

DECIZIA nr. 653/18.10.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
X
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.0028354/17.06.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. X/17.06.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. 0028354/17.06.2016, cu privire la contestatia depusa de catre **X** cu sediul in X nr.X, X, X X, Spania.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal sub nr.X/07.06.2016, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoare adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/25.04.2016 (identificata eronat de contestatara sub nr.XD), comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de **10.05.2016**, prin care s-a respins la rambursare T.V.A. in suma de **X lei** si s-a aprobat la rambursare T.V.A. in suma de X lei.

Societatea contesta T.V.A. respinsa la rambursare in suma de **X lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin.(1), art. 269 alin.(1) si art. 272 alin.(1) si alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

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

I. Prin decizia de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/25.04.2016, organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au solutionat cererea de rambursare formulata de X din Spania prin aprobarea la rambursare a T.V.A. in suma de X lei si respingerea la rambursare a T.V.A. in suma de X lei.

Societatea contesta T.V.A. respinsa la rambursare in suma de **X lei**.

II. Prin contestatia formulata X din Spania solicita anulara partiala a Deciziei nr.X/25.04.2016 in ceea ce priveste respingerea la rambursare a T.V.A. in suma de X lei, invocand in sustinere urmatoarele argumente:

- nu era inregistrata in scopuri de T.V.A. si nici nu era obligata sa se inregistreze in scopuri de T.V.A. in Romania si a solicitat prin cererea inregistrata sub nr.X/16.03.2015, numar de referinta X, rambursarea T.V.A. aferenta achizitiilor de bunuri efectuate de pe teritoriul Romaniei;

- suma de X lei a fost respinsa la rambursare deoarece societatea nu a transmis documentele justificative aferente facturilor inscrise la pozitiile nr.X, nr.X, nr.X si nr.X.

In probatiune societatea nerezidenta anexeaza copii dupa facturile inregistrate la pozitiile X, X, X si X din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea T.V.A. si copii ale comenzilor in baza carora au fost intocmite facturile, insotite de traducerile autorizate in limba romana.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii nerezidente contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la T.V.A. in suma de X lei inscrisa la pozitiile X, X, X si X.

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru achizițiile de bunuri din Romania, in conditiile in care in sustinerea contestatiei a depus documente noi prin care justifica in parte rambursarea T.V.A. solicitata.

In fapt, urmare reverificarii dispuse prin Decizia nr.X/28.01.2016 privind solutionarea contestatiei inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.X/02.10.2015 formulata impotriva Deciziei de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. XD/05.06.2015, prin care s-a respins la rambursare T.V.A. in suma de X lei si s-a aprobat la rambursare T.V.A. in suma de X lei solicitata prin cererea nr. X/16.03.2015 aferenta perioadei 01.01.2014–31.12.2014, AFCN a emis Decizia de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/25.04.2016, prin care a aprobat la rambursare T.V.A. in suma de X lei si a respins la rambursare T.V.A. in suma de X lei.

Referitor la T.V.A. respinsa la rambursare in suma de X lei, contestata, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/25.04.2016, AFCN a mentionat urmatoarele:

- pentru pozitia X din cerere, societatea nu are drept la rambursare intrucat nu a prezentat factura nr.X/13.11.2014, iar pentru pozitiile X, X, X si X din cerere, societatea nu are drept la rambursare intrucat nu a prezentat toate documentele justificative, respectiv contractele/comenzile incheiate cu S.C. X S.R.L. si S.C. X S.A. in baza carora au fost intocmite facturile si astfel incat nu se poate determina natura operatiunilor facturate, asa cum au fost solicitate prin cererea de informatii suplimentare nr.XARv/08.03.2016 (transmisa prin e-mail in data de 10.03.2016), astfel nu se poate determina natura operatiunilor facturate pentru care s-a solicitat rambursarea.

Temeiurile de drept invocate sunt dispozitiile art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, pct. 49 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei societatea nerezidenta anexeaza copii dupa facturile inregistrate la pozitiile X, X, X si X din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea T.V.A. si copii ale comenzilor in baza carora au fost intocmite facturile, insotite de traducerile autorizate in limba romana.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 147². - (1) In conditiile stabilite prin norme:

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

Norme metodologice:

"49. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată 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. 153 din Codul fiscal;**

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹ din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) Nu se rambursează:

a) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată **incorect;**

[...]

(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. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹ din Codul fiscal.

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

(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).

[...]

(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).

[...]

(13) Solicitantul trebuie să furnizeze informațiile din cererea de rambursare și eventualele informații suplimentare solicitate de organul fiscal competent din România în limba română.

[...]

(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.

[...]

(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. Prin excepție, pentru cererile care se referă la rambursări aferente anului 2009, termenul-limită de transmitere este **31 martie 2011**. 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).

