

DECIZIA nr. 291 din 22.04.2013 privind
solutionarea contestatiei formulata de
ABC - Franta, cu sediul in Franta,,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata in data de2013 cu adresa nr./...2013 de catre Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul D.G.F.P.M.B. cu privire la contestatia ABC din Franta formulata prin Cab. Av. G in baza imputernicirii nr./2011.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de si inregistrata sub nr. il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dec1/2011 si comunicata in data de, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **R 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. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si adresa Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. nr./.....2012, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC din Franta.

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

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dec1/2011, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de R lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre firma ABC din Franta prin cererea cu nr. de referinta, inregistrata sub nr./2011.

II. Prin contestatia formulata ABC a solicitat anularea deciziei de rambursare nr. dec1/2011 pentru TVA respinsa la rambursare in suma R lei si sustine ca a transmis toate documentele suplimentare prin email la adresa indicata in cererea de informatii suplimentare.

Societatea arata ca a solicitat rambursarea TVA pentru urmatoarele tranzactii:

- cu EOA SRL pentru vanzarea-cumpararea de elemente de ventilatie si montajul acestora in situl, in baza contractului de vanzare-cumparare, comenzilor

transmise de subscrisa, facturilor nr. 00105/31.08.2010, nr. 20100011/25.10.2010, nr. 20100010/25.10.2010, nr. 50010/20.12.2010 si nr. 50002/07.09.2010, facturi platite integral conform extraselor de cont anexate;

- cu VEC SRL pentru contracte de folosinta auto necesare pentru deplasarea persoanei desemnate de subscrisa in vederea executarii proiectului din situl, in baza contractelor incheiate, facturilor nr. 0286/07.09.2010, nr. 0293/01.10.2010, nr. 0307/02.11.2010, nr. 0314/17.11.2010 si nr. 0318/07.12.2010, facturi platite integral conform extraselor de cont anexate.

ABC sustine ca indeplineste toate conditiile de rambursare prevazute de art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice. Sustinerile organului fiscal emitent referitoare la imposibilitatea determinarii naturii si locului prestarii operatiunilor, pe de o parte si aplicabilitatea art. 133 alin. (2) din Codul fiscal sunt neargumentate.

Astfel, in cazul contractului cu EOA SRL este vorba de o livrare de bunuri cu instalare care se incadreaza in prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, inclusiv in ceea ce priveste inchirierea stivuitorului, care era absolut necesar pentru montajul echipamentelor de ventilatie. In ceea ce priveste relatia cu VEC SRL, locul prestarii de servicii pentru inchirierea unui mijloc de transport pe termen scurt este in Romania, locul unde mijlocul de transport este pus efectiv la dispozitia clientului conform art. 133 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal.

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

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru sumele solicitate prin cererea de rambursare, in conditiile in care, pe de o parte a solicitat taxa de doua ori sau mai mult decat era inscrisa in factura sau facturata eronat de furnizor ori documentele pentru care se solicita rambursarea sunt facturi proforma care nu au calitatea de facturi in intelesul legii fiscale, iar pe de alta parte pentru restul facturilor organele fiscale nu au precizat cu claritate care sunt motivele pentru care persoana respectiva nu indeplineste conditiile de rambursare.

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dec1/2011, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de R lei solicitata de ABC din Franta pentru urmatoarele motive:

- documentul inregistrat la poz. 1 din lista operatiunilor nu are valoarea TVA inscrisa in lei;

- nu au fost prezentate documente justificative de plata din care sa reiasa TVA achitata;

- pentru documentele inregistrate la poz. 1,2,3,5 si 11 din lista operatiunilor nu se poate determina natura si locul prestarii operatiunilor efectuate in favoarea societatii nerezidente;

- nu au fost prezentate contracte, comenzi din care sa rezulte natura operatiunilor, desi acestea au fost solicitate prin cererea de informatii suplimentare nr./.....2011;
- societatea a solicitat eronat TVA pentru documentul inregistrat la poz. 7 din lista operatiunilor;
- TVA pentru inchirierea stivuitorului de la poz. 2 nu poate fi admisa la rambursare conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei societatea nerezidenta invoca ca a prezentat toate documentele solicitate care îi atesta dreptul la rambursarea TVA solicitata.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

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

a) **persoana impozabila nestabilita in Romania**, care este stabilita in alt stat membru, neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii, efectuate in Romania**; [...]"

