

DECIZIA nr. 310 din 22.10.2021
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_DEJ_....2021, înregistrată sub nr. MBR-REG_....2021 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din SM.

Obiectul contestației, transmisă inițial în fotocopie prin emailul din ...2021 și ulterior, în original, prin curier și înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. MBN_REG_....2021 îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/05.03.2021 și comunicată prin poștă în data de2021 prin care s-a respins TVA solicitată la rambursare în sumă de **St 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 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. drs/05.03.2021, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de St lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din SM prin cererea cu nr. de referință ..., înregistrată sub nr.....2019.

Organele fiscale au menționat că nu se acordă drept de deducere a TVA aferentă serviciilor realizate în legătură cu fabricarea, transportul și instalarea în magazinele T a unor rafturi (raft de perete, raft insulă, raft tip gondolă) solicitată în baza facturilor emise de societățile MDP SRL și MKA SRL înscrise în lista operațiunilor la poz. 1-9 întrucât locul prestării acestor servicii este considerat locul în care persoana care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv SM, în conformitate cu prevederile art. 278 alin. (2) și art. 268 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice.

II. Prin contestația formulată ABC arată că organele fiscale au considerat toate operațiunile facturate ca fiind servicii, ceea ce nu corespunde realității deoarece în fapt au fost produse și instalate rafturile, societatea solicitând rambursarea sumei de St lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de MDP SRL pentru fabricarea, transportul și instalarea unor rafturi în magazinele T.

Facturile emise de furnizor cu TVA sunt corecte având în vedere că potrivit art. 275 alin. (1) lit. a) sau b) din Codul fiscal locul livrării de bunuri este locul unde se găsesc bunurile în momentul în care începe expedierea sau transportul, respectiv locul unde se efectuează instalarea sau montajul de către furnizor.

În susținere, societatea nerezidentă a anexat copia deciziei atacate și a răspunsului ANAF nr. asr/xx.xx.2021 primit de furnizorul MDP SRL.

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:

Prin cererea de rambursare cu nr. de referință ..., înregistrată sub nr. .../.. societatea nerezidentă ABC din SM a solicitat rambursarea TVA în sumă de St lei pentru un număr de 9 de poziții/facturi, emise de societățile MDP SRL și MKA SRL, după cum urmează:

- la poz. 1-8 din lista operațiunilor: Sx lei din facturile nr. f1/18.04.2018, nr. f2/29.06.2018, nr. f3/17.08.2018, nr. f4/09.10.2018, nr. f5/08.11.2018, nr. f6/08.11.2018, nr. f7/17.12.2018 și nr. f8/20.12.2018 emise de MDP SRL pentru "supplying product displays for shops in Romania" ("furnizarea de afișaje de produse pentru magazinele din România");

- la poz. 9 din lista operațiunilor: Sy lei din factura nr. f9/27.12.2018 emisă de MKA SRL pentru "changing of blade height of tools in Romania" ("schimbarea înălțimii lamei instrumentelor în România").

În baza cererii de informații suplimentare nr. cis/24.03.2020, transmisă prin email în data de 02.04.2020 organele fiscale competente din cadrul Administrației Fiscale Contribuabili Nerezidenți au solicitat societății documentație suplimentară incluzând: facturile fiscale de la pozițiile 1-9 și facturile de stornare a avansurilor la facturile de la pozițiile 1 și 3, cu baza impozabilă și cuantumul TVA exprimate și în lei; contractele care au stat la baza achizițiilor și precizarea locului unde se află bunurile, dacă au fost achiziționate bunuri; precizări cu privire la proprietarul bunurilor și documente din care rezultă circuitul ulterior al bunurilor; descrierea serviciilor achiziționate și scopul achiziționării lor; orice alte documente care vin în sprijinul soluționării cererii de rambursare.

