

DECIZIA nr. 392 din 09.11.2020
privind soluționarea contestației
ABC - Germania,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR-REG_....2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBN_DEJ_....2020, înregistrată sub nr. MBR-REG_....2020 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din Germania, prin lichidator conform extrasului de la Registrul Central al Comerțului – Tribunalul Saarbrücken transmis în traducere certificată cu adresa înregistrată sub nr. MBR-REG_...10.2020.

Contestația a fost transmisă inițial prin email în data de ...2020, fiind înregistrată sub nr.2020 și ulterior, prin poștă, în reproducere nesemnată însoțită de o declarație pe proprie răspundere, semnată în fotocopie, fiind înregistrată sub nr. MBN_REG_....2020. La solicitarea organului de soluționare a contestației prin adresa nr. MBR_DGR_...2020, societatea nerezidentă a transmis prin poștă cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_....2020 contestația semnată în original de lichidator.

Obiectul contestației îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/2020, transmisă prin poștă cu scrisoare recomandată în data de 03.02.2020 prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **V 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 Germania.

Procedura fiind indeplinită 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. drs/2020, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de V lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din Germania prin cererea cu nr. de referință ..., înregistrată sub nr.

Organele fiscale au reținut că societatea nu a atașat la cerere documente justificative din care să se poată stabili natura operațiunilor facturate și, deși au fost solicitate documente prin cererea de informații suplimentare nr. ..., până la data întocmirii deciziei societatea nu a dat curs solicitărilor. Cererea a fost respinsă deoarece în lipsa documentelor și explicațiilor necesare, inclusiv a facturii, a cărei atașare era obligatorie, nu s-a putut stabili dacă operațiunile înscrise în factura emisă de furnizorul FZR SRL reprezintă achiziții de bunuri sau prestări de servicii, dacă locul achiziției bunurilor/serviciilor este în România pentru a fi impozabile, în caz contrar TVA solicitată apărând ca fiind facturată incorect și, în consecință, nerambursabilă și dacă pentru aceste operațiuni societatea era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

II. Prin contestația formulată ABC invocă prevederile art. 276 alin. (4) din Codul de procedură fiscală și transmite ca documente suplimentare: factura nr. fct/xxxx emisă de FZR SRL (cod fiscal RO...) și traducerea autorizată a acesteia; contractul de prestări de servicii

încheiat la 01.08.2017 încheiat între FZR SRL și ABC, prelungirea contractului și traduceri lor autorizate; notă explicativă privind activitatea desfășurată în România.

Societatea nerezidentă susține că din aceste documente se poate concluziona că operațiunea înscrisă în factură este impozabilă în România, ceea ce-i conferă dreptul la rambursarea TVA și că nu deține un sediu fix în România, nu este înregistrată în scopuri de TVA în România și nu a efectuat livrări de bunuri ori prestări de servicii considerate a fi livrate ori prestate în România.

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 pentru operațiuni contractate în baza unui contract de prestări de servicii de asistență tehnică și constând în punerea la dispoziție de personal detașat temporar la fabrica beneficiarului în vederea fabricării de cablaje, în condițiile în care acestea reprezintă prestări de servicii neimpozabile în România și nu livrări de bunuri cu montaj sau instalare în România.

În fapt, prin cererea cu număr de referință... din 21.11.2017, recepționată și înregistrată de autoritățile fiscale române sub nr. ... societatea nerezidentă ABC din Germania a solicitat rambursarea TVA în suma de V lei din factura nr. fct/xxxx emisă de FZR SRL.

Deoarece nici factura, nici alte documente n-au fost atașate cererii de rambursare, prin cererea de informații suplimentare nr. ..., transmisă prin poștă și prin email la adresa indicată în cerere, organele fiscale au solicitat societății nerezidente documentația necesară cuprinzând factura, copii ale contractelor/comenzilor pe baza cărora a fost emisă factura, explicații însoțite de documente justificative din care să reiasă operațiunile incluse în factură, documente și orice materiale care să ateste prestarea serviciilor, notă explicativă în legătură cu fluxul economic și societățile implicate și orice alte documente care să permită stabilirea naturii operațiunilor, însoțite de traduceri autorizate în limba română. Societatea nerezidentă nu a dat curs solicitărilor organelor fiscale îndrituite cu analiza cererii.