Norme metodologice:

"49. (1) In baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila nestabilita in Romania, dar stabilita in alt stat membru, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate in Romania**. Taxa pe valoarea adaugata se ramburseaza de catre Romania, statul membru in care au fost achizitionate bunuri/servicii sau in care s-au efectuat importuri de bunuri, **daca persoana impozabila respectiva indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:**

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal;

c) **pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia urmatoarelor operatiuni:**

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

2. **livrarea de bunuri si prestarea de servicii catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.**

(2) Nu se ramburseaza:

a) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect;

b) taxa pe valoarea adaugata facturata pentru livrari de bunuri care sunt sau pot fi scutite in temeiul art. 143, 144 si 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adaugata facturata agentiiilor de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplica regimul special de taxa, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152¹ din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata ulterior inregistrarii in Romania in scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplica prevederile art. 147¹ din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizitiilor este determinat in temeiul prevederilor art. 145, 145¹ si 146 din Codul fiscal.

(5) Pentru a fi eligibila pentru rambursare in Romania, o persoana impozabila nestabilita in Romania trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere in statul membru in care este stabilita. In cazul in care o persoana impozabila nestabilita in Romania efectueaza, in statul membru in care este stabilita, atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere in respectivul stat membru, Romania va rambursa numai acea parte din TVA rambursabila conform alin. (3) care corespunde operatiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determina conform alin. (4), respectiv in aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate in Romania.

(13) Solicitantul trebuie sa furnizeze informatiile din cererea de rambursare si eventualele informatii suplimentare solicitate de organul fiscal competent din Romania in limba romana.

(15) Cererea de rambursare se refera la urmatoarele:

a) achizitii de bunuri sau servicii care au fost facturate in perioada de rambursare, achitate pana la data solicitarii rambursarii;

b) importuri de bunuri efectuate in perioada de rambursare.

(16) Pe langa operatiunile mentionate la alin. (15), cererea de rambursare poate sa se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente si care privesc operatiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic in cauza.

(17) Cererea de rambursare este trimisa statului membru in care este stabilit solicitantul cel tarziu pana la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmeaza perioadei de rambursare. Se considera ca cererea a fost depusa numai in cazul in care solicitantul a furnizat toate informatiile/documentele cerute conform alin. (7)-(12). Statul membru in care este stabilit solicitantul ii trimite acestuia, de indata, o confirmare electronica de primire a cererii, si transmite pe cale electronica organului fiscal competent din Romania cererea de rambursare completata conform alin. (7)-(9) si informatiile/documentele prevazute la alin. (10)-(12).

(22) In cazul in care organul fiscal competent din Romania considera ca nu are toate informatiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare in totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronica, informatii suplimentare, in special de la solicitant, dar si de la autoritatile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei de 4 luni prevazute la alin. (21). In cazul in care informatiile suplimentare sunt cerute de la o alta sursa decat solicitantul sau o autoritate competenta dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai daca destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Daca

este necesar, se pot solicita alte informatii suplimentare. Informatiile solicitate in conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, in original sau in copie, in cazul in care exista indoieli intemeiate cu privire la validitatea sau acuratetea unei anumite cereri. In acest caz, plafoanele prevazute la alin. (11) nu se aplica.

(23) Informatiile solicitate in temeiul alin. (22) trebuie furnizate in termen de o luna de la data la care solicitarea de informatii suplimentare este primita de cel caruia ii este adresata.

(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 adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite in alt stat membru decat statul membru de rambursare, publicata in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008".

Conform dispozitiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente si care nu sunt stabilite in Romania beneficiaza de rambursarea TVA achitata in Romania daca sunt indeplinite mai multe conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistenta sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistenta obligatiei inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si la neefectuarea de operatiuni impozabile in Romania, respectiv neefectuarea de livrari de bunuri sau prestari de servicii ce se considera ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege.

Tinand cont de TVA solicitata prin cererea de rambursare inregistrata sub nr. 3558/09.02.2011 (11 pozitii din lista operatiunilor anexata cererii), de motivele retinute in decizia de rambursare contestata si de documentatia existenta in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

A. Referitor la poz. 1 – factura nr. 00105/31.08.2010 emisa de EOA SRL cu TVA in suma de R1 lei

Conform documentelor din dosar, factura nr. 00105/31.08.2010 este in fapt factura proforma nr. 00105/31.08.2010 reprezentand avans 30% din comanda 9/JL 1037 din 03.08.2010 pentru o valoare unitara de E1 euro si TVA aferenta de E2 euro, in total E3 euro.

