

DECIZIA nr. 150 din 10.06.2021 privind soluționarea
contestației formulată de **ABC**
din 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. ...2021, înregistrată sub nr. MBR_REG-....2021 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din SM.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal sub nr. MBN_REG-....2020 îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsy/2020, prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **A+R 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 îndeplinită 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. drsy/2020, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins TVA în sumă de A+R lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din SM prin cererea cu nr. de referință SM..., înregistrată sub nr.2019.

Pentru a lua această decizie organele fiscale au reținut că societatea nerezidentă nu a transmis facturile de la pozițiile 2 și 3 din lista operațiunilor cu valoarea TVA înscrisă în lei și nu a prezentat nicio informație din care să reiasă scopul achiziționării celor 8 scaune din factura de la poziția 2 pentru care a solicitat rambursarea TVA în sumă de P2 lei. Pentru factura aferentă poziției 3 din lista operațiunilor, societatea nu are drept de rambursare pentru TVA în sumă de P3 lei societatea nu a prezentat toate documentele esențiale pentru a clarifica natura operațiunilor, deși organul fiscal a solicitat documentele justificative necesare.

Pentru factura aferentă poziției 1 din lista operațiunilor, societatea nu justifică rambursarea TVA în sumă de P1 lei întrucât suma solicitată nu se regăsește înscrisă în factura de la poziția nr. 1, iar anexele și facturile transmise pentru "refacturare servicii conform anexă" nu pot fi corelate cu factura înscrisă în lista operațiunilor.

II. Prin contestația formulată societatea nerezidentă ABC arată că este un dezvoltator imobiliar european, care cercetează potențialul pieței din România în domeniul pieței imobiliare din sectorul industrial. Deși nu a inițiat nicio construcție, societatea a încheiat un contract de suprafață cu municipalitatea din M, în baza căruia are dreptul de a solicita autorizațiile pentru dezvoltarea unui parc industrial în satul D, iar în vederea identificării potențialilor clienți și asigurării obținerii autorizațiilor, societatea a închiriat un spațiu de birou ce a fost ulterior mobilat, pentru a permite managerilor și administratorilor societății să desfășoare întâlniri cu potențialii parteneri de afaceri din România.

Cu privire la TVA în sumă de P1 lei, societatea susține că organele fiscale au invocat în mod eronat o singură factură pentru poziția 1 deoarece la această poziție au

fost incluse mai multe facturi de la furnizorul F1 SRL, retransmise în susținerea contestației, împreună cu anexele aferente și care se pot reconcilia cu sumele facturate de acest furnizor. Din contractul de închiriere și celelalte documente reiese că achizițiile de la furnizorul F1 SRL sunt pentru servicii de chirie și utilități, în legătură cu un bun imobil din România, astfel încât locul de prestare a serviciilor este în România și, în consecință, acestea au fost facturate corect cu TVA 19% pentru care societatea are drept la restituirea taxei.

Cu privire la TVA în sumă de P2+P3 lei aferentă facturilor emise de furnizorii F3 SRL și F2 SRL, societatea nerezidentă susține că a prezentat încă din 07.05.2020 factura corectată de către furnizorul F3 SRL prin intermediul împuternicitului CMT SRL, precum și o scrisoare cu explicații în data de 15.05.2020 cu privire la activitatea desfășurată în România, însoțită de contractul de suprafață. Cele două mesaje au fost transmise pe cale electronică, fără să fie primit niciun mesaj de eroare la transmiterea mesajelor.

Societatea susține că organele fiscale au încălcat principiile legislației domestice și jurisprudența CJUE, respectiv principiul certitudinii impunerii conform pct. 72 din Hotărârea în cauza C-255/02 Halifax deoarece atât din art. 297 și art. 299 din Codul fiscal, cât și din jurisprudența CJUE din cauza C-430/19 SC CF SRL reiese că nu ar trebui să se condiționeze dreptul de deducere a TVA de prezentarea de documente suplimentare față de factura fiscală, astfel că simpla prezentare a facturilor emise în conformitate cu legislația din România ar trebuie să fie suficientă pentru deducere.