În aceste condiții, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a emis decizia de rambursare nr. drs/2020 prin care au respins cererea societății nerezidente nu s-a putut stabili dacă operațiunile înscrise în factura emisă de furnizorul FZR SRL reprezintă achiziții de bunuri sau prestări de servicii, dacă locul achiziției bunurilor/serviciilor este în România pentru a fi impozabile, în caz contrar TVA solicitată apărând ca fiind facturată incorect și, în consecință, nerambursabilă și dacă pentru aceste operațiuni societatea era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

Prin contestația formulată ABC nu aduce nicio explicație în privința motivelor pentru care nu a dat curs cererii organelor fiscale, dar invocă prevederile art. 276 alin. (4) din Codul de procedură fiscală și transmite documente, susținând că acestea demonstrează că operațiunea facturată este impozabilă în România și îndeplinește toate condițiile pentru rambursarea taxei.

În drept, în raport de data depunerii cererii, 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** nestabilă în România, care este stabilită în alt stat membru, **neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea** taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]".

Norme metodologice:

"72. (1) În baza art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, **dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

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

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Codul fiscal;

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

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

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) **Nu se rambursează:**

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

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 294, 295 și 296 din Codul fiscal;

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

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 301 din Codul fiscal.

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

a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

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

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

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

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

1. combustibil;
2. închiriere de mijloace de transport;
3. cheltuieli legate de mijloace de transport (altele decât bunurile și serviciile prevăzute la codurile 1 și 2);
4. taxe rutiere de acces și taxa de utilizare a drumurilor;
5. cheltuieli de deplasare, de exemplu, cu taxiul sau cu mijloacele de transport public;
6. cazare;
7. servicii de catering și restaurant;
8. acces la târguri și expoziții;
9. cheltuieli pentru produse de lux, activități de divertisment și spectacole;
10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.

(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).

(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.**

(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 acest scop, pentru a stabili dacă o cerere este sau nu justificată, organele fiscale competente au dreptul să solicite acestora orice informații sau documente, care trebuie prezentate și însoțite de traduceri certificate în limba română, în măsura în care acestea sunt întocmite într-o limbă străină.

Totodată, se reține că **potrivit pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a din Directiva 2008/9/CE nu se rambursează "taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect".** În acest sens, jurisprudența europeană în materie recunoaște că **taxa facturată din greșeală beneficiarului nu poate face obiectul restituirii în temeiul celei de-a opta directive 79/1072/CEE** (care a fost înlocuită din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar persoana căreia i-au fost prestate serviciile **poate exercita o acțiune de drept civil** în restituirea plății nedatorate împotriva furnizorului (a se vedea **hotărârea Curtii Europene de Justiție în cazul C-35/05 Reemtsma**).

Rezultă, așadar, că nu poate fi rambursată persoanelor impozabile stabilite în Uniunea Europeană taxa pe valoarea adăugată ce a fost facturată incorect, fie ca urmare a faptului că operațiunile nu sunt impozabile în România, fie ca urmare a faptului că operațiunile sunt scutite de TVA.

Astfel, în raport de data derulării operațiunilor, de motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii și de motivația societății contestatoare nerezidentă sunt incidente și prevederile art. 268 și art. 278 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

"Art. 268. – (1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, 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. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2)."

"Art. 275. – (1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

[...]

b) locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor ori de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj;"

"Art. 278. – (2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale

economice, **locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile.** În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită”.

Față de dispozițiile legale anterior citate raportate la reținerile organelor fiscale și susținerile societății nerezidente rezultă că **pentru soluționarea cauzei esențială este stabilirea naturii operațiunilor facturate** întrucât dacă acestea reprezintă livrări se bunuri ori prestări de servicii al căror loc de livrare sau de prestare nu este în România, atunci operațiunile sunt neimpozabile în România, iar TVA este considerată facturată incorect, situație în care societatea nerezidentă nu poate beneficia de rambursarea TVA din partea autorităților fiscale române, ci se poate îndrepta în civil împotriva furnizorului/prestatorului său, după cum reiese cu claritate din jurisprudența europeană din **Cauza C-35/05 Reemtsma**.

