioada de rambursare menționată în cerere este de o lună, nerespectând prevederile legale care prevăd o perioadă de minimum trei luni calendaristice;

- suma înscrisă și solicitată prin cerere nu se regăsește în factura atașată, care are înscrisă valoarea TVA doar în dolari, nu și în lei, iar factura este întocmită în limba engleză și nu este însoțită de traducerea în limba română, neputându-se identifica natura operațiunii (livrare de bunuri sau prestare de servicii);

- din motivele anterioare nu s-au mai solicitat informații și documente suplimentare cu privire la scopul și natura operațiunilor derulate în România ori documente cu privire la circuitul ulterior al bunurilor în vederea analizării pe fond a cererii.

În drept, sunt incidente prevederile art. 302 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și ale pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

Codul fiscal:

"Art. 302. - (1) În **conditiile 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; [...]"**.

Norme metodologice:

"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.

(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).

(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.

(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.*

Conform dispozițiilor legale antecitate, 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 condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege.

În speță, în raport de documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Prin cererea cu nr. de referință NL..., înregistrată sub nr.2016 societatea nerezidentă ABC din Țările de Jos a solicitat pentru luna octombrie 2016 rambursarea TVA în sumă de R din factura nr. fctx/01.10.2016 emisă de FZR din România.

Factura (invoice) nr. fctx/01.10.2016 este emisă pentru suma netă de N USD, cu TVA V USD, total N+V USD, iar la descriere este menționat "containers, trade and production assets related to G.... Brand according to details attached", cantitate "1". Factura nu conține contravaloarea TVA în lei sau o mențiune cu privire la cursul valutar utilizat, este întocmită în limba engleză și nu este însoțită de o traducere oficială în limba română ori de alte anexe. Din traducerea liberă a descrierii reiese că factura a fost emisă pentru "containere, active comerciale și de producție legate de marca Grolsch în conformitate cu detaliile atașate".

În susținerea contestației societatea nerezidentă ABC a prezentat factura nr. fctq/07.06.2017 emisă de FZR pentru valoarea netă de N USD, cu TVA V USD, total N+LUSD, curs valutar 3,9822, valoarea TVA în lei C lei. Factura conține trei pagini și un număr de 85 de poziții, unele descrise în limba română (navete, sticle, set mobilier, taburet, umbrela, canapea, modul bar cort,

copertină, amenajare terasă etc.), altele codificate sau descrise în limba engleză (te_couch_go_re_120x80_pallet_on_gro, ... ulysses-new 500 rgb etc.).

În motivarea contestației ABC susține că termenul de trei luni calendaristice este îndeplinit la data contestației și că factura a fost corectată în data de 01.05.2017 potrivit art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal și anexează factura nr. fctq/07.06.2017 pentru TVA în sumă de C lei reprezentând suma de V USD, calculată la cursul din data de 01.10.2016, data exigibilității TVA aferentă transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor detaliate în factură.

Aceste motive nu pot fi primite având în vedere următoarele:

Dreptul societăților stabilite în alte state membre ale Uniunii Europene la restituirea TVA 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, 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. 2.809/2016 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.

În acest sens se reține că pct. 72 alin. (18) din Normele metodologice prevede expres că **"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". Aceste prevederi preiau "cuvânt cu cuvânt" conținutul art. 16 din Directiva a 9-a.

Prin urmare, din textul legii (norma și directiva) reiese cu claritate că **perioada de minimum 3 luni calendaristice se referă la perioada de rambursare** și nu la perioada de până la momentul depunerii cererii de rambursare și, cu atât mai puțin, la perioada de soluționare a cererii ori de contestare a rezultatului soluționării, așa cum eronat își argumentează contestația societatea nerezidentă.

De altfel, acest lucru reiese și din definiția de la art. 2 pct. 3 din Directiva a 9-a conform căreia **"perioadă de rambursare" înseamnă perioada** menționată la articolul 16 și **acoperită de cererea de rambursare**.