Societatea reiterează principiul neutralității TVA pe motiv că aplicarea unei sancțiuni atât de drastice prin nededucerea TVA contravine acestui principiu și consideră că, atât cât organele fiscale n-au stabilit pe bază de probe existența unei fraude ori participarea societății la o fraudă, refuzul rambursării TVA contravine principiului proporționalității, reținut de CJUE în cauzele C-409/04 Teleos, C-25/03 Eswein și cauzele reunite C-286/04, C-340/95, C-401/95 și C-47/96 Molenheide. De asemenea, și în eventualitatea în care societatea ar fi avut obligația să se înregistreze în scopuri de TVA pe motivul efectuării de achiziții pregătitoare în scop de TVA, dreptul la rambursarea TVA nu poate fi refuzat societății, așa cum reiese din cauza C-242/19 CHERP Equipment Pooling NV.

În susținere, societatea invocă dovezile transmise pe cale electronică a documentelor din 20.03.2020, 07.05.2020 și 15.05.2020, facturile emise de F1 SRL și anexele aferente, contractul de închiriere încheiat cu F1 SRL, facturile inițiale care au stat la baza refacturării costurilor de către F1 SRL, factura storno aferentă facturii nr. fct3/12.12.2018 și factura de corecție, împreună cu anexa aferentă, contractul de suprafață, scrisoarea cu explicații suplimentare, hotărârile CJUE și împuternicirea acordată către CMT 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 :

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA pentru servicii și bunuri din România solicitată din facturi emise în valută ori pentru sume care nu coincid cu cele înscrise în lista operațiunilor anexată cererii de rambursare, în condițiile în care organele fiscale i-au solicitat toate documentele aferente justificării TVA, documente care au fost depuse numai parțial în susținerea contestației și care au fost analizate de organele fiscale emitente ale deciziei de rambursare contestate.

În fapt, prin cererea cu număr de referință SM..., recepționată informatic și înregistrată de autoritățile fiscale române sub nr. 51001/29.01.2019 societatea nerezidentă ABC din SM a solicitat rambursarea TVA în sumă de A+R lei, din care:

- P1 lei din factura nr. fct1/04.05.2018 emisă de F1 SRL, descriere "refacturare servicii" (poz.1 din lista operațiunilor);
- P2 lei din factura nr. fct2/04.01.2018 emisă de F2 SRL, descriere "domicilio" (poz. 2 din lista operațiunilor);
- P3 lei din factura nr. fct3/12.12.2018 emisă de F3 SRL, descriere "opmeting grond" (poz. 3 din lista operațiunilor).

Prin cererea de informații suplimentare nr. 51001A/20.02.2020 organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au solicitat societății nerezidente transmiterea facturilor cu valoarea TVA în lei deoarece facturile transmise aveau menționată TVA în valută, anexele facturilor, documentele inițiale ce au stat la baza refacturării cheltuielilor pentru factura de la poziția 1, explicații însoțite de documente justificative din care să reiasă în mod clar scopul achiziției bunurilor/serviciilor și orice alte documente necesare în vederea stabilirii operațiunilor desfășurate de societate în România.

Conform referatului de analiză documentară, societatea a transmis prin poștă electronică, în data de 20.03.2020, facturile fct4/12.07.2018, fct5/04.05.2018, fct6/26.11.2018, fct7/26.11.2018 reprezentând refacturări, anexe la facturi, proces-verbal de predare-primire nr. 1218/18.12.2018, facturi inițiale de chirie, curățenie și printare.

După analiza documentației transmise, organele fiscale au respins cererea de rambursare a societății nerezidente prin decizia nr. drsy/2020 pe motiv că suma solicitată la poziția 1 nu se regăsește în factura menționată pentru această poziție și nu poate fi reconciliată cu anexele și facturile transmise și că pentru pozițiile 2 și 3 societatea nu a transmis facturile cu TVA înscrisă în lei și nici nu a prezentat explicații și documente suplimentare din care să reiasă scopul achizițiilor ori natura operațiunilor.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă ABC invocă jurisprudența CJUE și susține că simpla prezentare a facturilor emise în conformitate cu legislația din România ar trebuie să fie suficientă pentru deducere, iar refuzul rambursării încalcă principiile neutralității și proporționalității în materie de TVA. Punctual, societatea arată că la poziția 1 din lista operațiunilor au fost incluse mai multe facturi emise de furnizorul F1 SRL pentru servicii de chirie și utilități în legătură cu un bun imobil din România și că a prezentat încă din data de 07.05.2020 factura corectată emisă de furnizorul F3 SRL, o scrisoare cu explicații și contractul de suprafață pentru clarificarea operațiunilor desfășurate în România.

