

**DECIZIA nr. 403 din data 24.11.2020**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**X** din Polonia,  
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. ..../26.10.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, cu adresa nr. ..../22.10.2020 înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. ..../26.10.2020, cu privire la contestația depusă de societatea nerezidentă **X** cu sediul în ....., Polonia, prin ....., Chief Financial Officer al X Europe, cu adresa în ....., Ducatul Luxemburg, în baza împuternicirii în original autenticată sub nr. .... din 04.04.2019.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți sub nr. ..../**15.04.2019**, îl constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .... **D/22.02.2019**, comunicată pe portalul electronic în data de **22.02.2019** și prin poșta recomandată cu confirmare de primire în data de **13.03.2019**, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de .... lei.

Având în vedere dispozițiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE 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 și constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1), 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 X din Polonia.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea contestației.

I. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .... D/22.02.2019, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de .... lei, solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către X din Polonia, prin cererea cu număr de referință PL....., înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți sub nr. ..../10.10.2017, aferentă perioadei 01.01.2016 - 31.12.2016.

În decizie se arată că, din analiza informațiilor înscrise în facturile emise de SC A SRL, SC B SRL, SC C SCS, SC D SRL, SC E SRL și SC F SRL, organul fiscal a constatat că societatea nerezidentă a solicitat la rambursare TVA pentru *“întocmire studii de fezabilitate, avizări OCPI, planuri de situații, studii geotehnice, închirieri spații și servicii de management proiect”*

Având în vedere că la pozițiile nr. 1 - 31 din cererea de rambursare societatea nerezidentă a completat codul 10 *“Altele”* atașând pentru justificare doar facturile emise de SC A SRL, SC B SRL, SC C SCS, SC D SRL, SC E SRL și SC F SRL, din care nu se poate stabili natura operațiunilor facturate, organul fiscal a întocmit cererea de informații suplimentare prin care a solicitat completarea documentației depusă inițial.

Cererea de informații suplimentare nr. ....A/24.09.2018 a fost transmisă pe e-mail în data de 25.09.2018 la adresa de e-mail completată în cererea de rambursare, respectiv .....

Având în vedere că serviciile înscrise în facturile în baza cărora se solicită

rambursarea TVA se referă la comisioanele datorate de societatea nerezidentă firmei de brokeraj române pentru serviciile imobiliare prestate (studiu de fezabilitate, avizări OCPI planuri situație pentru imobilele ..... și ....., studii geotehnice, etc), trebuie demonstrat că aceste servicii au legătură directă cu un bun imobil, iar legătura să fie suficient de directă între respectiva prestare de servicii și bunul imobil în cauză.

Întrucât societatea nerezidentă nu a făcut dovada legăturii directe cu un bun imobil anume, serviciile prestate sunt considerate a fi cu caracter general în domeniul imobiliar, locul prestării acestora fiind considerat, în sensul aplicării TVA, locul unde persoana impozabilă căreia îi sunt prestate serviciile este stabilită, adică în Polonia. Astfel, nu au fost respectate prevederile art. 278 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În lipsa documentelor (contracte în baza cărora au fost emise facturile pentru care se solicită rambursarea de TVA, comenzi, rapoarte, lucrări și alte materiale care să ateste prestarea serviciilor, explicații privind operațiunile desfășurate în România, explicații privind întreg fluxul economic, etc), societatea nerezidentă nu justifică dreptul de deducere a taxei înscrise în cererea de rambursare și prin urmare nu poate beneficia de restituirea sumei solicitate.

Având în vedere aspectele mai sus prezentate, dar și faptul că societatea nerezidentă nu a transmis documentele solicitate prin cererea de informații suplimentare, autoritatea fiscală română nu a putut stabili dacă societatea nerezidentă solicită rambursarea taxei pentru operațiuni impozabile în România, respectiv dacă avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA pentru operațiunile desfășurate.