Sumele din factura proforma nr. 00105/31.08.2010 au fost facturate de EOA SRL in scop de TVA cu factura nr. 50003/17.09.2010 cu valoarea unitara de E1 euro si TVA aferenta E2 euro, cu echivalent R2 lei si a fost solicitata la rambursare si la poz. 3 din lista operatiunilor (a se vedea pct. B.3 din prezenta).

Prin urmare, **pentru aceeasi operatiune societatea nerezidenta contestatoare a solicitat in mod eronat TVA de doua ori**, o data din factura proforma nr. 00105/31.08.2010 care are doar rol informativ pentru efectuarea platii si inca o data din factura fiscala nr. 50003/17.09.2010, motiv pentru care TVA in suma de **R1 lei** este solicitata in mod neintemeiat la rambursare, contestatia urmand a fi respinsa ca atare pentru aceasta suma.

B.Referitor la poz. 2, 3, 4, 5, 11 – facturile nr. 50002/17.09.2010, nr. 50003/17.09.2010, nr. 20100011/25.10.2010, nr. 20100010/25.10.2010 si nr. 50010/20.12.2010 cu TVA in suma de R3 lei

La dosarul cauzei exista contractul de vanzare-cumparare nr. 19190710/19.07.2010 incheiat intre EOA SRL si ABC, al carei obiect il reprezinta vanzarea-cumpararea de elemente de ventilatie si montajul avand la baza comenzile transmise, anexate contractului, precum si comenzile nr. 9/JL 799/13.07.2010 si nr. 9/JL 1037/03.08.2010 pentru diverse materiale, montaj si transport la adresa ..., respectiv comanda nr. 1570/04.11.2010 referitoare la emailul transmis in 19.10.2010 obiect 9/IL-2010-10-19-2 (fara alte specificatii).

Contestatoarea ABC a solicitat rambursarea TVA din urmatoarele facturi:

- pentru poz. 2 – factura nr. 50002/07.09.2010 prin care s-au facturat "prestari servicii in Romania; inchiriere stivuitor; factura proforma 00107 din 06.09.2010" in valoare de E4 euro, din care TVA in suma de E5 euro (R4 lei);

- pentru poz. 3 – factura nr. 50003/17.09.2010 prin care s-a facturat avansul de 30% din "comanda nr. 9/JL 1037/03.08.2010; factura proforma 00105/31.08.2010" in valoare totala de E6 euro, din care TVA in suma E7 euro (R2 lei);

- pentru poz. 4 – factura proforma nr. 2010011/25.10.2010 prin care s-a facturat un avans de 60% conform protocolului 03121010 din 12.10.2010 in valoare totala de E8 euro, din care TVA in suma de E9 euro (R5 lei);

- pentru poz. 5 – factura proforma nr. 2010010/25.10.2010 prin care s-a facturat instalatia conform comenzii nr. 9/JL 799/13.07.2010, cu deducerea sumelor facturate in avans cu facturi fiscale in valoare totala de E10 euro, din care TVA in suma de E11 euro (R6 lei);

- pentru poz. 11 – factura nr. 50010/20.12.2010 prin care s-a conform comenzii nr. 9/JL 1037, cu deducerea sumelor facturate in avans cu facturi fiscale in valoare totala de E12 euro, din care TVA in suma E13 euro (R7 lei).

Pentru justificarea platii au fost transmise copii ale ordinelor de viramente SCT din 14.09.2010, 22.11.2010, 28.10.2010 si 21.12.2010.

B.1. Fata de documentele din dosar se retine ca nerezidenta ABC a **solicitat in mod nejustificat TVA din facturile proforma** nr. 2010011/25.10.2010 (poz. 4 – TVA R5 lei) si nr. 2010010/25.10.2010 (poz. 5 – TVA R6 lei) avand in vedere ca **acestea nu reprezinta documente justificative din punct de vedere al exercitarii dreptului de deducere in materie de TVA.**

Astfel, conform pct. 49 alin. (4) din Normele metodologice mai sus citate, dreptul la rambursarea taxei aferente achizitiilor pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, care sunt stabilite in alt stat membru, neinregistrate si neobligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania (cum este si societatea nerezidenta contestatoare) se determina in temeiul prevederilor art. 145, art. 145¹ si art. 146 din Codul fiscal.

Potrivit art. 146 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 146. – (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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; [...]**".

"Art. 155. – (5) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 1251 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, 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;

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

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 1521, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152², la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune".