În susținere, societatea invocă dovezile transmiterii pe cale electronică a documentelor din 20.03.2020, 07.05.2020 și 15.05.2020, facturile emise de F1 SRL și anexele aferente, contractul de închiriere încheiat cu F1 SRL, facturile inițiale care au stat la baza refacturării costurilor de către F1 SRL, factura storno aferentă facturii nr. fct3/12.12.2018 și factura de corecție, împreună cu anexa aferentă, contractul de suprafață, scrisoarea cu explicații suplimentare, hotărârile CJUE și împuternicirea acordată către CMT SRL.

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 **conditiile 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 agenților 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, potrivit 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 speță, se reține că societatea nerezidentă ABC a solicitat rambursarea TVA în sumă de A+R lei pentru un număr de trei facturi (3 poziții) înscrise în lista operațiunilor anexată cererii de rambursare.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate determina dacă organele fiscale au recepționat și emailurile din 07.05.2020 și 15.05.2020, pe lângă cel din data de 20.03.2020, însă societatea nerezidentă susține că a retransmis toate documentele considerate necesare în susținerea contestației, care au fost analizate de organele fiscale competente în temeiul art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală în cadrul referatului cauzei, completat cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_18008/26.05.2021 cu următoarele concluzii:

I. Serviciile refacturate de furnizorul F1 SRL se referă la chirii, estimare, consum gaze, consum energie, curățenie, parcare în legătură cu un bun imobil situat în București și care se încadrează în prevederile art. 268 alin. (1) și art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, societatea justificând dreptul de rambursare doar pentru TVA în sumă de P1t lei aferentă facturii nr. fct1/04.05.2018 emisă de F1 SRL și înscrisă la poziția 1 din lista operațiunilor, sumă diferită de cea solicitată la această poziție de P1 lei. Cu adresa înregistrată sub nr. MBN_REG_....2021 și prin email în data de 21.05.2021 împuternicitul CMT SRL a transmis notificarea opțiunii de taxare a operațiunii de închiriere de către furnizorul F1 SRL.

II. Pentru TVA solicitată la poziția 2 din lista operațiunilor în valoare de P2 lei societatea nerezidentă nu a prezentat factura întocmită conform prevederilor legale cu

baza impozabilă și TVA aferentă în lei, astfel că nu-și poate exercita dreptul la deducerea și rambursarea TVA.

III. Societatea are drept la rambursare pentru TVA în sumă de P3a lei din factura nr. fct3/12.12.2018 emisă de F3 SRL de la poziția 3 din lista operațiunilor, aferentă unor servicii constând în studii topografice, studii geotehnice, ridicare topografică, certificat urbanism și elaborare PUZ aferente terenului situat în comuna M, jud. A. Aceste servicii fac obiectul contractului nr. 3115/08.10.2018 încheiat între Comuna M în calitate de beneficiar, F3 SRL în calitate de prestator și societatea nerezidentă în calitate de investitor, contract bazat la rândul lui pe contractul de suprafață nr. 3733/28.11.2018 încheiat de societatea nerezidentă cu Unitatea Administrativ-Teritorială M. Serviciile au locul prestării în România conform art. 268 alin. (1) și art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

IV. Pentru pozițiile 1 și 3 din lista operațiunilor facturile prezentate în susținerea contestației sunt întocmite conform art. 319 din Codul fiscal, societatea justificând dreptul de deducere a TVA potrivit art. 299 din Codul fiscal. Societatea nerezidentă nu figurează ca înregistrată în scopuri de TVA în România și nu avea obligația înregistrării conform prevederilor art. 316 din Codul fiscal, așa cum reiese din documentația prezentată.

