

## DECIZIA nr. 465/2015

privind soluționarea contestației formulate de

.X.,

înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 40347/15.05.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația formulată de .X. – PL ..., cu sediul în .X., x nr. x, Polonia.

Obiectul contestației, remisă prin curier la 12.02.2015 și înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. .x./18.02.2015, îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./16.01.2015, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 29.01.2015, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de .x. lei din suma totală solicitată de .x. lei, din care societatea contestă suma de **.x. lei**.

Având în vedere dispozițiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008 și constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.R.F.P.B. este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă .X.

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

**I.** Societatea nerezidentă menționează că TVA-ul aferent operațiunii de vânzare a laminatelor a fost calculat și facturat de către partenerul român în mod corect, subliniind că laminatele achiziționate de către .X. au fost livrate direct de la societatea .Y. în obiectivele comerciale din România.

Având în vedere că mărfurile nu au părăsit teritoriul României, prin urmare furnizorul a decontat aceste tranzacții ca livrări interne, facturând vânzările de laminate cu aplicarea cotei TVA-ului de 24%.

De asemenea, precizează că impozitarea livrărilor de laminate, în ceea ce privește livrarea materialelor în sine nu poate fi înțeleasă și tratată în mod egal cu impozitarea serviciilor de asamblare a mobilierului în magazine. Vânzările de laminate constituie numai vânzarea de materiale și este o tranzacție separată.

Având în vedere situația apărută, contestatara intenționează să își exercite dreptul prevăzut la art. 23 din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 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.

**II.** Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./16.01.2015 organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins parțial suma solicitată la rambursare TVA de .x. lei, în baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmare cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România pentru anul 2013, înregistrată cu nr. .x./20.08.2014, cu numărul de referință PL..., depuse de .X. – Polonia.

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 taxei pentru achiziții din România, în condițiile în care în decizia emisă organele fiscale au reținut doar faptul că este vorba de prestări de servicii neimpozabile în România, fără analiza îndeplinirii celorlalte condiții de rambursare, deși achizițiile au vizat și livrări de bunuri, iar din decizie nu rezultă care sunt elementele faptice pentru care bunurile achiziționate au fost considerate ca servicii asamblare mobilier.**

În fapt, societatea nerezidentă a solicitat D.G.R.F.P.B., prin cererea nr. .x./20.08.2014 cu numărul de referință PL..., rambursarea TVA în sumă de .x. lei pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013, din care organul fiscal a respins la rambursare TVA pentru pozițiile 1-5 din lista operațiunilor, motivând că pentru servicii de asamblare mobilier locul prestării este locul unde are sediul societății, respectiv Polonia.

Societatea contestă suma de .x. lei aferentă pozițiilor 1 și 4 din lista operațiunilor, precizând că impozitarea livrărilor de laminate, în ceea ce privește livrarea materialelor în sine nu poate fi înțeleasă și tratată în mod egal cu impozitarea serviciilor de asamblare a mobilierului în magazine, vânzările de laminate constituie numai vânzarea de materiale și este o tranzacție separată.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

„Art. 147<sup>2</sup>. - (1) **În condițiile stabilite prin norme:**

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 pentru importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]**”.

Norme metodologice:

„49. În baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilită în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. **Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

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

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal;

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

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

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

(2) **Nu se rambursează:**

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

b) **taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144<sup>1</sup> 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. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;**

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

(4) **Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145<sup>1</sup> și 146 din Codul fiscal. [...]**

(5) **Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. [...] Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România.**

(6) **Pentru a obține o rambursare a TVA în România, persoana impozabilă care nu este stabilită în România adresează o cerere de rambursare pe cale electronică și o înaintează statului membru în care este stabilită, prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv. [...]**

(15) **Cererea de rambursare se referă la următoarele:**

a) **achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare; [...]**

(34) **Prevederile alin. (1) - (33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 275 din 20 octombrie 2010.”**

Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA aferentă achizițiilor din România 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.

Totodată, se reține că **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 ca **taxa facturată din greșală beneficiarului nu poate face obiectul restituirii în temeiul Directivei 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 Curții Europene de Justiție în cazul C-35/05 Reemtsma).

Rezultă, așadar, că nu poate fi rambursată persoanelor impozabile stabilite în Comunitate 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 motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii, respectiv faptul că operațiunile pentru care persoana impozabilă nerezidentă solicită rambursarea sunt operațiuni care nu au locul în România, devin incidente și prevederile art. 126, art. 132 și art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*[...]*

*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; [...]*

*„Art. 132 - (1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:*

*[...]*

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

*„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 speță, se reține faptul că singurul motiv pentru care organele fiscale au respins la rambursare TVA este faptul că locul prestării serviciilor nu este în România, ci în Polonia, **fără să precizeze, în concret, care sunt elementele de fapt care au condus la aceasta concluzie, deși au avut la dispoziție facturile prezentate de societate care conțineau articolele livrate, precum și contractele care au stat în baza acestor operațiuni** (paginile 48-54 și 61-67 din dosarul contestației) și din care rezultă că obiectul contractelor se referă la achiziționarea de materiale (lamine), precum și montarea acestora în magazinele ... Constanța și ... Bacău.

Astfel, în cazul produselor facturate de S.C. .X. S.R.L cu factura nr. x/25.01.2013 și nr. x/18.02.2013, organele fiscale **nu au indicat în decizie niciun motiv de fapt** pentru care nu s-a acceptat deducerea și rambursarea TVA, invocând ca **temei de drept** numai prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal care se referă la stabilirea **locului pentru prestările de servicii, deși este evident faptul că este vorba de livrare de bunuri**, pentru care locul se stabilește pe alte considerente decât pentru prestările de servicii.

Având în vedere cele reținute anterior, faptul că singurul motiv menționat în decizia de rambursare contestată este că prestările de servicii au locul prestării în Polonia, deși este evident că achizițiile se referă și la bunuri pentru care locul livrării se stabilește conform art. 132 din Codul fiscal și nu conform art. 133 din Codul fiscal, iar din documentația la dosar **nu rezultă că organele fiscale au analizat și respectarea celorlalte condiții pentru rambursarea TVA**, urmează a se dispune desființarea parțială a deciziei de rambursare a TVA nr. .x./16.01.2015 pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de .x. lei pentru ca organele fiscale să procedeze la analiza documentației prezentate și să **se pronunțe asupra acesteia prin decizie, motivată concret și în detaliu**, inclusiv, dacă se consideră necesar, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea naturii operațiunilor.

Desființarea are la bază prevederile art. 216 alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) 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.*

*(3<sup>1</sup>) 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. [...]*”

Prin urmare, Serviciul reprezentanțe străine și nerezidenți din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți va proceda la o nouă analiză, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie, prin reanalizarea documentelor depuse de .X. din Polonia referitoare la TVA solicitată la rambursare și contestată în sumă de .x. lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 126 alin. (1) lit. b), art. 132 alin. (1) lit. b), art. 133 alin. (2) și art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 216 alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

## DECIDE

Desființează, în parte, decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./16.01.2015 pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de .x. lei, urmând ca Serviciul reprezentanțe străine și nerezidenți din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la o nouă

analiză a cererii de rambursare a .X. din Polonia pentru această sumă, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.