[...]

(21) După primirea cererii transmise pe cale electronică de autoritatea competentă din alt stat membru, organul fiscal competent din România îi comunică de îndată solicitantului, pe cale electronică, data la care a primit cererea. Decizia de aprobare sau respingere a cererii de rambursare se comunică solicitantului în termen de 4 luni de la data primirii cererii, dacă nu se solicită informații suplimentare conform alin. (22).

(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.

(24) În cazul în care organul fiscal competent din România cere informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de două luni de la data primirii informațiilor cerute sau, în cazul în care nu a primit răspuns la cererea sa de informații, în termen de două luni de la data expirării termenului prevăzut la alin. (23). Cu toate acestea, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare, în totalitatea ei sau la o parte a acesteia, trebuie să fie întotdeauna de maximum 6 luni de la data primirii cererii de către statul membru de rambursare. În cazul în care organul fiscal competent din România cere alte informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa privind cererea de rambursare, în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, în termen de 8 luni de la data primirii cererii.

[...]

(30) Orice rectificare făcută în urma unei cereri de rambursare anterioare, în conformitate cu alin. (14) sau, în cazul în care o declarație separată este depusă, sub forma

unei recuperări sau plăți separate, reprezintă o majorare sau o reducere a sumei de rambursat.

[...]

(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 L 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 L 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. [...] Fara 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 aplică 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.”

Din normele legale sus-citate rezulta ca, în cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifică prin care **persoanele impozabile stabilite într-un stat membru pot solicita rambursarea T.V.A.** pentru livrarile de bunurile, prestarile 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 TVA în statul caruia 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 caruia 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.).

Astfel ca, societățile nerezidente străine care solicită rambursarea TVA în temeiul Directivei a 9-a **trebuie să îndeplinească condițiile cumulative, specifice și peremptorii acestui tip special de rambursare, așa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitară în materie.**

De asemenea, pentru a beneficia de rambursarea TVA este necesar ca operațiunile constând în livrări de bunuri sau prestări de servicii să fie impozabile în România, în caz contrar TVA solicitată aparând ca fiind facturată incorect și, în consecință, nerambursabilă.

Totodată, se stipulează ca persoana care solicită rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atât informațiile înscrise în cererea de rambursare, cât și informațiile suplimentare

solicitate de organul fiscal din România în cazul în care acesta constată că nu deține informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

În speta, urmare reverificării dispuse prin Decizia nr.X/28.01.2016 privind soluționarea contestației înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.X/02.10.2015 formulată împotriva Deciziei de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. XD/05.06.2015, AFCN a emis Decizia de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/25.04.2016, prin care a aprobat la rambursare T.V.A. în suma de X lei și a respins la rambursare T.V.A. în suma de X lei.

Referitor la T.V.A. respinsă la rambursare în suma de X lei, contestată, D.G.R.F.P.B.-Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a constatat următoarele:

- pentru poziția X din cerere, societatea nu are drept la rambursare întrucât nu a prezentat factura nr.X/13.11.2014;
- pentru pozițiile X, X, X și X din cerere, societatea nu are drept la rambursare întrucât nu a prezentat toate documentele justificative, respectiv contractele/comenzile încheiate cu S.C. X S.R.L. și S.C. X S.A. în baza cărora au fost întocmite facturile și astfel nu se poate determina natura operațiunilor facturate;

deși acestea au fost solicitate prin cererea de informații suplimentare nr.XARv/08.03.2016 (transmisă prin e-mail în data de 10.03.2016), astfel nu se poate determina natura operațiunilor facturate pentru care s-a solicitat rambursarea.

În susținerea contestației, societatea nerezidentă, anexează următoarele documente:

- factura înscrisă la poziția X (factura X/13.11.2014) în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea, tradusă în limba română de un traducător autorizat;
- comenzile în baza cărora s-au emis facturile aferente achizițiilor de materii înscrise la pozițiile X, X, X și X din cererea de rambursare, traduse în limba română de un traducător autorizat.

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei 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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus prezentate, rezultă că societatea nerezidentă poate depune în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale; în acest sens, societatea a anexat la contestația formulată o serie de documente neavute în vedere de organul fiscal cu ocazia emiterii deciziei atacate, din analiza cărora rezultă următoarele:

A. Referitor la T.V.A. respinsă la rambursare în suma de X lei (X lei + X lei) – pozițiile X și X din cererea de rambursare.