Temeiul de drept, invocat de organul fiscal:

- pct. 72 alin. (4) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- pct. 72 alin. (23) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 299 alin. (1) lit. a) Titlul VII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 297 alin. (4) lit. a) Titlul VII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 268 alin. (1) lit. b) Titlul VII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 278 alin. (2) Titlul VII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**II.** Prin contestația formulată X, prin reprezentant convențional, a solicitat revocarea Deciziei de rambursare a TVA nr. ....D/22.02.2019 și recunoașterea dreptului societății de a beneficia de rambursarea TVA în sumă de .... lei.

Contestatarea menționează că motivele invocate de organele fiscale pentru a respinge dreptul de a beneficia de rambursarea TVA sunt următoarele:

- i. Întrucât Panattoni nu a făcut legătura directă cu un bun imobil, serviciile prestate au fost considerate a fi cu caracter general în domeniul imobiliar, locul prestării fiind considerat în Polonia;
- ii. Panattoni nu justifică dreptul de deducere a taxei înscrise în cererea de rambursare și, prin urmare, nu poate beneficia de restituirea sumei solicitate;
- iii. Nu se poate determina dacă Panattoni avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA pentru operațiunile desfășurate.

**Contestatarea precizează că:**

➤ **Achizițiile efectuate sunt în legătură cu un bun imobil identificat clar și aflat în România.**

În anul 2016, societatea a achiziționat diverse servicii din România în legătură cu investiția în domeniul imobiliar. Societatea a vrut să construiască hale industriale în comuna ....., pe terenurile având numerele cadastrale ..... și ..... (Tarla ....., Parcela ....., Lot ....., jud. ....).

Contestatară susține că identificarea bunului imobil a fost clar evidențiată în documentele transmise către autoritățile fiscale, respectiv în factura nr. 2 din Cererea de rambursare (nr. ....), emisă de furnizorul ..... SRL este clar menționat numărul cadastral al imobilelor (..... și .....

Contestatară atașează contestației următoarele documente, susținând că acestea demonstrează intenția sa de a desfășura activități în România în legătură cu un bun imobil:

- Studiu de piață cu privire la situația imobilelor industriale din România – Anexa 4.
- Prezentarea proiectului imobiliar ce urma să fie dezvoltat în România – Anexa 5.
- Raport de due diligence, în care se prezintă situația juridică a terenurilor ce urmau să fie achiziționate de X, cu scopul de a construi o hală industrială – Anexa 3.

Contestatară face trimitere la următoarele prevederi legale:

● **Art. 278 din Codul fiscal:**

**Alin. (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.”*

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

**a) locul unde sunt situate bunurile imobile**, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”

● **Normele aferente art. 278 din Codul fiscal:**

**Pct. 16**

**(2)** *Serviciile legate de bunuri imobile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:*

**a)** *sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;*

**b)** *sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.*

**(3)** *Prevederile alin. (2) se aplică în special pentru următoarele:*

**a)** *elaborarea de planuri pentru o construcție sau părți ale unei construcții destinate să fie edificată pe un anumit lot de teren, indiferent dacă construcția este sau nu edificată;*

**f)** *studierea și evaluarea riscului și a integrității bunurilor imobile;*

**g)** *evaluarea bunului imobil, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopuri legate de asigurări, pentru a determina valoarea unui bun imobil ca garanție pentru un împrumut sau pentru a evalua riscurile și daunele în litigii;*

**o)** *administrarea de proprietăți, alta decât administrarea de portofolii de investiții imobiliare care face obiectul alin. (4) lit. g), constând în exploatarea de bunuri imobile de către proprietar sau pe seama acestuia;*

*p) serviciile de intermediere privind vânzarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile și stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unor bunuri imobile, altele decât serviciile de intermediere care fac obiectul alin. (4) lit. d);*

*q) serviciile juridice privind transferul unui titlu de proprietate imobiliară, stabilirea sau transferul anumitor drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unui bun imobil, cum ar fi acte notariale, sau elaborarea unui contract pentru vânzarea sau achiziționarea unor bunuri imobile, chiar dacă operațiunea care privește bunul imobil în cauză nu este finalizată.*