Prin emailul din data de 14.04.2020 societatea nerezidentă a transmis următoarele documente: facturile fiscale de la pozițiile 1-9 și facturile de stornare a avansurilor la facturile de la pozițiile 1 și 3, cu baza impozabilă și cuantumul TVA exprimate și în lei; actele adiționale nr. 1 și nr. 2 din 30.10.2018 la contractul-cadru de colaborare nr. 14/16.08.2018; facturile fiscale MDP SRL și factura fiscală MKA SRL; un fișier "Facturi recuperare TVA.xls"; contractul nr. 8/18.04.2018 și anexa la contractul nr. 8; contractul nr. 14/17.08.2018; contractul de distribuție între ABC și CKE SRL - paginile traduse 22-26; modele de insule (.jpg); comanda de achiziție nr. 4502701080; declarația Askoll.

În urma analizării documentației transmise organele fiscale competente din cadrul Administrației Fiscale Contribuabili Nerezidenți au ajuns la concluzia că societatea nerezidentă ABC a achiziționat servicii în legătură cu fabricarea, transportul și instalarea unor rafturi, care au fost facturate incorect cu TVA deoarece serviciile nu au locul prestării și nu sunt impozabile în România, ci în SM, unde este situat sediul beneficiarului, motiv pentru care prin decizia nr. drs/05.03.2021 au respins cererea societății pentru rambursarea TVA în sumă de St lei.

3.1. Referitor la TVA în sumă de Sx lei

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA solicitată din facturile emise de un partener român, în condițiile în care organele fiscale i-

au respins cererea pe motiv că operațiunile nu sunt impozabile în România, fără o analiză completă, punctuală și edificatoare a documentației, care să fie prezentată în cuprinsul deciziei emise și din care să reiasă motivele clare și concrete în baza cărora au ajuns la concluzia că toate tranzacțiile consemnate în facturile respective au natura unor prestări de servicii neimpozabile în România.

În fapt, societatea nerezidentă ABC a solicitat rambursarea TVA în sumă de Sx lei dintr-un număr de 8 facturi emise de MDP SRL din România și înscrise la poz. 1-8 din lista operațiunilor atașată cererii de rambursare.

Solicitarea a fost respinsă de organele fiscale pe motiv că facturile au fost emise eronat cu TVA întrucât tranzacțiile ce fac obiectul facturilor reprezintă servicii în legătură cu fabricarea, transportul și instalarea unor rafturi în magazinele T din România, servicii care nu au locul prestării în România și, ca atare, sunt neimpozabile în România.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă susține, în esență, că facturile au fost emise corect cu TVA de către furnizorul MDP SRL deoarece nu este vorba de o prestare de servicii, ci de o livrare de bunuri, ce implică fabricarea, transportul și instalarea unor rafturi în România, cu locul operațiunilor în România.

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 căroră:

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 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. 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 incorrect". 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, aşadar, că nu poate fi rambursată persoanelor impozabile stabilite în Uniunea Europeană taxa pe valoarea adăugată ce a fost facturată încorect, fie ca urmare a faptului că operaţiunile nu sunt impozabile în România, fie ca urmare a faptului că operaţiunile sunt scutite de TVA.

Astfel, în raport de motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii şi de motivaţia societăţii contestatoare sunt incidente şi prevederile art. 266, art. 268, art. 270, art. 271, art. 275 şi art. 278 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare:

”Art. 266. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii şi expresiile de mai jos au următoarele semnificaţii:

[...]

6. bunuri reprezintă bunuri corporale mobile şi imobile. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific şi altele de această natură se consideră bunuri corporale mobile;[...].”

”Art. 268. - (1) Din punctul de vedere al taxei sunt operaţiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:

a) operaţiunile 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 şi 278;

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

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

”Art. 270. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca şi un proprietar”.

”Art. 271. - (1) Se consideră prestare de servicii orice operaţiune care nu constituie livrare de bunuri, aşa cum este definită la art. 270”.

”Art. 275. - (1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

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

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 acţionează ca atare este locul unde respectiva persoană care primeşte serviciile îşi are stabilit sediul activităţii sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana îşi are sediul activităţii sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primeşte serviciile. În absenţa unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primeşte aceste servicii îşi are domiciliul stabil sau reşedinţa obişnuită.”