- factura fiscală nr.X/04.03.2014, înscrisă la poziția X în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea, având ca obiect “matrila x, comanda nr.X-2014”, emisă de S.C. X S.R.L., T.V.A. în valoare de X lei;

- comanda nr. 10194-2014, avand ca obiect "X sample pcs.", **adresa de livrare** mentionata la societatea X – X, Sat X, Comuna X, RO-X, Romania;
- factura fiscala nr.X/13.11.2014, inscrisa la pozitia X in lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea, avand ca obiect "X X", comanda nr.X-2014, emisa de S.C. X S.A., T.V.A. in valoare de X lei, nu contine informatii privind livrarea;
- comanda nr.X-2014, avand ca obiect "X X", adresa de livrare mentionata la societatea X – X, X, X, local X, X X, Spania;

In speta, in raport de documentele anexate in sustinerea contestatiei se retin urmatoarele:

- pentru factura fiscala inscrisa la pozitia X exista neconcordanțe între numărul comenzii inscrisa in factura (comanda nr.X-2014) si numărul comenzii depusa de societatea, respectiv comanda numărul X-2014 si in ceea ce priveste denumirea bunului achizitionat de societate;
- potrivit comenzii aferente facturii nr.X/13.11.2014 inscrisa la pozitia 39, locul de livrare al bunului denumit "Stift centrare X" este in X, X, X, local X, E-X X, Spania;
- pentru pozitia nr.1 exista neconcordanțe între valoarea T.V.A. inscrisa in factura si valoarea T.V.A. inscrisa in cerere, astfel valoarea T.V.A. inscrisa in factura este in suma de X lei iar valoarea T.V.A. inscrisa in cerere este in suma de X lei, iar pentru pozitia X T.V.A. inscrisa in factura este in suma de X lei si T.V.A. inscrisa in cerere este in suma de X.

In ceea ce priveste tranzactiile cu bunuri, devin incidente si prevederile art. 126 si art. 132 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"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. 132 - (1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;"

Totodata, potrivit dispozitiilor art. 128, art. 143, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in cursul anului 2014:

"Art. 128 - (9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora."

„Art. 143 - (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 152².”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, se retine ca in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata datorata in Romania intra operatiunile care indeplinesc cumulativ cele patru conditii legale, respectiv reprezinta o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu plata, locul de livrare sau prestare considerat a fi în Romania, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, iar livrarile de bunuri si prestarile de servicii trebuie sa rezulte dintr-o activitate economica.

Din analiza documentelor prezentate in sustinerea contestatiei, respectiv a facturilor inscrise la pozitia X pentru care numarul comenzii inscrise in factura este diferit de numarul comenzii atasate iar pentru pozitia X din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea nu rezulta circuitul bunurilor achizitionate din Romania. De altfel, insasi societatea a in scris in comanda adresa de livrare a bunului in X, X, X, local X, E-X X, Spania, fara a prezenta nicio explicatie cu privire la acest fapt. De altfel, in situatia in care contestatara a efectuat o livrare intracomunitara incepand cu data de 13.11.2014 ar fi avut obligatia inregistrarii in scopuri de T.V.A. in Romania.

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

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a fi respinsa in parte ca neintemeiata, contestatia formulata de X, cu privire la T.V.A. solicitata la rambursare in suma de **X lei (X lei + X lei) – pozitile X si X** din cererea de rambursare.

B. Referitor la T.V.A. respinsa la rambursare in suma de X lei (X lei + X lei) – pozitile X si X din cererea de rambursare:

- factura fiscala nr.X/19.03.2014, inscrise la pozitia 2 in lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea, avand ca obiect “X X (X)”, comanda nr.X-2014, emisa de S.C. X S.A., T.V.A. in valoare de X lei;

- comanda nr.X-2014, avand ca obiect “X X (X)”, adresa de livrare mentionata “Strada X nr.X, Sat X, comuna X, Cod RO-X, Romania”;

- factura fiscala nr.X/20.06.2014, inscrise la pozitia 6 in lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea, avand ca obiect “X X” si “Insertie X”, comanda nr.X-2014, emisa de S.C. X S.A., T.V.A. in valoare de X lei;

- comanda nr.X-2014, avand ca obiect “XX” si “Insertie Bac Fix X”, adresa de livrare mentionata “Strada X nr.X, Sat X, comuna X, Cod RO-X, Romania”.

Se retine ca analizand facturile inscrise la pozitiile 2 si 6 solicitate la rambursare si comenzile aferente acestora rezulta o concordanta intre acestea fiind mentionate aceleasi coduri si denumiri ale produselor atat pe facturile fiscale cat si in comenzile aferente. Totodata, se retine si faptul ca bunurile achizitionate de la societatea X S.A. au fost livrate la societatea S.C. X din Strada X nr.X, Sat X, comuna X, Cod RO-X, Romania.

De asemenea, se retine si faptul ca sumele reprezentand T.V.A. aferente facturilor de la pozitiile 2 si 6 nu corespund cu sumele T.V.A. inscrise in anexa "lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA", in sensul ca s-a solicitat la rambursare T.V.A. in suma de X lei, iar suma T.V.A. din facturi este de X lei.