Organele fiscale au concluzionat că societatea nerezidentă are drept de rambursare a TVA din facturile înscrise la pozițiile 1 și 3 din lista operațiunilor, după cum urmează:

- pentru TVA în sumă de **P1a lei** din factura nr. fct1/04.05.2018 emisă de F1 SRL în valoare de E1 euro, din care TVA în sumă de E2 euro, la cursul BNR de 4,6607 lei/euro, cu TVA menționată de P1t lei (în loc de P1 lei) pentru serviciile de închiriere imobil situat în România și operațiuni accesorii reprezentând gaze, energie, curățenie și parcare;

- pentru TVA în sumă de **P3a lei** din factura nr. fct3/12.12.2018 emisă de F3 SRL în valoare de E3 euro, din care TVA în sumă de E4 euro, la cursul BNR de 4,6478 lei/euro a fost stornată cu factura nr. fcts1/03.04.2020 și reemisă sub nr. fcts2/03.04.2020 pentru aceleași sume în euro, la cursul BNR de 4,6478 lei/euro, cu TVA menționată de P3a lei (în loc de P3 lei).

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate, de analiza documentară efectuată de organele fiscale emitente ale deciziei atacate, care au verificat documentația atașată contestației și nu au identificat impedimente în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor peremptorii și specifice rambursării de TVA stabilite prin Codul fiscal și normele de aplicare urmează a se proceda la admiterea contestației societății nerezidente ABC pentru TVA în sumă de P1a lei + P3a lei = **A lei**, decizia de rambursare nr. drsy/2020 urmând a fi anulată pentru această sumă, cu aplicarea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 279. – (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”.

Pentru diferența de TVA în sumă de A+R lei – A lei = R lei contestația societății ABC urmează a fi respinsă având în vedere următoarele considerente:

A. În cazul TVA în sumă de P1 lei – P1a lei = P1r lei de la poziția 1 din lista operațiunilor, se reține că societatea nerezidentă a solicitat pentru factura nr. fct1/04.05.2018 emisă de F1 SRL rambursarea TVA în sumă de P1 lei, deși factura este în valoare de E1 euro, cu TVA înscrisă în lei în factură în cuantum de P1a lei.

Societatea susține prin contestația formulată faptul că TVA înscrisă la această poziție provine din cumularea a mai multor facturi emise de F1 SRL, respectiv: factura nr. fct1/04.05.2018 cu TVA în sumă de P1a lei, factura nr. fct8/20.08.2018 cu TVA în sumă de X1 lei, factura nr. fct5/04.05.2018 cu TVA în sumă de X2 lei și factura nr. fct6/26.11.2018 cu TVA în sumă de X3 lei.

Din cumularea TVA din facturile invocate invocată P1a lei + X17 lei + X2 lei + X3 lei rezultă TVA în sumă de P1d lei, diferită de TVA în sumă de P1 lei solicitată, astfel că se reține ca întemeiată constatarea organelor fiscale în sensul că suma solicitată la rambursare la poziția 1 din lista operațiunilor nu se regăsește în factura nr. fct1/04.05.2018 înscrisă la această poziție și că facturile transmise nu pot fi reconciliate cu factura înscrisă în lista operațiunilor.

Susținerea contestatoarei privind invocarea eronată de către organele fiscale a unei singure facturi pentru poziția 1 din listă, neglijență ce ar fi condus și la imposibilitatea reconcilierii facturilor este neîntemeiată și contrară principiului de drept *"nemo auditur propriam turpitudinem allegans"*, aceasta încercând să transfere în sarcina organelor fiscale propria culpă în întocmirea cererii de rambursare.