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea art. 280 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 potrivit cărora:

”23. (1) Pentru a determina regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile, conform prevederilor art. 280 alin. (4) din Codul fiscal, trebuie determinate:

a) natura operațiunii, respectiv dacă este o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;

b) în cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceleiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă. O livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator. Operațiunile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-349/96 Card Protection Plan și în cauza C-463/16 Stadion Amsterdam CV;

c) În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceleiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o operațiune complexă unică”.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, la solicitarea organelor fiscale, societatea nerezidentă ABC a transmis următoarele documente:

- facturile fiscale conținând TVA aferentă în euro și în lei, emise de MDP SRL aferente pozițiilor 1-8 din lista operațiunilor pentru avansuri, produse (perete, insule și EOG), perete încorporat și insule încorporate;

- facturile nr. f10/31.10.2018, nr. f11/08.11.2018 și nr. f12/20.12.2018 de stornare a avansului facturat în baza contractului nr. 14/17.08.2018 cu factura nr. f3/17.08.2018 înscrisă la poz. 3 din lista operațiunilor;

- contractele-cadru de colaborare nr. 08/18.04.2018 și nr. 14/17.08.2018 încheiate între MDP SRL și ABC pentru executarea de către furnizor a lucrărilor solicitate de beneficiar, cu detalierea în anexă a cantităților, prețurilor, parametrilor calitativi, condițiilor de livrare și procedurii de recepție;

- adiționale nr. 1 și nr. 2 din 30.10.2018 la contractul-cadru de colaborare nr. 14/16.08.2018 și anexa la contractul nr. 08/18.04.2018, din care reiese că s-au comandat pentru diversii locații ale magazinelor T produse de tip EOG, insulă BI sau perete BI (standuri cu rafturi), cu diverse costuri totale formate din cost de producție prototip, cost instalare și transport;

- modele de insule (.jpg);

- extrase din contractul de distribuție între ABC și distribuitorul CKE SRL însoțite de explicația societății nerezidente datată 28.04.2020 potrivit căreia producția rafturilor (raft de perete, raft insulă și raft tip gondolă) a fost convenită în contractul de distribuție semnat de către ABC cu societatea CKE SRL, care are obligația de a le menține în magazinele T cel târziu în trei ani de la semnarea contractului (finalul anului 2020). Proprietarul acestor piese de mobilier este compania ABC, iar după cei trei ani le poate recupera, deși

probabilitatea de utilizare în altă locație este mică, mobilierul fiind conceput pe dimensiunile magazinelor T.

În urma analizării acestei documentații organele fiscale au respins cererea de rambursare pe motiv că societatea nerezidentă a solicitat eronat rambursarea TVA pentru servicii care sunt neimpozabile în România întrucât au locul prestării în SM conform art. 268 alin. (1) și art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

În referatul cauzei organele fiscale emitente ale deciziei de rambursare atacate propun respingerea contestației, cu mențiunea că, "deși din facturi și contracte s-ar putea deduce că operațiunile constau în livrare cu montaj", acestea nu sunt susținute cu documente justificative privind modul de realizare și locul de desfășurare a acestora și finalitatea operațiunilor, respectiv scopul operațiunii achiziționate de ABC, respectiv cine este/sunt beneficiarul/beneficiarii final/finali ai operațiunilor. Pe de altă parte, în referat se precizează că factura de la poz. 3 din lista operațiunilor a fost stornată prin intermediul a trei facturi, astfel încât TVA este 0 "zero" și nu se justifică dreptul de deducere a TVA.

În aceste condiții, având în vedere că *pe baza aceleiași documentații factuale pusă de la dispoziție de societatea nerezidentă*, organele fiscale au recalificat total natura operațiunii, din prestare de servicii în livrare de bunuri (cu montaj), prin adresa nr. MBR_DGR_8....2021 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor fiscale emitente ale deciziei nr. drs/05.03.2021 să expliciteze elementele pe baza cărora au ajuns la concluzii contradictorii cu privire la natura operațiunii, motivele concrete pentru care au considerat insuficientă documentația și dacă în urma primirii acesteia au solicitat societății nerezidente documente și lămuriri suplimentare pentru clarificarea aspectelor imputate în referatul cauzei.

