

DECIZIA nr. 197 din 16.07.2021
privind soluționarea contestației **ABC - SM,**
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR-REG_....2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBN_SAA_...., înregistrată sub nr. MBR-REG_....2021 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din SM.

Obiectul contestației, înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. MBN_REG_.... îl constituie următoarele decizii de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene:

- decizia nr. drsx/qqqq prin care s-a respins TVA solicitată la rambursare în sumă de S1 lei, din care societatea contestată TVA în sumă de **C1 lei**;
- decizia nr. drsy/qqqq prin care s-a respins TVA solicitată la rambursare în sumă de S2 lei, din care societatea contestată TVA în sumă de **C2 lei**;
- **TG lei** total sume contestate.

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 coroborate cu cele ale pct. 3.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă ABC din SM.

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. drsx/qqqq, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de S1 lei din totalul sumei de G1 lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din SM prin cererea cu nr. de referință crsq1, înregistrată sub nr. inrgq1.

Organele fiscale au reținut că pentru pozițiile 3-18 din lista operațiunilor atașată cererii societatea a solicitat rambursarea taxei pentru servicii de închiriere barje și împingător și servicii reparații barje achiziționate de la P1 SA, P2 SRL și P3 SRL, operațiuni care nu sunt impozabile în România deoarece locul prestării nu este în România, în conformitate cu prevederile art. 268 alin. (1) și art. 278 alin. (4) lit. d) coroborat cu art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsy/qqqq, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de S2 lei din totalul sumei de G2 lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din SM prin cererea cu nr. de referință crsq2, înregistrată sub nr. inrgq2. S-au reținut aceleași constatări cu privire la serviciile de închiriere barje și împingător și servicii reparații barje achiziționate de la P1 SA, P4 SRL, P5 SRL și P3 SRL de la pozițiile 1-4, 8-17, 21-49 și 50 și 51 din lista operațiunilor atașată cererii de rambursare.

II. Prin contestația formulată ABC se referă la serviciile de închiriere barje și împingător achiziționate de la partenerul P1 SA, susținând că a prevenit partenerul că facturile ar fi trebuit emise fără TVA, în regim de taxare inversă, însă acesta a insistat că facturile trebuie emise cu TVA care va fi rambursată ulterior. În cazul în care nu s-ar fi acceptat condițiile de facturare impuse de P1 SA contractul de închiriere ar fi devenit neoperational, iar societatea nu a avut altă alternativă decât să accepte și să plătească facturile emise cu TVA.

În contestație societatea enumeră facturile cu TVA emise de P1 SA pentru care solicită rambursarea și prezintă în susținere adresa nr. 9137/12.09.2016 emisă de partenerul P1 SA cu privire la aplicarea scutirilor de TVA potrivit art. 294 lit. h) pct. 1 din Codul fiscal.

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:

3.1. Referitor la TVA în sumă de TG1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are vreun interes în contestarea unei sume de TVA solicitată la rambursare, deși aceasta a fost deja aprobată la rambursare prin decizia contestată.

În fapt, prin cererea de rambursare cu nr. de referință crsq2, înregistrată sub nr. inrgq2 societatea nerezidentă a solicitat rambursarea TVA în sumă de G2 lei pentru un număr de 51 de poziții/facturi înscrise în lista operațiunilor atașată cererii de rambursare.

Cererea a fost soluționată de organele fiscale competente din cadrul Administrației Fiscale Contribuabili Nerezidenți prin emiterea deciziei de rambursare nr. drsy/qqqq prin care au respins la rambursare TVA în sumă de S2 lei aferentă pozițiilor 1-4, 8-17, 21-49 și 50 și 51 din lista operațiunilor atașată cererii (plus poziția 7, neprecizată expres în decizie), diferența în sumă de TG1 lei fiind aprobată la rambursare.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă prezintă în tabelul de la pg. 2-3 din contestație situația TVA-ului din facturile emise de P1 SA, fără totalizare și solicită rambursarea TVA-ului menționat în tabel, inclusiv în cazul facturilor nr. 759721, 759722, 765, 767 și 768 înscrise la pozițiile 5, 6, 18, 19 și 20 emise de P1 SA pentru energia electrică consumată de împingător și pentru care organele fiscale au aprobat rambursarea TVA aferentă în cuantum de Tga1 lei + Tga2 lei + Tga3 lei + Tga4 lei + Tga5 lei = TG1 lei.