**(4) Alin. (2) nu se aplică pentru următoarele:**

**a) elaborarea de planuri pentru o clădire sau părți ale unei construcții dacă aceasta nu este destinată să fie edificată pe un anumit lot de teren;**

**h) serviciile juridice, altele decât cele care fac obiectul alin. (2) lit. q), legate de contracte, inclusiv consultanța privind termenii unui contract pentru transferarea unui bun imobil sau executarea unui astfel de contract, ori vizând dovedirea existenței unui astfel de contract, în cazul în care aceste servicii nu sunt specifice unui transfer de titlu de proprietate asupra unui bun imobil.**

**(6) Pentru a determina dacă prestarea unui serviciu juridic complex, format din diferite elemente, intră sau nu sub incidența prevederilor art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal trebuie stabilit scopul final al acestui serviciu, de la caz la caz.”**

Contestatară susține că, având în vedere cele de mai sus, este evident faptul că achizițiile efectuate de X sunt legate direct de un bun imobil, iar această legătură este suficient de directă, luând în considerare următoarele argumente:

- Intenția X de a construi un proiect imobiliar industrial;
- Au fost identificate loturi precise de teren în comuna ..... (Tarla ....., Parcela ....., Lot ....., cu numerele cadastrale ..... și .....) pentru construcția proiectului imobiliar;
- Serviciile primite se referă la: întocmirea studiului de fezabilitate pentru alimentarea cu gaze naturale, avizarea OCPI - planuri de situație imobilele ..... și ....., întocmirea studiului geotehnic, depunerea documentelor pentru obținerea autorizației de construire, Concept Design, chirie, servicii printare, scanare, management de proiect etc. Toate aceste tipuri de servicii sunt incluse în categoriile menționate de legislație.

Contestatară concluzionează că locul prestării serviciilor achiziționate de X este România.

➤ **X poate justifica dreptul de deducere a TVA înscrisă în cererea de rambursare.**

Contestatară precizează că a achiziționat următoarele servicii necesare pentru dezvoltarea proiectului imobiliar:

- Factura 1 în Cererea de rambursare (nr. ....) emisă de furnizorul A SRL, operatorul rețelei de gaze naturale în comuna ..... în 2016. În baza contractului atașat contestației (Anexa 6) furnizorul a întocmit un studiu de fezabilitate cu privire la alimentarea cu gaze naturale a viitorului imobil.
- Factura 2 în Cererea de rambursare (nr. ....) emisă de furnizorul B SRL, care s-a ocupat de obținerea avizelor OCPI.
- Factura 3 în Cererea de rambursare (nr. ....) emisă de furnizorul B SRL - Plan situație. Suplimentar, în baza contractului atașat contestației (Anexa 7), furnizorul a efectuat un studiu topografic al terenului ce urma să fie folosit pentru construirea imobilelor.
- Factura 4 în Cererea de rambursare (nr. ....) emisă de furnizorul C SCS - Studiu geotehnic. În baza contractului atașat contestației (Anexa 8) furnizorul s-a angajat să

pregătească un studiu geotehnic al terenului, studiu atașat contestației (Anexa 8.1), întocmit de ..... SRL (un subcontractor al furnizorului).

- Factura 5 în Cererea de rambursare (nr. ....) și factura 6 în Cererea de rambursare (nr. ....) emise de furnizorul D SRL. În baza contractului atașat contestației (Anexa 9) furnizorul urma să presteze diverse servicii legate de construirea imobilelor industriale, cum ar fi: pregătirea documentației pentru autorizația de construire și obținerea acesteia, pregătirea planului de dezvoltare a proiectului etc.

În acest sens contestatara atașează contestației o serie de documente justificative, cum ar fi:

- analiză referitoare la implicațiile pentru mediul înconjurător (Anexa 9.1);
- aviz de securitate la incendiu (Anexa 9.2);
- documente emise de primăria ..... (Anexa 9.3).

- Facturile 7 - 25 în Cererea de rambursare emise de furnizorul E SRL.