Prin adresa de răspuns înregistrată sub nr. MBR_REG_....2021 organele fiscale emitente ale deciziei contestate precizează că nu au fost solicitate alte documente și informații, în afara celor solicitate prin cererea de informații suplimentare nr. cis/24.03.2020 și au reiterat cele invocate în referatul cauzei, fără a furniza elementele solicitate de organul de soluționare a contestației.

Astfel, în ceea ce privește natura operațiunilor, organele fiscale nu au efectuat nicio minimă analiză a prevederilor contractelor-cadru de colaborare nr. 08/18.04.2018 și nr. 14/17.08.2018 încheiate între MDP SRL și ABC, a anexelor la contracte și la actele adiționale aferente, pornind de la structura costurilor/prețurilor convenite de părți, astfel încât să se determine dacă societatea nerezidentă beneficiază de o prestare de servicii, așa cum s-a reținut în decizia de rambursare contestată sau, dimpotrivă, de o livrare de bunuri cu instalare (montaj), în care costurile de proiectare, transport și instalare (montaj) reprezintă în fapt operațiuni accesorii executării produselor comandate de societatea nerezidentă, așa cum se menționează în referatul cauzei, și care beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale sau reprezintă operațiuni independente de prestări de servicii, cu tratament fiscal distinct. Mai mult, în adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_...2021, aceleași organe fiscale afirmă că "s-a considerat inițial că este vorba de mobilier comercial care nu este încorporat în bunul imobil, deși facturile și contractele se referă la livrări de bunuri și prestări de servicii (montaj), între acestea putându-se stabili legături directe cu bunul imobil ce intră sub incidența prevederilor art. 278 alin. (4) lit. a)

din Codul fiscal, însă aceste operațiuni nu sunt susținute cu documente justificative privind modul de realizare și locul de desfășurare a acestora și finalitatea operațiunilor (scopul operațiunilor și beneficiarul real)”.

Cu alte cuvinte, în baza aceleiași documentații, organele fiscale au calificat inițial operațiunea drept prestare de servicii pe regula generală B2B de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, ulterior drept livrare de bunuri cu instalare (montaj) conform art. 275 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, pentru a reveni la calificarea operațiunii drept prestare de servicii în baza excepției de la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, **fără să precizeze elementele concrete, obiective, rezultate din analiza punctuală a documentației, care au stat la baza calificărilor succesive diferite ale aceleiași operațiuni**, având în vedere că, în funcție de natura operațiunilor, se stabilesc finalmente și consecințele fiscale aferente, inclusiv în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de fond necesare rambursării TVA către persoanele impozabile nestabilite pe teritoriul statului de rambursare.

Pe de altă parte, și societatea nerezidentă ABC invocă în cuprinsul contestației prevederilor art. 275 alin. (1) lit. a) sau b) din Codul fiscal, **care se referă la livrarea de bunuri**, dar atașează în susținere răspunsul ANAF nr. asr/xx.xx.2021 primit de partenerul MDP SRL, în care se concluzionează ”în consecință, prestările de servicii realizate de societatea din România pentru o societate din SM, care este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, sunt operațiuni fără TVA în România și sunt supuse taxării inverse în SM”, **deci cu referire la prestări de servicii** pe regula generală B2B de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, așa cum s-a reținut inițial prin decizia de rambursare contestată, ceea ce contravine propriilor susțineri ale societății contestatoare.

Mai mult, contestația nu explică cum prevederile art. 275 alin. (1) lit. a) sau b) din Codul fiscal invocate în contestație sunt aplicabile în cazul facturii nr. f7/17.12.2018 înscrisă la poz. 7 din lista operațiunilor pentru ”demonțare perete existent Bistrița (manoperă, transport și reciclare materiale)” în raport de modul de derulare și de facturare a operațiunilor realizate în baza contractelor încheiate cu partenerul MDP SRL.