Este evident că această cerință legală nu a fost îndeplinită în speță (aspect recunoscut implicit de contestatoare) deoarece cererea cu numărul de referință NL...., înregistrată sub nr.2016 acoperă "anul: 2016; perioada 10-10", deci acoperă o lună calendaristică, deși perioada de până la sfârșitul anului era de trei luni calendaristice (lunile 10, 11 și 12) și nicidecum o perioadă mai mică de trei luni calendaristice (adică lunile 11 și 12 sau luna 12). Simplul fapt al

curgerii timpului nu face ca perioada acoperită de cerere să devină dintr-o "lună calendaristică" în mai mult de "trei luni calendaristice", fiind vorba de aceeași cerere.

Prin urmare, se constată ca întemeiată respingerea cererii de rambursare înregistrată sub nr. ...11.2016 pe motivul neîndeplinirii perioadei de minimum trei luni calendaristice acoperite de cerere.

În subsidiar, se reține și faptul că pentru a beneficia de dreptul de rambursare/restituire a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate din România, **persoana nerezidentă este obligată să respecte prevederile legislației române care transpune directiva europeană respectivă, inclusiv cele referitoare la solicitarea rambursării taxei în baza unor documente justificative (facturi) care să conțină toate informațiile prevăzute de legislația românească în materie.**

De altfel, chiar în jurisprudența europeană 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 înțelesul prezentei directive, **dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor** este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, **astfel cum se aplică în statul membru de rambursare**". Or, 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, 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** etc.

Reiese, așadar, că și în cazul facturilor prezentate de persoanele impozabile nerezidente, pentru a beneficia de rambursarea TVA din partea autorităților fiscale române trebuie respectate condițiile de formă și de fond stipulate de legislația în materie, respectiv de prevederile art. 297, art. 299 și art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform căroră:

"Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

b) *operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România; [...].*

(7) Nu sunt deductibile:

[...] b) **taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.**"

"Art. 299. - (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. 319**, 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; [...]"

"Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

h) **denumirea și cantitatea bunurilor livrate**, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, **prețul unitar, exclusiv taxa**, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

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

(23) **Sumele indicate pe factură se pot exprima în orice monedă cu condiția ca valoarea TVA colectată sau de regularizat să fie exprimată în lei.** În situația în care valoarea taxei colectate este exprimată într-o altă monedă, aceasta va fi convertită în lei utilizând cursul de schimb prevăzut la 290".

În legătură cu modul de corecție al facturilor, art. 330 din Legea nr. 227/2015 prevede următoarele:

"Art. 330. - (1) **Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:**

a) în cazul în care factura nu a fost transmisă către beneficiar, aceasta se anulează și se emite o nouă factură;

b) în cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie **se emite o nouă factură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite o factură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data facturii corectate**".

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, corecția unei facturi trebuie să respecte anumite exigențe precis determinate în legea fiscală, prin **emiterea concomitentă** a unei noi facturi care să conțină informațiile și valorile corecte și a facturii cu valorile cu semnul minus (sau o mențiune din care să reiasă acest lucru), în care se să înscrie și numărul și data facturii corectate.

Or, în speță, aceste exigențe nu sunt nici pe departe respectate întrucât societatea nerezidentă **nu a prezentat factura de corecție a facturii nr.**

fctx/01.10.2016 pe care și-a întemeiat cererea de rambursare și nici nu poate demonstra că factura nr. **fctq/07.06.2017** (întocmită după data primirii deciziei de rambursare) **reprezintă într-adevăr factura corectă pentru tranzacția din 01.10.2016**, în condițiile în care *această din urmă factură nu a fost emisă în data de 01.05.2017 (când se afirmă în contestație că a fost emisă factura de corecție, pentru a se respecta prevederile art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal) și nu a prezentat documentația aferentă facturii nr. fctx/01.10.2016 pentru a se verifica concordanța între descrierea din factură "containere, active comerciale și de producție legate de marca ... în conformitate cu detaliile atașate" cu cele 85 de poziții din factura nr. fctq/07.06.2017, dintre care unele se referă la băuturi alcoolice, pentru care taxa nu este deductibilă ori la amenajări pentru care nu se poate stabili locul prestării de servicii și, implicit, corectitudinea taxării cu TVA în România.*