În speță, societatea nerezidentă ABC nu a transmis autorităților fiscale române nici măcar factura nr. fct/xxxx emisă de FZR SRL, deși baza impozabilă depășea cu mult plafonul de 1.000 euro stabilit pentru transmiterea obligatorie a facturii, dar a prezentat **în susținerea contestației** această factură și documente suplimentare.

Ca atare, sunt incidente speței și prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

“Art. 276. - (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”.

Astfel, în susținerea contestației societatea nerezidentă ABC invocă faptul că a prezentat factura nr. fct/xxxx, contractul de prestări de servicii încheiat la 01.08.2017 încheiat între FZR SRL și ABC, prelungirea contractului și notă explicativă privind activitatea desfășurată în România. Aceste documente au fost analizate de organele fiscale emitente ale deciziei atacate în referatul nr. MBN_DEJ_....2020, acestea concluzionând că nu se poate stabili dacă operațiunile sunt impozabile în România deoarece informațiile rezultate din documentele prezentate sunt contradictorii, în condițiile în care contractul prezentat se referă la fabricarea de cablaje, în declarația pe proprie răspundere societatea face referire la montaj de bunuri conform art. 275 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, iar factura este emisă de FZR SRL pentru refacturarea costului asistenței pentru luna august 2017.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea nerezidentă ABC a prezentat următoarele documente:

- contractul de prestări de servicii încheiat la data de 01.08.2017 între FZR Moldova Nouă SRL (cod fiscal RO...) (“DPM” și, împreună cu “DPR”, “F”) și ABC din Germania (beneficiar) cu ABC SRL din Baia Mare, din care reiese că F a fost angajată să îi presteze beneficiarului până la data de 01.09.2017 anumite **servicii de asistență tehnică**, descrise în anexa 1 la contract, respectiv pentru fabricarea de cablaje pentru D cu angajații F. În schimbul serviciilor prestate F are dreptul la un **onorariu de 11 euro/oră pentru fiecare angajat F care prestează servicii pentru beneficiar**. Orele lucrate vor fi înregistrate în fișa de pontaj lunară cumulativă ținută de beneficiar și confirmată de F. Angajații F implicați în executarea contractului la fabrica beneficiarului vor fi detașați temporar, iar F își va păstra calitatea de angajator în raport cu acești angajați. F nu are nicio obligație de a aloca un anumit număr sau

un număr minim de angajați pentru beneficiar pe durata contractului, părțile fiind de acord și înțelegând că F își pune la dispoziție angajații ca o facilitate acordată beneficiarului și clientului acestuia, D, iar dacă propriile necesități de producție impun acest lucru, F are libertatea de a-și retrage angajații de la prestarea serviciilor către beneficiar;

- act adițional la contractul de prestări servicii nr. 14750/08.12.2017 prin care părțile au convenit prelungirea duratei contractului încheiat la data de 01.08.2017 până la data de 19.01.2018;

- factura nr. fct/xxxx emisă de FZR SRL (cod fiscal RO...) prin care aceasta refacturează costurile de asistență luna august 2017 la A Baia Mare pe numele societății ABC din Germania în sumă de E1 euro plus TVA E2 euro (V lei), cu indicarea ca plata să se efectueze în contul FZR Moldova Nouă SRL;

- declarație pe proprie răspundere prin care ABC declară că în data de 01.08.2017 a încheiat cu FZR SRL un contract de prestări de servicii prin care FZR se obligă să presteze activități de fabricare a cablajelor către beneficiarul ABC pentru clientul final D, în fabrica beneficiarului din Baia Mare. Facturile au fost emise de FZR SRL cu TVA 19% deoarece prestarea de serviciu a avut loc pe teritoriul României, în cadrul fabricii din Baia Mare și bunurile nu au părăsit teritoriul României. Este vorba de montaj de bunuri efectuat în România, iar conform art. 275 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, această operațiune este impozabilă în România.