Fata de prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (5) din Codul fiscal se retine ca "**facturile proforma nu reprezinta facturi emise in conformitate cu legea fiscala**, ci doar documente emise in avans de furnizori/prestatori, prin care beneficiarii sunt instiintati de cuantumul sumei de plata si in baza carora acestia pot face operatiunile bancare necesare, **dovada in acest sens fiind chiar mentiunea din cuprinsul acestora conform careia "factura proforma este valabila 5 zile de la emitere"**. De altfel, chiar din documentele prezentate de contestatoare reiese ca aceste "facturi proforma" au doar rol informativ si nu de document justificativ (spre exemplu, in cazul avansului din factura proforma 00105/31.08.2010 furnizorul EOA a emis factura nr. 50003/17.09.2010, asa cum reiese si din cele prezentate anterior la pct. A din prezenta).

Or, in conformitate cu prevederile pct. 49 alin. (11) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"49. (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) ".

Cum contestatoarea ABC nu a respectat aceste dispozitii legale si nu a prezentat facturile pentru sumele inscrise la poz. 4 si 5 din lista operatiunilor, cele doua "proforme" neavand calitatea de facturi potrivit celor retinute anterior, contestatia urmeaza ca nedovedita cu documente pentru TVA inscrise la aceste pozitii, respectiv pentru suma de R5 lei + R6 lei = **R8 lei**.

B.2. In ceea ce priveste factura nr. 50002/07.09.2010 de la poz. 2 din lista operatiunilor (TVA R4 lei) aceasta a fost emisa de EOA pentru inchiriere utilaj (motostivuitor).

Potrivit art. 126 si art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2010:

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

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

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

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

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

"Art. 133. – (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."

În speta, serviciul facturat de EOA este de închiriere utilaj (motostivuator) pentru care locul prestării este locul unde este stabilit beneficiarul ABC, adică în Franța și, în consecință, **operatiunea nu este impozabilă în România.**

Prin contestația formulată societatea susține că EOA a închiriat utilajul și l-a refacturat societății, iar operațiunea de închiriere era absolut necesară montajului echipamentelor de ventilație.

Această susținere nu poate fi primită având în vedere că utilizarea motostivuatorului nu a fost cuprinsă de EOA SRL în devizul întocmit pentru livrarea și montajul echipamentelor și, ca atare, operațiunea trebuie analizată distinct din punct de vedere al TVA. Astfel, în cadrul acestei operațiuni prestatoarea EOA SRL a avut calitatea de cumpărător-revanzator în înțelesul taxei și a aplicat structura de comisionar conform art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 129. – (2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, **se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective**". Cu alte cuvinte, câtă vreme costurile cu închirierea utilajului nu au fost recuperate prin prețul operațiunilor de livrare și montaj echipamente, rezultă că EOA SRL a primit și a prestat ea însăși servicii de închiriere utilaje, pentru care locul prestării nu este în România, așa cum s-a arătat anterior.

Rezultă că EOA SRL a facturat eronat serviciile de închiriere cu TVA întrucât locul prestării nu este în România, iar **potrivit pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a) din Directiva 2008/9/CE nu se rambursează "taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect"**. În acest sens, jurisprudența comunitară în materie recunoaște că taxa facturată din greșeala 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 careia i-au fost prestate serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva furnizorului (hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-35/05 Reemtsma).

În consecință, în raport de motivația prezentată, contestația ABC urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA în suma de **R4 lei** facturată eronat de furnizorul sau EOA SRL.

B.3. În ceea ce privește TVA din facturile nr. 50003/17.09.2010 (TVA R2 lei) și nr. 50010/20.12.2010 (TVA R7 lei) de la poz. 3 și 11 din lista operațiunilor, se reține că din documentele prezentate reiese că taxa este aferentă comenzilor prin care contestatoarea a solicitat furnizoarei EOA diverse materiale (tevi, coturi, piese de legătură, suporturi, materiale metalice), montajul și transportul lor la adresa Renault –

Titu, iar **in raport de aceste documente nu rezulta motivele concrete pentru care organele fiscale nu au tinut cont de ele la stabilirea situatiei de fapt** si la acordarea rambursarii TVA. In mod similar, organele fiscale mentioneaza in decizie ca societatea nerezidenta nu a prezentat documente justificative de plata, **fara sa precizeze niciun motiv concret pentru care ordinele de viramente SCT din 14.09.2010, 22.11.2010, 28.10.2010 si 21.12.2010 prezentate de contestatoare nu reprezinta astfel de documente justificative.**