Totodată, se reține că organele fiscale **nu au precizat care sunt acele documente justificative considerate ca fiind necesare** pentru analiza modului de realizare și locului de desfășurare a operațiunilor și finalitatea lor. Or, în condițiile în care, la cererea de informații suplimentare cis/24.03.2020, societatea nerezidentă a transmis adresa datată 28.04.2020 cu explicații pentru facturile fiscale înscrise la poz. 1-8, precum și paginile traduse 22-26 din contractul de distribuție încheiat cu CKE SA, organele fiscale **neanalizând în niciun fel conținutul acestor documente și motivele pentru care ele nu justifică finalitatea operațiunilor și nesolicitând societății în mod specific documente suplimentare**, în măsura în care au apreciat că documentele deja transmise nu clarifică aspectele solicitate.

În privința facturii de la poz. 3 din lista operațiunilor, pentru care în referatul cauzei se precizează că dreptul de deducere a TVA nu se justifică deoarece a fost stornată prin intermediul altor trei facturi, se reține faptul că **această poziție a organelor fiscale nu a fost cunoscută societății nerezidente prin intermediul deciziei de rambursare emisă**, deși documentația era deja disponibilă la momentul emiterii deciziei și această constatare și consecința ei fiscală trebuia consemnată corespunzător în decizia emisă.

Reiese, aşadar, că organele fiscale abilitate cu soluţionarea cererii de rambursare a TVA formulată de societatea nerezidentă ABC au procedat la respingerea acesteia pe baza unei **analize superficiale, incomplete şi contradictorii a documentaţiei transmise de societatea nerezidentă**, care nu clarifică fondul tranzacţiilor pentru fiecare din cele 8 facturi emise de partenerul MDP SRL şi nici nu şi-au exercitat rolul activ prin solicitarea expresă şi punctuală de explicaţii şi documentaţie suplimentară, de natură să clarifice dacă pentru aceste tranzacţii societatea îndeplineşte condiţiile cumulative, specifice şi peremptorii rambursării solicitate.

Având în vedere şi faptul că, în raport de dispoziţiile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căreia *”În soluţionarea contestaţiei organul competent verifică motivele de fapt şi de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestaţiei se face în raport cu susţinerile părţilor, cu dispoziţiile legale invocate de acestea şi cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluţionarea contestaţiei se face în limitele sesizării”*, organul de soluţionare a contestaţiei nu se poate substitui organelor fiscale îndrituite cu analiza cererii, urmează a se desfiinţa decizia de rambursare nr. drs/05.03.2021 în ceea ce priveşte TVA în sumă de Sx lei din facturile emise de partenerul MDP SRL, astfel încât organele fiscale competente să procedeze la *analiza temeinică a întregii documentaţii depuse de societate*, pentru a stabili indubitabil natura operaţiunilor ce fac obiectul tranzacţiilor dintre societatea nerezidentă şi partenerul ei din România, respectiv dacă acestea reprezintă livrări de bunuri (cu instalare/montaj) sau prestări de servicii, locul realizării acestor operaţiuni din perspectiva TVA, modalitatea în care tranzacţiile sunt transpuse în facturile înscrise în lista operaţiunilor şi îndeplinirea condiţiilor pentru rambursarea taxei solicitate şi, *în măsura în care se consideră necesar, să solicite societăţii, punctual şi explicit, şi alte documente şi informaţii considerate necesare în această privinţă.*

Totodată, rezultatele analizei întreprinse de organele fiscale îndrituite cu soluţionarea cererii de rambursare urmează a fi prezentate într-o manieră clară şi explicită în cuprinsul deciziei emise, astfel încât să reiasă **legătura logică de cauzalitate între elemente factive ale operaţiunilor identificate şi temeiurile de drept aplicabile în materie de TVA**, de natură să justifice soluţia adoptată cu privire la cererea societăţii solicitante. Această soluţie se impune şi în raport de *dispoziţiile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căreia ”înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-şi exprima punctul de vedere cu privire la faptele şi împrejurările relevante în luarea deciziei”, astfel încât administrarea şi aprecierea probelor să fie făcută în primul rând de organul fiscal competent în soluţionarea cererii de rambursare, materializată într-un act administrativ fiscal - decizie de rambursare - susceptibil a fi atacat în măsura în care este defavorabil contribuabilului, fără ca acesta să ajungă să fie privat de o cale administrativă de atac.*