E SRL este unul din cei mai mari furnizori de spații de lucru flexibile din lume, prezent inclusiv pe piața din România și este evident din facturi care sunt serviciile prestate și anume: pachet IT și telecom, acces bucătărie, acces parcare, servicii curierat, chirie, servicii printare, scanare, teleconferințe, etc.

- Facturile 26 - 31 în Cererea de rambursare emise de furnizorul F SRL. În perioada iunie - octombrie 2016 furnizorul a prestat servicii de management de proiect, conform contractului atașat contestației (Anexa 10).

Contestatară precizează că este respectat principiul general de deductibilitate a TVA: achizițiile au fost efectuate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, făcând trimitere la prevederile:

- **pct. 72 alin. (4) din Normele** de aplicare a art. 302 din Codul fiscal, "*Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297 [...] din Codul fiscal.*"
- **art. 297 alin. (4) din Codul fiscal**, "*Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*  
**a) operațiuni taxabile;**"

Deasemenea, contestatară menționează că activitatea sa constă în desfășurarea de operațiuni taxabile, ceea ce este demonstrat și de faptul că X este înregistrată în scopuri de TVA în Statul Membru în care este stabilită, respectiv în Polonia, sub nr. PL.....

Contestatară concluzionează că achizițiile efectuate pe teritoriul României, pentru care a solicitat rambursarea TVA, reprezintă achiziții necesare pentru efectuarea lucrărilor de construire a halelor industriale, deci **au fost efectuate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile**.

Contestatară susține că sunt îndeplinite condițiile de rambursare a TVA prevăzute de Codul fiscal, făcând trimitere la prevederile:

- **art. 302 alin. (1) lit. 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;*"
- **pct. 72 alin. (1) din Norme** "*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.”

Aceasta susține că **toate condițiile prevăzute de legislația în vigoare sunt îndeplinite în mod cumulativ** întrucât:

- Societatea nu desfășoară activități economice în România;
- Societatea nu a fost înregistrată și nici nu a avut obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România;
- Nu a efectuat operațiuni de natura celor menționate la pct. 72 alin. (1) lit. c) din Normele de aplicare a art. 302 din Codul fiscal.

Contestatară precizează că lipsa de răspuns la Cererea de informații nu anulează dreptul de rambursare.

Societatea menționează că a depus Cererea de rambursare în termenul legal - în data de 18.09.2017, în timp ce organul fiscal a emis Cererea de informații în data de 24.09.2018 iar Decizia de rambursare în data de 22.02.2019, deci ambele cu întârziere semnificativă față de termenele legale.

Aceasta face trimitere la prevederile **pct. 72 din Normele** aferente art. 302 din Codul fiscal:

- **alin. (21)** “După primirea cererii transmise pe cale electronică de autoritatea competentă din alt stat membru, organul fiscal competent din România îi comunică de îndată solicitantului, pe cale electronică, data la care a primit cererea. Decizia de aprobare sau respingere a cererii de rambursare se comunică solicitantului în termen de 4 luni de la data primirii cererii, dacă nu se solicită informații suplimentare conform alin. (22).”
- alin. (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.”
- alin. (24) “În cazul în care organul fiscal competent din România cere informații suplimentare, **acesta comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere** a cererii de rambursare în termen de două luni de la data primirii informațiilor cerute sau, în cazul în care nu a primit răspuns la cererea sa de informații, **în termen de două luni de la data expirării termenului prevăzut la alin. (23)**. Cu toate acestea, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare, în totalitatea ei sau la o parte a acesteia, trebuie să fie întotdeauna de maximum 6 luni de la data primirii cererii de către statul membru de rambursare. **În cazul în care organul fiscal competent din România cere alte informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa privind cererea de rambursare, în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, în termen de 8 luni de la data primirii cererii.**

Contestatară concluzionează că legislația fiscală nu menționează că lipsa unui răspuns la solicitările de informații suplimentare atrage după sine respingerea cererii de rambursare și că **este îndreptățită să ceară rambursarea TVA** chiar dacă nu a răspuns

Cererii de informații.