Din documentele prezentate reiese că societății nerezidente ABC din Germania i-au fost refacturate de către FZR SRL servicii de asistență tehnică prestate de către FZR Moldova Nouă SRL constând în detașarea temporară a salariaților F la fabrica beneficiarului din Baia Mare în vederea fabricării de cablaje pentru clientul final D.

Prin urmare, **după cum recunoaște și societatea nerezidentă în declarația pe proprie răspundere, TVA solicitată la rambursare este aferentă unor prestări de servicii, aspect ce reiese indubitabil din clauzele contractului de prestări de servicii** ce a stat la baza refacturării contravalorii serviciilor de asistență tehnică prestate de către FZR Moldova Nouă SRL prin intermediul FZR SRL, deși această din urmă societate nu este parte în contractul de prestări de servicii încheiat la data de 01.08.2017 prezentat de societatea contestatoare ca bază a operațiunilor pentru care solicită rambursarea.

Astfel, conform contractului, F s-a angajat să presteze anumite servicii de asistență tehnică, ca o facilitate acordată beneficiarei ABC și clientului acesteia, D, *prin detașarea temporară de angajați la fabrica beneficiarului din Baia Mare, dar pe care prestatoarea F îi putea retrage oricând, dacă necesitățile proprii de producție impuneau acest lucru. Pe perioada detașării, F își păstra calitatea de angajator în raport cu acești angajați, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din aceasta, dar societatea beneficiară asigură, pe propria cheltuială, transportul angajaților de la sediile F la fabrică și înapoi, transportul în weekend al angajaților de la domiciliu la fabrică și înapoi, ce puțin o dată la trei săptămâni, cazarea adecvată și transportul de la locul de cazare la fabrică și înapoi și trei mese pe zi. De asemenea, societatea beneficiară este cea responsabilă de instructajul de protecția muncii și măsuri în caz de urgență adaptate la specificul locului de muncă de la fabrica beneficiarului din Baia Mare și de punerea la dispoziție a tuturor materialelor și echipamentelor specifice, incluzând echipamentul de protecție și utilajele necesare pentru desfășurarea activității în bune condiții.*

În schimbul serviciilor prestate F are dreptul la un onorariu de 11 euro/oră pentru fiecare angajat F care prestează servicii pentru beneficiar. Orele lucrate vor fi înregistrate în fișa de pontaj lunară cumulativă ținută de beneficiar și confirmată de F.

Reiese că, în fapt, **F a prestat în favoarea societății nerezidente servicii de punere la dispoziție de personal, prin detașarea temporară a propriilor angajați la fabrica beneficiarului din Baia Mare** pentru a desfășura activități de fabricare de cablaje pentru clientul societății nerezidente, servicii remunerate cu un onorariu/tarif orar pentru fiecare angajat pus la dispoziție, cumulate lunar în fișa de pontaj ținută de beneficiar și confirmată de prestator.

Or, conform regulii generale de stabilire a locului prestării serviciilor de la **art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, locul prestării serviciilor se consideră a fi locul în care își are sediul stabilit persoana impozabilă care primește serviciile (beneficiarul), adică în Germania** unde își are sediul activității societatea nerezidentă beneficiară ABC, din moment ce aceasta susține în contestație că nu dispune de un sediu fix în România. **Nefiind impozabile în România, prestările de servicii au fost facturate eronat cu TVA de către prestator și, conform prevederilor pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune jurisprudența CJUE în materie, TVA facturată eronat nu se rambursează de către autoritățile fiscale, ci se solicită de la emitentul facturii.**

Totodată, se reține că potrivit art. 278 alin. (2) din Codul fiscal aceste prestări de servicii ar fi impozabile în România numai în situația în care societatea nerezidentă ar dispune de un sediu fix în România, unde să primească serviciile, cum este fabrica din Baia Mare la care se face referire în cuprinsul contractului de prestări de servicii și în factură, **dar o atare situație conduce la nerambursarea TVA prin neîndeplinirea condiției de la pct. 72 alin. (1) lit. a) din Normele metodologice**, care transpune identic prevederile **art. 3 lit. a 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, pe lângă faptul că este contrazisă de propriile susțineri ale societății nerezidente prin contestația formulată.