Numai în raport de efectuarea unei asemenea analize, ale cărei rezultate trebuie circumstanţiate în fapt şi în drept şi consemnate în detaliu în decizia de rambursare, se poate aprecia dacă societatea nerezidentă poate sau nu beneficia de rambursarea TVA şi în ce quantum, astfel că în lipsa acesteia se va face aplicaţiunea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căreia:

”Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial, actul administrativ atacat în situaţia în care din documentele existente la dosar şi în urma demersurilor

întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

Pe cale de consecință, decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/05.03.2021 va fi desființată pentru TVA solicitată la rambursare în sumă de Sx lei, urmând ca organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la analizarea documentației depuse de ABC din SM, urmată de emiterea unei decizii temeinic motivate în drept în raport de analiza efectuată, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

3.2. Referitor la TVA în sumă de Sy lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța asupra acestei sume respinsă la rambursare, în condițiile în care societatea nerezidentă nu își motivează contestația prin care solicită rambursarea și pentru această sumă.

În fapt, la poz. 9 din lista operațiunilor atașată cererii, societatea nerezidentă ABC a solicitat la rambursare TVA în sumă de Sy lei din factura nr. f9/27.12.2018 emisă de MKA SRL pentru servicii constând în schimbarea înălțimii lamei unor instrumente din România. În urma cererii de informații suplimentare societatea a prezentat cu scop justificativ o declarație a furnizorului din data de 27.04.2020 din care reiese că s-au facturat costuri de execuție pentru modificarea unei matrițe ce este proprietatea MKA SRL în vederea realizării unei versiuni de ventilator de cavitate E18391, versiune solicitată de clientul ABC.

Organele fiscale au respins cererea de rambursare a societății și pentru TVA în sumă de Sy lei din factura emisă incorect cu TVA de MKA SRL pentru servicii cu locul prestării în străinătate și neimpozabile în România.

Prin contestația formulată societatea ABC solicită rambursarea întregii sume solicitate prin cererea de rambursare, inclusiv a TVA în sumă de Sy lei facturată de MKA SRL, **dar nu precizează niciun motiv în legătură cu acest furnizor/prestator**, invocând numai faptul că celălalt furnizor MDP SRL a facturat corect fabricarea, transportul și instalarea unor rafturi, aspect analizat la pct. 3.1 din prezenta decizie.

În drept, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 269. - (1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

iar pct. 2.5 și pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:

“2.5. *Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

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

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consacrat de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 249. - Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”.

”Art. 250. - Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 73. - (1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

“Art. 276. - (1) *În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

Având în vedere că societatea nerezidentă a contestat în întregime decizia de rambursare, dar nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în legătură cu suma facturată de furnizorul/prestatorul MKA SRL care să infirme constatarea organelor fiscale cu privire la facturarea incorectă cu TVA pentru servicii neimpozabile în România, contestația se va respinge ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 266 alin. (1) pct. 6, art. 268 alin. (1) lit. b), art. 270 alin. (1), art. 275 alin. (1) lit. a) și b), art. 278 alin. (2) și art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 15 alin. (1), pct. 23 alin. (1) și pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 249 și art. 250 din Codul de procedură civilă, pct. 2.5 și pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și art. 9 alin. (1), art. 73 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. c), art. 276 alin. (1) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1.Desființează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/05.03.2021 pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de **Sx lei**, urmând ca organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la o noua analiză a cererii de rambursare a societății **ABC** din SM pentru această sumă, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

2.Respinge ca nemotivată 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. drs/05.03.2021 pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **Sy 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.