➤ **X nu avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în România.**

Contestatară precizează că a efectuat în România achiziții pentru construirea unor bunuri imobile de natură industrială, proiectul nu a fost finalizat, astfel, aceasta nu a fost obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

Aceasta face trimitere la următoarele prevederi legale:

- **art. 316 alin. (2) din Codul fiscal** “*Persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României, dar este stabilită în România printr-un sediu fix, conform art. 266 alin. (2) lit. b), este obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în România,...*”.
- **art. 266 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal** “*o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;*”
- **art. 316 alin. (4) din Codul fiscal** “*O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 266 alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform prezentului articol va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei, altele decât serviciile de transport și serviciile auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) -n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 307 alin. (2) - (6).*”
- **art. 266 alin. (6) din Codul fiscal** “*Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:*
  - a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art. 308; sau
  - b) să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă.”

Contestatară concluzionează că nu cade sub incidența persoanelor care aveau obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în România, având în vedere următoarele considerente:

- societatea nu a finalizat proiectul investițional, din cauza riscurilor prea mari la care se expunea în legătură cu achiziția terenurilor respective;
- nu a avut un sediu fix în România, adică nu a avut suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri sau prestări de servicii (în mod evident, nici nu au existat livrări de bunuri / prestări de servicii);
- societatea nu a efectuat achiziții sau livrări intracomunitare.

➤ **Abandonarea proiectului a avut la bază cauze obiective.**

Contestatară menționează că X a considerat că este prea riscant să achiziționeze terenurile pe care urma să se construiască imobilele, având în vedere istoricul juridic al acestora și concluziile din raportul de analiză juridică din 18.11.2016 atașat contestației (Anexa 3). Astfel, a fost luată decizia de a renunța la investiție și de a abandona proiectul.

Contestatară face trimitere la următoarele prevederi legale:

- **art. 297 alin. (4) din Codul fiscal:** “*Orice persoană impozabilă are dreptul să*

*deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

- **pct. 67 alin. (17) din Norme**, *“În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 297 alin. (4) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului belgian.”*

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:

X din Polonia solicitată la rambursare, în temeiul Directivei a 9-a, prin cererea cu număr de referință PL....., înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți sub nr. ..../10.10.2017, TVA în sumă de .... lei aferentă perioadei 01.01.2016-31.12.2016.

Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .... D/22.02.2019, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de .... lei, întrucât documentele prezentate nu sunt suficiente pentru a putea stabili dacă societatea nerezidentă solicită rambursarea taxei pentru operațiuni impozabile în România, respectiv dacă avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA pentru operațiunile desfășurate.

Decizia de rambursare nr. .... D/22.02.2019 a fost contestată, societatea invocând că achizițiile efectuate sunt legate direct de un bun imobil și sunt necesare pentru efectuarea lucrărilor de construire a halelor industriale fiind efectuate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, că sunt îndeplinite condițiile de rambursare a TVA și că nu cade sub incidența persoanelor care aveau obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în România.

În baza argumentelor expuse, societatea solicită rambursarea TVA în sumă de .... lei.

### **III.1. În ceea ce privește TVA în sumă de .... lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care, ca urmare a formulării contestației, organele de inspecție fiscală au propus admiterea contestației pentru TVA în cuantum de .... lei.***

**În fapt**, în perioada ianuarie – decembrie 2016 persoane impozabile din România au



facturat către X, persoană impozabilă nestabilă în România, TVA pentru servicii de consultanță tehnică, studiu de fezabilitate cu privire la alimentarea cu gaze naturale, studiu topografic și geotehnic privind două imobile situate în România, ....., cu numerele cadastrale ..... și .....

Serviciile au fost achiziționate în vederea construirii unor bunuri imobile de natură industrială - hale industriale.

**În drept**, art. 276 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*”(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.*

*”(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct. 3.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează că:

*”Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și sesizare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, **precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere, în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării**”.*

Potrivit acestor dispoziții legale, organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, analizând contestația în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.