Se constată astfel că societatea nerezidentă a înscris în tabelul facturilor pentru care solicită rambursarea prin formularea contestației și a facturilor pentru care organele fiscale au aprobat deja rambursarea TVA în sumă de TG1 lei.

În drept, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 268. - (1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu.** Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) **Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.** În lipsa unui act administrativ fiscal, devin incidente prevederile art. 8 alin. (1) teza a doua și art. 11 alin. (1) lit. c) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Având în vedere că societatea nerezidentă ABC a formulat contestație și pentru TVA în sumă de TG1 lei conform celor prezentate anterior, deși aceasta a fost aprobată la rambursare prin decizia de rambursare nr. drsy/qqqq, contestația societății urmează a fi respinsă ca lipsită de interes pentru această sumă.

3.2. Referitor la TVA în sumă de TG2=TG-TG1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA pentru servicii de închiriere barje și împingător fluvial pentru o perioadă mai mare de 90 de zile, în condițiile în care acestea reprezintă prestări de servicii neimpozabile în România, iar TVA facturată incorect nu poate face obiectul restituirilor în temeiul Directivei 2008/9/CE.

În fapt, prin cererile cu număr de referință crsq1 și crsq2, înregistrate sub nr. inrgq1 și nr. inrgq2 societatea nerezidentă ABC din SM a solicitat rambursarea TVA în sumă de C1 pentru un număr de 7 facturi, respectiv C2 lei - TG1 lei = C3 lei pentru un număr de 41 - 5 = 36 facturi, toate emise de P1 SA pentru servicii de închiriere barje și împingător.

Organele fiscale au reținut că potrivit contractului de închiriere - bare boat nr. BB 01/10-2016 termenul de închiriere a împingătorului este de 3 (trei) luni ca perioadă de probă, iar în cazul în care nava nu este predată de locatar din vina acestuia, termenul de închiriere se prelungește automat până la predarea efectivă a navei. În cazul contractului de închiriere nr. RC02/04-2016 pentru barjele tanc 1312, 1310, 1319 și 927, la durata contractului se specifică termenul de închiriere ca fiind de 3 ani, cu drept de renegociere a contractului la un an, cu începere de la data semnării proceselor-verbale de predare-primire pentru fiecare navă.

În consecință, organele fiscale au constatat că operațiunile de închiriere a acestor mijloace de transport nu se încadrează în prevederile art. 278 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal potrivit cărora locul prestării serviciilor este locul unde mijlocul de transport este pus efectiv la dispoziția clientului deoarece perioada de închiriere nu este una pe termen scurt, astfel că locul prestării serviciilor este locul unde beneficiarul unde își are stabilit sediul activității economice, respectiv SM, conform prevederilor art. 278 alin. (2) din Codul fiscal. Nefiind operațiuni impozabile în România conform art. 268 alin. (1) din Codul fiscal, TVA facturată incorect nu se restituie potrivit pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice date în aplicarea art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată ABC, deși recunoaște că a "prevenit" prestatorul în privința emiterii facturilor fără TVA, susține că nu a avut alternativă decât să accepte și să plătească facturile cu TVA emise de P1 SA și să solicite rambursarea TVA.

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

Codul fiscal:

"Art. 302. - (1) În **condițiile stabilite prin normele metodologice**:

a) **persoana impozabilă** nestabilită în România, care este stabilită în alt stat membru, **neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România**,

poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]".

Norme metodologice:

"72. (1) În baza art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilă 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 agențiilor 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 greșală 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 Cauza 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 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. 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.