Rezultă că societatea nerezidentă nu poate beneficia de rambursarea TVA pentru serviciile de asistență tehnică constând în punerea la dispoziție de personal prin detașare temporară de la prestatorul F (angajatorul salariaților detașați) întrucât conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, din punct de vedere al TVA, prestarea acestor servicii nu este impozabilă în România.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitor la faptul că prestarea propriu-zisă a serviciilor a avut loc în cadrul fabricii din Baia Mare și că bunurile rezultate în urma activității desfășurate de angajații puși la dispoziție de prestator n-au părăsit teritoriul României, se reține că acest argument este valabil doar în cazul beneficiarilor nerezidenți nestabiliți pe teritoriul Uniunii Europene, ci pe teritoriul unor state terțe, conform situației de excepție reglementată în mod distinct la art. 278 alin. (6) lit. a) din Codul fiscal, care prevede: "Art. 278. – (6) Prin excepție de la prevederile alin. (2), locul următoarelor servicii este considerat a fi: a) *în România*, pentru serviciile constând în activități accesorii transportului, precum încărcarea, descărcarea, manipularea și servicii similare acestora, *servicii constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale și evaluări ale bunurilor mobile corporale, servicii de transport de bunuri efectuate în România, când aceste servicii sunt prestate către o persoană impozabilă nestabilită pe teritoriul Uniunii Europene, dacă utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc în România*". Or, societatea nerezidentă contestatoare ABC este persoană impozabilă stabilită pe teritoriul Uniunii Europene, în Germania, motiv pentru care argumentul invocat nu are niciun suport legal.

Referitor la prevederile art. 275 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, se reține că acestea se referă la locul livrării de bunuri, considerat a fi locul unde sunt instalate sau montate bunurile, atunci când bunurile livrate cu instalare sau montaj, iar instalarea sau montajul intră în sarcina furnizorului, care efectuează instalarea sau montajul fie direct, fie prin intermediul altei persoanei care acționează în numele său. Or, societatea FZR Moldova Nouă SRL (prin refacturare – FZR SRL) **nu s-a angajat prin contractul de prestări servicii din 01.08.2017 să livreze societății nerezidente bunuri cu instalare sau montaj**, ci să presteze servicii de asistență tehnică constând în punerea la dispoziție de personal specializat, care a desfășurat activități de fabricare cablaje, ce au fost vândute ulterior de societatea nerezidentă către clientul său final D.

În acest sens, se reține faptul că societatea nerezidentă **confundă natura operațiunilor de care a beneficiat ea însăși de la prestatoarea FZR Moldova Nouă SRL/ FZR SRL (achiziție de servicii în amonte) cu natura operațiunilor pe care le-a realizat în favoarea D** pe teritoriul României (**livrare de bunuri în aval**), cu alte cuvinte **confundă scopul** activității desfășurate în România **cu mijloacele utilizate/achiziționate pentru atingerea acestui scop**.

O dovadă în plus că F nu s-a angajat să presteze activități de fabricare a cablajelor, cu alte cuvinte să fabrice cablaje, așa cum susține contestatoarea, **confundând livrarea de bunuri cu prestarea de servicii** este clauza 4.9 din contract potrivit căreia F nu își asumă nicio obligație sau răspundere de garanție pentru niciun fel de produse sau componente fabricate de angajații săi în baza contractului, părțile fiind de acord și înțelegând că supravegherea și controlul angajaților F intră în responsabilitatea beneficiarului pe perioada în care aceștia prestează serviciile.

În concluzie, este neîntemeiată susținerea societății nerezidente ABC în sensul că operațiunile evidențiate în factura pentru care solicită rambursarea TVA sunt operațiuni impozabile în România, contestația societății urmând a fi respinsă ca atare.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 268 alin. (1) lit. b), art. 278 alin. (2) și art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 276 alin. (4) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația societății **ABC** din Germania formulată împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/2020 pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **V 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.