Organele de inspecție fiscală au obligația de a întocmi Referatul cu propuneri de soluționare având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere. Totodată, organelor de inspecție fiscală li se oferă posibilitatea de a se pronunța asupra probelor noi depuse în susținerea cauzei.

Față de cele prezentate, având în vedere că urmare analizării documentelor prezentate de societate cu ocazia contestației, înainte de a transmite dosarul contestației către organul de soluționare, organele de inspecție fiscală au analizat documentația transmisă și au precizat că *pentru suma de ..... lei, societatea are drept de rambursare, a prezentat documente din care să rezulte că aceste servicii i-au fost livrate în beneficiul său în România, în perioada 01 – 12.2016, conform prevederilor pct. 72 alin. (4) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București nu va mai analiza fondul cauzei și, la propunerea organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

*”(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

*”(2) în cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a*

actului atacat.”,

**va admite parțial contestația formulată de X din Polonia** și va anula parțial Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .... D/22.02.2019 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, respectiv pentru TVA în sumă de .... lei.

### **III.2. În ceea ce privește TVA în sumă de .... 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 spații de lucru (pachet IT și telecom, acces bucătărie, acces parcare, servicii curierat, chirie, servicii printare, servicii scanare, teleconferință), în condițiile în care nu a prezentat în susținere documente din care să rezulte fie că achizițiile sunt impozabile în România fie că sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.***

**În fapt**, în perioada ianuarie – decembrie 2016, societatea nerezidentă X, potrivit celor menționate în contestație dar și a documentelor existente, deja, la dosarul cererii de rambursare (facturi), a achiziționat de la SC E SRL, societate înregistrată în scopuri de TVA în România, servicii constând în: pachet IT și telecom, acces bucătărie, acces parcare, servicii curierat, chirie, servicii printare, scanare, teleconferințe, etc, înregistrate la pozițiile 7 - 25 în Cererea de rambursare.

Prin Cererea de informații suplimentare nr. .... A/24.09.2018 și prin e-mail, organele fiscale au solicitat copii ale contractelor în baza cărora au fost întocmite facturile solicitate la rambursarea taxei, explicații sub formă de Notă explicativă și descrierea serviciilor care fac obiectul facturilor solicitate la rambursare.

La dosarul contestației, societatea nerezidentă, referitor la SC E SRL a atașat doar facturile emise de aceasta, întocmite în limbă străină.

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

Codul fiscal:

**"Art. 302. - (1) În 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 de mai sus, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA facturată în România numai dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege. În acest scop, pentru a stabili dacă o cerere este sau nu justificată, organele fiscale competente au dreptul să solicite acestora orice informații sau documente, care trebuie prezentate și însoțite de traduceri certificate în limba română, în măsura în care acestea sunt întocmite într-o limbă străină.

Totodată, se reține că **potrivit pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a) din Directiva 2008/9/CE nu se rambursează "taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect".** În acest sens, jurisprudența europeană în materie recunoaște că **taxa facturată din greșeală beneficiarului nu poate face obiectul restituirii în temeiul celei de-a opta directive 79/1072/CEE (care a fost înlocuită din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar persoana căreia i-au fost prestate serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva furnizorului (a se vedea hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul 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 incorect, 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 data derulării operaţiunilor (anul 2016), de motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii şi de motivaţia societăţii contestatoare nerezidentă sunt incidente şi prevederile art. 268 şi art. 278 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

**”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. 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.**

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

**a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experţi şi agenţi imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcţie similară, precum tabere de vacanţă sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire şi coordonare a lucrărilor de construcţii, precum serviciile prestate de arhitecţi şi de societăţile care asigură supravegherea pe şantier; [...].”**

Referitor la prestările de servicii legate de bunurile imobile, pct. 16 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, în concordanţă cu întreaga jurisprudenţă europeană în materie de TVA prevede că:

**”16. (1) Prin excepţie de la regulile generale prevăzute la art. 278 alin. (2) şi (3) din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, respectiv persoană impozabilă sau persoană neimpozabilă, locul prestării serviciilor prevăzute la art. 278 alin. (4) din Codul fiscal se stabileşte în funcţie de regulile prevăzute la alin. (4) al art. 278 din Codul fiscal. Aceste servicii nu se declară în declaraţia recapitulativă menţionată la art. 325 din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, şi nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor şi achiziţiilor intracomunitare de servicii.**

**(2) Serviciile legate de bunuri imobile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:**

*a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;*

*b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.*

*(3) Prevederile alin. (2) se aplică în special pentru următoarele:*

*a) elaborarea de planuri pentru o construcție sau părți ale unei construcții destinate să fie edificată pe un anumit lot de teren, indiferent dacă construcția este sau nu edificată;*

*b) prestarea de servicii de supraveghere sau de securitate la fața locului;*

*c) edificarea unei construcții pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unei construcții sau a unor părți ale unei construcții;*

*d) construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;*

*e) lucrări executate pe terenuri, inclusiv servicii agricole precum aratul, semănatul, irigarea și fertilizarea;*

*f) studierea și evaluarea riscului și a integrității bunurilor imobile;*

*g) evaluarea bunului imobil, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopuri legate de asigurări, pentru a determina valoarea unui bun imobil ca garanție pentru un împrumut sau pentru a evalua riscurile și daunele în litigii;*

*h) leasingul sau închirierea de bunuri imobile, în alte situații decât cele vizate de alin. (4) lit. c), inclusiv depozitarea de bunuri într-o parte specifică a bunului imobil alocată utilizării exclusive de către client;*

*i) prestarea de servicii de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, inclusiv dreptul de a sta într-un loc specific rezultat din conversia drepturilor de folosință pe durată limitată și situațiile similare;*

*j) cesiunea sau transferul de drepturi, altele decât cele vizate de lit. h) și i), legate de utilizarea unui întreg bun imobil sau a unor părți ale acestuia, inclusiv autorizația de a utiliza o parte a unei proprietăți, cum ar fi acordarea de drepturi de pescuit și de vânătoare sau a accesului în săli de așteptare din aeroporturi sau utilizarea unei infrastructuri pentru care se percep taxe, cum ar fi un pod sau un tunel;*

*k) întreținerea, renovarea și repararea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri, inclusiv lucrări de curățenie, montare de gresie și faianță, tapet și parchet;*

*l) întreținerea, renovarea și repararea unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;*

*m) instalarea sau montarea unor mașini sau echipamente care, la instalare sau montare, sunt considerate bunuri imobile, respectiv care nu pot fi deplasate fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției în care au fost instalate permanent;*

*n) întreținerea și repararea, inspecția și controlul mașinilor sau al echipamentelor în cazul în care mașinile sau echipamentele sunt considerate bunuri imobile;*

*o) administrarea de proprietăți, alta decât administrarea de portofolii de investiții imobiliare care face obiectul alin. (4) lit. g), constând în exploatarea de bunuri imobile de către proprietar sau pe seama acestuia;*

*p) serviciile de intermediere privind vânzarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile și stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unor bunuri imobile, altele decât serviciile de intermediere care fac obiectul alin. (4) lit. d);*

*q) serviciile juridice privind transferul unui titlu de proprietate imobiliară, stabilirea sau transferul anumitor drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unui bun imobil, cum ar fi acte notariale, sau elaborarea unui contract pentru vânzarea sau achiziționarea unor bunuri imobile, chiar dacă operațiunea care privește bunul imobil în cauză nu este finalizată.*

**(4) Alin. (2) nu se aplică pentru următoarele:**

**a) elaborarea de planuri pentru o clădire sau părți ale unei construcții dacă aceasta nu este destinată să fie edificată pe un anumit lot de teren;**

**b) depozitarea de bunuri într-un bun imobil dacă nicio parte specifică a bunului imobil nu este alocată utilizării exclusive de către client;**