(4) **Prin excepție** de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

[...]

d) *locul unde mijlocul de transport este pus efectiv la dispoziția clientului, în cazul închirierii pe termen scurt a unui mijloc de transport. Prin termen scurt se înțelege posesia sau*

utilizarea continuă a mijlocului de transport pe o perioadă de maximum 30 de zile și, în cazul ambarcațiunilor maritime, pe o perioadă de maximum 90 de zile;”.

Reiese, așadar, că locul prestării serviciilor către o persoană impozabilă stabilită în Uniunea Europeană este locul unde aceasta, în calitate de beneficiar, își are stabilit sediul activității sale economice, pe baza regulii generale B2B (Business to Business), cu anumite excepții, între care și închirierea pe termen scurt a mijloacelor de transport, pentru care locul prestării este locul unde mijlocul de transport este pus efectiv la dispoziția clientului.

Cu privire la aplicarea acestei excepții, la pct. 15 și pct. 19 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII - Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se precizează următoarele:

”15. (1) Regulile prevăzute la art. 278 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.

”19. (1) Noțiunea de mijloc de transport prevăzută la art. 278 alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. e) pct. 1 și 2 și lit. g) din Codul fiscal include vehiculele, motorizate sau nu, și alte echipamente și dispozitive destinate transportului de persoane sau obiecte dintr-un loc în altul, care pot fi trase, tractate sau împinse de vehicule, și care sunt în mod normal proiectate să fie utilizate pentru transport și pot realiza efectiv acest lucru.

(4) În aplicarea art. 278 alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. g) din Codul fiscal, *durata posesiei sau utilizării continue a unui mijloc de transport care face obiectul închirierii se determină pe baza contractului dintre părțile implicate. Contractul servește drept prezumție, care poate fi contestată prin orice element de fapt sau de drept în vederea stabilirii duratei reale a posesiei sau utilizării continue.* Depășirea în caz de forță majoră a perioadei contractuale pentru închirierea pe termen scurt nu afectează stabilirea duratei sau utilizării continue a mijlocului de transport.

(5) *În cazul în care închirierea aceluiași mijloc de transport face obiectul mai multor contracte succesive încheiate între aceleași părți contractante, durata reprezintă durata posesiei sau utilizării continue a respectivului mijloc de transport în temeiul tuturor contractelor. Un contract și prelungirile sale se consideră a fi contracte succesive.* Cu toate acestea, durata contractului sau a contractelor de închiriere pe termen scurt care precedă contractul care este considerat pe termen lung este reevaluată numai dacă există o practică abuzivă.

(6) Cu excepția cazurilor de practică abuzivă, contractele de închiriere succesive încheiate între aceleași părți contractante, dar care au ca obiect mijloace de transport diferite, nu sunt considerate drept contracte succesive în sensul alin. (5). Fiecare contract se analizează separat, în vederea încadrării sau neîncadrării în prevederile art. 278 alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. g) din Codul fiscal, dacă nu se dovedește o încălcare a legii.

(7) În sensul art. 278 alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. g) din Codul fiscal, un mijloc de transport este considerat ca fiind pus efectiv la dispoziția clientului la locul în care se află mijlocul de transport atunci când clientul sau un terț care acționează în numele acestuia preia efectiv controlul fizic asupra acestuia. Controlul juridic, respectiv semnarea contractului, intrarea în posesia cheilor, nu este suficient pentru a determina locul efectiv al punerii la dispoziția clientului a mijlocului de transport”.