Astfel, conform pct. 72 alin. (8) din Normele metodologice date în aplicarea art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal:

"72. (8) În afară de informațiile menționate la alin. (7), **cererea de rambursare mai conține, pentru fiecare factură** sau document de import, **următoarele informații:**

- a) numele și adresa completă ale furnizorului sau prestatorului;
- b) cu excepția importurilor, codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului sau prestatorului;
- c) cu excepția importurilor, prefixul statului membru de rambursare în conformitate cu codul ISO 3166 - alfa 2, respectiv codul RO;
- d) **data și numărul facturii** sau documentului de import;
- e) **baza impozabilă și quantumul TVA, exprimate în lei;**
- f) quantumul TVA deductibil, calculat în conformitate cu alin. (3), (4) și (5), exprimat în lei;
- g) după caz, partea de TVA deductibilă calculată în conformitate cu alin. (5) și exprimată ca procent;
- h) natura bunurilor și a serviciilor achiziționate, descrisă conform codurilor de la alin. (9)".

Aceste prevederi transpun întocmai prevederile art. 8 alin. (2) din Directiva 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.

Prin urmare, **în cazul cererilor de rambursare a TVA depuse de persoanele impozabile nerezidente în temeiul Directivei 2008/9/CE, TVA se solicită individual, pentru fiecare factură în parte**, prin înscrierea datelor necesare în lista operațiunilor atașată cererii și nicidecum prin cumularea unor baze impozabile și TVA dintr-un număr mai mare ori mai mic de facturi, cu înscrierea în listă a numărului și datei unei facturi oarecare.

Principiile certitudinii impunerii, neutralității TVA și proporționalității, invocate de societate prin contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care, **atât Directiva 2008/9/CE, cât și pct. 72 din Normele metodologice care transpun această directivă prevăd expres că în cererea de rambursare trebuie indicată, pentru fiecare factură în parte, data și numărul facturii,**

precum și baza impozabilă și cuantumul TVA, exprimate în lei. Tocmai indicarea acestor informații pentru fiecare factură în parte permite organelor fiscale să determine cuantumul TVA cuvenită la rambursare persoanei impozabile solicitante întrucât numai taxa menționată în factura înscrisă în cerere (lista operațiunilor) poate fi susceptibilă la rambursare.

De altfel, într-o speță recentă vizând aplicarea art. 8 din Directiva 2008/9/CE, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că, atunci când o cerere de rambursare a taxei pe valoarea adăugată **nu conține numărul secvențial al facturii, dar conține un alt număr care permite identificarea acestei facturi** și, astfel, a bunului sau serviciului respectiv, administrația fiscală a statului membru de rambursare este obligată să considere această cerere ca fiind „depusă”, în sensul articolului 15 alineatul (1) din Directiva 2008/9/CE, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/66 și să procedeze la evaluarea ei (Hotărârea din 17 decembrie 2020 dată în cauza C-346/19 Y-GmbH).

Or, în speță, ABC a înscris la poziția 1 din lista operațiunilor factura identificată unic cu numărul fct1/04.05.2018, pentru care creanța fiscală de TVA aferentă este de P1a lei potrivit mențiunilor din factură, iar organele fiscale au evaluat această factură și au propus admiterea contestației și rambursarea parțială a taxei menționate/înscrise în această factură. Celelalte trei facturi invocate în contestație **nu au fost incluse în cererea de rambursare printr-un număr care să permită identificarea lor**, fiind adunate ad-hoc în scopul justificării sumei pretinse la rambursare în cuantum de P1 lei, sensibil mai mare față de cea reieșită din factura nr. fct1/04.05.2018 înscrisă în cerere de P1a lei. Mai mult, necuprinderea în cerere a fiecărei facturi pentru care se solicită rambursarea taxei și imposibilitatea identificării facturilor ”suplimentare” care să justifice TVA pretinsă la rambursare, prin neincluderea lor în cererea de rambursare sunt dovedite și prin faptul că, prin cumulare, TVA aferentă facturilor este în sumă de X lei, diferită de TVA în sumă de P1 lei solicitată prin cerere.

Ca atare, pretenția contestatoarei de a-i rambursată TVA în sumă de **P1r lei**, suplimentar sumei de P1a lei aferentă facturii înscrisă la poziția 1 din lista operațiunilor este vădit neîntemeiată, invocarea principiilor și jurisprudenței CJUE, altminteri corecte la modul general, nefiind în legătură de cauzalitate cu situația de fapt învederată anterior.