**c) serviciile de publicitate, chiar dacă implică utilizarea de bunuri imobile;**

**d) serviciile de intermediere în prestarea de servicii de cazare la hotel sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, dacă intermediarul acționează în numele și pe seama unei alte persoane;**

**e) punerea la dispoziție a unui stand la locul de desfășurare a unui târg sau a unei expoziții, împreună cu alte servicii conexe care permit expozantului să prezinte obiecte, cum ar fi conceperea standului, transportul și depozitarea obiectelor, punerea la dispoziție de mașini, cablarea, asigurarea și publicitatea;**

**f) instalarea sau montarea, întreținerea și repararea, inspecția sau supravegherea mașinilor sau a echipamentelor care nu fac parte și nu devin parte din bunul imobil;**

**g) administrarea portofoliului de investiții imobiliare;**

**h) serviciile juridice, altele decât cele care fac obiectul alin. (2) lit. q), legate de contracte, inclusiv consultanța privind termenii unui contract pentru transferarea unui bun imobil sau executarea unui astfel de contract, ori vizând dovedirea existenței unui astfel de contract, în cazul în care aceste servicii nu sunt specifice unui transfer de titlu de proprietate asupra unui bun imobil.”**

Societatea nerezidentă X **nu a transmis nicio documentație**, pentru operațiunile înscrise în facturi, nici ca răspuns la cererea de informații suplimentare ale organelor fiscale care au emis decizia de rambursare, nici în susținerea contestației.

De asemenea, deși cunoștea poziția autorităților fiscale în sensul prezentării de documente și explicații cu privire la operațiunile realizate în România, societatea nu a prezentat nicio explicație în cuprinsul contestației cu privire la scopul acestor achiziții și dacă aceste cheltuieli pot fi asociate cu operațiunile anterior prezentate, respectiv dacă au fost destinate susținerii activității privind cele două bunuri imobile care fac obiectul celorlalte servicii achiziționate.

Organele fiscale emitente ale deciziei de rambursare fac mențiunea că societatea nerezidentă susține că nu are contracte încheiate cu această societate deși facturile sunt emise lunar și cuprind operațiuni desfășurate în perioada ianuarie 2016 – februarie 2017 și includ servicii diverse cum ar fi standing charges (office, IT, telecom, servicii facilități bucătărie, parcare) precum și one-off charges incurred (băuturi, servicii scanare/printare, aprovizionare, curierat) și mențiunea *“neimpozabil în România conform art. 133 alin. (2)”* deși taxa a fost înscrisă în facturi.

Or, societatea nerezidentă contestatoare nu a prezentat în susținere documente din care să reiasă că serviciile facturate sunt pentru loturile de teren cu numerele cadastrale ..... și ....., ca atare, aceasta nu demonstrează că serviciile respective sunt în legătură directă cu bunuri imobile din România, în sensul normelor metodologice citate și a jurisprudenței europene în materie de TVA, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă pentru TVA în sumă de ..... lei, cu aplicarea prevederilor art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**”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.**

**(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului**

*administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.*

În concluzie, din cele reținute anterior rezultă că X nu a făcut dovada că a primit servicii legate direct de un bun imobil, motiv pentru care contestația societății nerezidente este neîntemeiată și nedovedită cu documente și va fi respinsă ca atare.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 268, art. 278 și art. 302 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal; pct. 16 și pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016; art. 276 alin. (1) și alin. (4) și art. 279 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală; pct. 3.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

#### **DECIDE:**

**1. Admite în parte** contestația formulată de **X din Polonia** pentru suma de ..... lei reprezentând TVA și **anulează parțial** Decizia de rambursare nr. .... D/22.02.2019 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți pentru respectiva sumă.

**2. Respinge în parte** contestația formulată de **X din Polonia ca neîntemeiată și nesușținută cu documente** pentru suma de ..... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare prin Decizia de rambursare nr. .... D/22.02.2019 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, pct. 2 putând fi atacat în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.