În speță, din contractele și facturile existente la dosarul cauzei rezultă cu certitudine faptul că societatea nerezidentă ABC a **închiriat barjele și împingătorul** de la P1

SA **pentru o perioadă mai mare de 90 de zile**, astfel că locul prestării serviciilor nu este în România, unde aceste mijloace de transport au fost puse la dispoziția beneficiarului nerezident, **neputându-se aplica excepția de la art. 278 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.**

Prin neaplicarea excepției, se va aplica regula generală B2B de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal potrivit căreia **locul prestării serviciilor se consideră a fi locul în care își are sediul stabilit persoana impozabilă care primește serviciile (beneficiarul), adică în SM** unde își are sediul activității societatea nerezidentă beneficiară ABC, astfel că serviciile de închiriere barje și împingător **nu sunt impozabile în România** prin neîndeplinirea condiției cumulative de la art. 268 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal **și, în consecință, au fost facturate eronat cu TVA.**

De altfel, prin contestația formulată, societatea nerezidentă ABC admite implicit acest lucru, din moment ce invocă faptul că a "prevenit" furnizorul/prestatorul P1 SA în privința emiterii facturilor fără TVA, dar pretinde autorităților fiscale române rambursarea TVA facturată eronat. Or, conform prevederilor pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, **TVA facturată eronat nu se rambursează de către autoritățile fiscale**, ci se poate solicita de la emitentul facturii, aspect întărit și de **jurisprudența CJUE din cauza C-35/05 Reemtsma**, în care instanța europeană a reținut:

*"28. Având în vedere aprecierile de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 și articolul 5 din a opta directivă trebuie să fie interpretate în sensul că **TVA-ul nedatorat și facturat din greșeală beneficiarului serviciilor, apoi plătit la Trezoreria statului membru în care se găsește locul prestării, nu poate face obiectul restituirii în temeiul acestor dispoziții**".*

*"39. Având în vedere jurisprudența amintită la cele două puncte precedente, trebuie să se admită că, în principiu, un sistem precum cel în discuție în acțiunea principală, în care, **pe de o parte, furnizorul care a plătit TVA-ul din greșeală autorităților fiscale poate cere restituirea acesteia, iar pe de altă parte, persoana căreia i-au fost prestate servicii poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva acestui furnizor, respectă principiile neutralității și efectivității. Într-adevăr, un astfel de sistem îi permite persoanei căreia i-au fost prestate serviciile, care a suportat sarcina taxei facturate din greșeală, să obțină restituirea sumelor plătite fără să fie datorate**".*

Prin urmare, TVA facturată eronat pentru serviciile de închiriere barje și împingător nu poate fi restituită în temeiul art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și pct. 72 din Normele metodologice care transpun Directiva 2008/9/CE și jurisprudența CJUE din cauza C-35/05 Reemtsma, societatea nerezidentă putând solicita emitentului facturilor restituirea TVA-ului facturat din greșeală.

Nu poate fi acceptată în soluționarea cauzei susținerea societății privind lipsa "alternativei" la acceptarea facturilor eronate cu TVA deoarece părțile dintr-un contract nu pot deroga ele însele de la prevederile legale în materie de fiscalitate, aspect întărit de dispozițiile art. 11 Cod civil potrivit cărora *"Nu se poate deroga prin convenții sau acte juridice unilaterale de la legile care interesează ordinea publică sau de la bunele moravuri"*.

De asemenea, motivarea furnizorului/prestatorului P1 SA din adresa nr.2016, prezentată de societate în susținerea cauzei nu are nicio forță juridică, nefiind vorba de o opinie scrisă a organelor fiscale ori soluție definitivă adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească în sensul art. 6 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, care să fie opozabilă organelor fiscale emitente ale deciziei atacate ori organului de soluționare a contestației.

În concluzie, este neîntemeiată solicitarea societății nerezidente ABC de a i se restitui TVA facturată eronat pentru operațiuni neimpozabile în România, contestația 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 alin. (4) lit. d) și art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 15 alin. (1), pct. 19 alin. (4)-(5) și pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 11 din Codul civil și art. 268 alin. (1)-(2) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Respinge ca lipsită de interes contestația societății **ABC** din SM formulată împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsy/qqqq pentru TVA aprobată la rambursare în sumă de **TG1 lei**.

2. Respinge ca neîntemeiată contestația societății **ABC** din SM formulată împotriva deciziilor de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsx/qqqq și nr. drsy/qqqq pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **TG2=TG-TG1 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.