Astfel, din analiza documentelor prezentate de X reiese ca aceasta a achizitionat in data de 19.03.2014 si in data de 20.06.2014 de la X S.A., inregistrata in scopuri de T.V.A. in Romania echipamente/scule/matrite, ce au fost livrate la societatea S.C. x din Strada X nr.1, Sat X, comuna X, Cod RO-X, Romania.

In raport de aceste sustineri si de documentele existente la dosar, atat in referatul cauzei nr.X/13.06.2016 cat si in completarea la referatul cauzei nr.X/29.09.2016, organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabilii Nerezidenti arata ca au analizat documentatia depusa de societate in sustinerea contestatiei si, tinand cont si de documentele si informatiile transmise cu cererea de rambursare, au concluzionat ca sunt suficiente pentru a stabili provenienta exacta a bunurilor, circuitul ulterior al acestora si locul unde se afla acestea si in consecinta propun aprobarea partiala a contestatiei pentru suma de X lei reprezentand T.V.A. respins la rambursare prin decizia de rambursare nr.X/25.04.2016.

In consecinta, in raport de analiza anterior efectuata, de sustinerile contestatoarei, de documentatia depusa anexata contestatiei si de propunerea organelor fiscale emitente ale deciziei atacate, prevederile legale invocate in materie, in conformitate cu dispozitiile art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se va proceda la admiterea contestatiei pentru T.V.A. in suma de X lei in limita sumei inscrise in cererea de rambursare.

3.2. Cu privire la T.V.A. in suma de X lei inscrise la pozitiile 15(partial) si 42(partial).

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta pe fond asupra solutiei de respingere a cererii de rambursare a T.V.A. pronuntata de organul emitent al deciziei contestate, in conditiile in care contestatoarea nu aduce niciun argument si nicio dovada in sustinerea contestatiei.

In fapt, urmare reverificarii dispuse prin Decizia nr.X/28.01.2016 privind solutionarea contestatiei inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.X/02.10.2015 formulata impotriva Deciziei de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. XD/05.06.2015, prin care s-a respins la rambursare T.V.A. in suma de X lei si s-a aprobat la rambursare T.V.A. in suma de X lei solicitata prin cererea nr. X/16.03.2015 aferenta perioadei 01.01.2014–31.12.2014, AFCN a emis Decizia de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/25.04.2016, prin care a aprobat la rambursare T.V.A. in suma de X lei si a respins la rambursare T.V.A. in suma de X lei.

Referitor la T.V.A. respinsa la rambursare in suma de X lei, contestata, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/25.04.2016, AFCN a mentionat faptul ca pentru pozitile nr.X (partial) si X (partial), persoana impozabila nestabila in Romania a completat in cererea de rambursare sume mai mari, diferite fata de cele inscrise pe documentele justificative, diferenta in plus fiind de X lei.

Prin contestatia formulata X nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea acesteia cu privire la suma de X lei, reprezentand T.V.A. respinsa la rambursare prin Decizia de rambursare a T.V.A. nr.X/25.04.2016.

In drept, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:
“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

iar pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regasit si in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri [...]”.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“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”.

Mai mult, asa cum a retinut si Inalta Curte de Casatie si Justitie in considerentele deciziei nr. 3250/18.06.2010 pronuntata in dosarul nr. 935/57/2009, aflata in copie in dosarul cauzei “*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Prin urmare, societatea nerezidenta X trebuia sa-si motiveze contestatia in acelasi termen legal stabilit de lege pentru depunerea contestatiei, in conditiile in care, potrivit art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CEE din data de 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite in alt stat membru decat statul membru de rambursare:

“Contestații împotriva deciziilor de respingere a unor cereri de rambursare pot fi depuse de către solicitant la autoritățile competente ale statului membru de rambursare,

în forma și în termenele prevăzute pentru contestațiile introduse de către persoanele stabilite în statul membru respectiv cu privire la cererile de rambursare".

Avand in vedere ca societatea nerezidenta X **nu a adus nici macar un singur argument de fapt ori de drept in privinta motivelor inscrise de organele fiscale in decizia de rambursare atacata cu privire la T.V.A. respinsa la rambursare in suma de X lei** si nici nu a adus vreun document nou in sustinerea contestatiei referitor la aceasta suma, contestatia acesteia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.126, art.128, art.132, art.143, art.153, art.147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile 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 adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, art.269 alin.(1) art. 276 si art. 279 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si pct. 11.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, se:

DECIDE

1. Respingerea in parte a contestatiei formulata de X impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/25.04.2016 emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, **pentru suma de X lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

2. Admiterea in parte a contestatiei formulata de X si anulara in parte a Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/25.04.2016 emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, **pentru suma de X lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

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