Astfel, simplele mentiuni din decizia de rambursare in sensul ca "nu a prezentat documente justificative de plata din care sa reiasa TVA achitata" ori ca "nu se poate determina natura si locul prestarii operatiunilor efectuate" nu sunt suficiente *pentru justificarea neindeplinirii conditiilor cumulative de la pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice, organele fiscale avand obligatia de a circumstantia, in raport de natura concreta a operatiunilor, in ce masura aceste mentiuni sunt justificate in raport de documentatia prezentata de societatea nerezidenta.* Mai mult, la temeiurile de drept indicate in decizia atacata organele fiscale mentioneaza prevederile pct. 49 alin. (1) lit. a) din Normele metodologice referitoare la conditia ca persoana solicitanta sa nu fi avut in Romania, pe parcursul perioadei de rambursare, sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice, fara sa motiveze care sunt elementele de fapt care ar indica ca aceasta conditie nu este indeplinita de contestatoare. Or, necircumstantierea neindeplinirii conditiilor de rambursare de la pct. 49 din Normele metodologice apare ca o **motivare mult prea generala si nu permite identificarea cu claritate a dispozitiilor legale incalcate** de societatea nerezidenta si care determina nerambursarea taxei.

Prin urmare, avand in vedere documentele depuse la dosarul cauzei, se va face aplicatiunea art.216 alin.(3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"Art. 216. - (3) Prin **decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

In consecinta, urmeaza a se desfiinta in parte decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dec1/2011 pentru TVA inscrisa la pozitiile 3 si 11 din lista operatiunilor, respectiv pentru suma de R2 lei + R7 lei = **R9 lei.**

C. Referitor la poz. 6-10 – facturile nr. 0314/17.11.2010, nr. 0307/02.11.2010, nr. 0293/01.10.2010, nr. 0286/07.09.2010 si 0318/07.12.2010 emise de VEC SRL cu TVA in suma cumulata de R10 lei

La dosarul cauzei se afla in copie facturile emise de VEC SRL avand ca obiect contract de folosinta auto pentru diverse perioade conform contactelor si transport aeroport, respectiv facturile nr. 0314/17.11.2010 cu TVA in suma de R11 lei, nr.

0307/02.11.2010 cu TVA in suma de R12 lei, nr. 0293/01.10.2010 cu TVA in suma de R13 lei, nr. 0286/07.09.2010 cu TVA in suma de R14 lei si 0318/07.12.2010 cu TVA in suma de R15 lei. Pentru justificarea platii au fost transmise copii ale ordinelor de viramente SCT din 06.10.2010, 22.11.2010, 01.12.2010 si 20.12.2010.

In decizia de rambursare organele fiscale precizeaza doar ca societatea nerezidenta a solicitat eronat TVA pentru documentul inregistrat la poz. 7 din lista operatiunilor, **fara sa mentioneze niciun alt motiv pentru care nu au acordat rambursarea TVA solicitata pentru restul pozitilor (facturilor).**

In privinta facturii nr. 0307/02.11.2010 de la poz. 7 din lista se retine ca societatea nerezidenta a solicitat rambursarea sumei de R16 lei **in timp ce TVA inscrisa in factura prezentata este de R12 lei**, astfel ca diferenta de R16 lei – R12 lei = R17 lei **apare ca solicitata nejustificat la rambursare**, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca atare pentru TVA in suma de R17 lei.

Pentru diferenta de TVA din facturile emise de VEC SRL in suma de R10 lei – R17 lei = **R18 lei** pentru care organele fiscale nu au mentionat niciun motiv de fapt si de drept pentru care nu au acordat rambursarea urmeaza a se face aplicatiunea prevederilor art. 216 alin.(3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"Art. 216. - (3) Prin **decizie se poate desființa** total sau **parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

Se retine ca potrivit art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

In consecinta, se va desfiinta in parte decizia de rambursare nr. dec1/2011 pentru TVA in suma de **R18 lei** pentru ca organele fiscale din cadrul Serviciului reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFP-MB sa procedeze la analiza documentatiei prezentate si sa se pronunte asupra acesteia prin decizie, motivata concret si in detaliu pentru fiecare conditie cumulativa in parte ce trebuie indeplinita de societatea nerezidenta, tinand cont si de exceptiile reglementate de la aceste conditii, inclusiv, daca se considera necesar, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea spetei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1) lit. b), art. 133 alin. (2), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 147² alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 alin. (1), alin. (2) lit. a) si urmatoarele din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 7 alin. (2), art. 65, alin. (2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia ABC impotriva deciziei rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dec1/2011 pentru TVA respinsa la rambursare in suma RN lei.

2. Desfiinteaza in parte decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dec1/2011 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de RD lei, urmand ca Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFP-MB sa procedeze la o noua analiza a cererii de rambursare a ABC din Franta pentru aceasta suma, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

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.