Simpla coincidență a totalului în valută a bazei impozabile din factura nr. fctx/01.10.2016 cu cel din factura nr. fctq/07.06.2017 nu poate fi suficientă pentru a concluziona că este vorba de aceeași tranzacție și că sunt îndeplinite toate condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, în general și pentru beneficierea de dreptul la restituirea specifică la rambursarea TVA, condiții reglementate expres la pct. 72 alin. (1) – (4) din Normele metodologice anterior citate și care transpun întocmai prevederi ale Directivei 2008/9/CE.

De asemenea, în condițiile în care ar fi vorba de aceeași tranzacție, societatea nerezidentă nu a prezentat nicio explicație cu privire la diferența dintre cunatumul taxei solicitate la rambursare de R lei în baza facturii nr. fctx/01.10.2016 și quantumul taxei solicitate prin contestație de C lei în baza facturii nr. fctq/07.06.2017.

Mai mult, în decizia de rambursare nr. drmb/2017 contestată organele fiscale îndrituite cu analiza cererii au menționat că analiza pe fond ar fi implicat informații și documente suplimentare (facturi, contracte, comenzi, documente de transport, procese-verbale etc.) cu privire la natura și scopul operațiunilor desfășurate în România, necesare pentru a determina dacă societatea nerezidentă avea sau nu obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România ca urmare a operațiunilor economice desfășurate.

Deși aceste aspecte erau cunoscute de societatea nerezidentă, aceasta s-a rezumat să transmită doar factura nr. fctq/07.06.2017, fără nicio altă documentație sau informație suplimentară și să afirme în contestație că "vă stăm la dispoziție cu orice alte informații suplimentare necesare stabilirii stării de fapt", **recunoscând astfel implicit că doar factura nr. fctq/07.06.2017 nu permite stabilirea concretă a operațiunilor derulate în România.**

Or, societatea nerezidentă era datoare ca prin contestația formulată și prin documentele depuse în susținere să clarifice fără dubiu tranzacția realizată cu furnizorul FZR (ce anume a achiziționat în concret și în ce scop specific a fost realizată achiziția), inclusiv din punctul de vedere al documentelor justificative corect și complet întocmite în conformitate cu legislația fiscală din România **în contextul în care soluționarea cererii de rambursare de către organele fiscale se bazează pe controlul documentar al documentației prezentate de aplicantul cererii în considerarea principiului consacrat încă din dreptul roman exprimat prin adagiul latin "actor incumbit probatio",**

regăsit și în prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

”Art. 269. - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- [...] c) **motivele de fapt și de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiază”.**

În concluzie, în baza documentației existente la dosarul cauzei, se constată că perioada acoperită de cererea de rambursare depusă de societatea nerezidentă ABC *nu respectă perioada minimă legală de trei luni calendaristice și că factura nr. fctq/07.06.2017 prezentată în susținerea contestației nu clarifică defel tranzacția evidențiată în factura nr. fctx/01.10.2016 ce face obiectul cererii de rambursare nici din punct de vedere al cuantumului TVA solicitată la rambursare, nici din punct de vedere al naturii și scopului achiziției realizate de la FZR și al destinației ulterioare a bunurilor, necesare verificării condițiilor cumulative și specifice acestui tip de rambursare pentru persoanele impozabile nestabilite în România, motiv pentru care contestația societății nerezidente este neîntemeiată și va fi respinsă ca atare.*

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 297 alin. (4) și alin. (7) lit. b), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) lit. h), i) și j), art. 302 alin. (1) lit. a) și art. 330 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 269 alin. (1) lit. c) și d) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația ABC din Țările de Jos formulată împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drmb/2017 pentru TVA în sumă de **C 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.