B. În cazul TVA în sumă de P1a lei - P1ax lei = P1rx lei din factura nr. fct1/04.05.2018 emisă de F1 SRL și înscrisă la poziția 1 din lista operațiunilor, din documentele existente la dosarul cauzei și din adresa nr. MBR_REG_....2021 a organului fiscal emitent reiese că aceasta este aferentă serviciilor de printare refacturate de F1 SRL, care sunt servicii distincte de cele de închiriere/subînchiriere în raport de prevederile pct. 31 alin. (6) exemplul nr. 2 din Normele metodologice date în aplicarea art. 286 din Codul fiscal. Nu poate fi reținută susținerea societății nerezidente în sensul că serviciile de printare reprezintă costuri conexe închirierii spațiului, similare serviciilor/livrărilor reprezentând gaze, energie, curățenie și parcare, având în vedere că potrivit contractului de subînchiriere nr. 2/02.10.2017 F1 va refactura la cost chiriașului cheltuielile pentru utilități (ex. electricitate, apă, gaz, canalizare și orice alte utilități), imediat după primirea facturilor relevante, fără nicio referire la refacturarea serviciilor de printare. Contestatoarea nu a adus niciun argument de natură să justifice că serviciile de printare sunt accesorii operațiunii principale de închiriere/subînchiriere în sensul jurisprudenței CJUE din cauza C-349/96 Card Protection Plan și cauza C-463/16 Stadion Amsterdam CV.

Serviciile de printare fiind servicii distincte de serviciul de închiriere, furnizorul F1 trebuia să aplice structura de comisionar și să aplice regimul fiscal adecvat, respectiv să aplice prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal potrivit cărora locul prestării serviciilor este considerat a fi locul unde este stabilit beneficiarul, în cazul de față SM.

În consecință, nefiind vorba de servicii cu locul prestării în România, serviciile de printare nu sunt impozabile în România prin neîndeplinirea condiției cumulative de la art. 268 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, furnizorul F1 SRL refacturând eronat serviciile cu TVA, astfel că **pentru taxa eronat facturată** sunt aplicabile prevederile **pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a din Directiva 2008/9/CE** potrivit cărora **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 Curtii Europene de Justiție în cazul C-35/05 Reemtsma**).

C. În cazul TVA în sumă de P2 lei din factura nr. fct2/04.01.2018 emisă de F2 SRL, din factura anexată cererii reiese că aceasta a fost emisă pentru 8 bucăți scaune în valoare totală de E8 euro, din care TVA în sumă de E9 euro. Deși prin cererea de informații suplimentare .../20.02.2020 organele fiscale au solicitat societății nerezidente transmiterea facturilor cu valoarea TVA în lei deoarece facturile transmise aveau menționată TVA în valută, societatea nerezidentă nu a înțeles să prezinte, nici în susținerea contestației, factura conținând TVA în lei.

Se reține că pentru a beneficia de dreptul de restituire a TVA aferentă achizițiilor efectuate din România, **persoana impozabilă nerezidentă este obligată să respecte prevederile legislației române care transpune directiva europeană, inclusiv cele referitoare la solicitarea rambursării taxei în baza unor documente justificative (facturi) care să conțină toate informațiile prevăzute de legislația românească în materie.**

De altfel, chiar în jurisprudența europeană în materie se subliniază că normele instituite nu trebuie să conducă la un *tratament diferit al persoanelor plătitoare de impozit în funcție de statele membre* pe teritoriul cărora aceste persoane sunt stabilite, ceea ce implică faptul că și **persoanele impozabile nerezidente trebuie să îndeplinească aceleași condiții de formă și de fond cu persoanele impozabile române pentru a beneficia de deducerea și rambursarea taxei pe valoarea adăugată.**

În același sens sunt și prevederile art. 5 paragr. 2 din Directiva 2008/9/CE, care stipulează că "în înțelesul prezentei directive, **dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor** este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, **astfel cum se aplică în statul membru de rambursare**". Or, aceste prevederi nu vin decât să sublinieze faptul că restituirea/rambursarea TVA pentru aceste persoane se realizează numai cu respectarea anumitor condiții de formă și procedurale, cum ar fi: depunerea cererii într-un anumit termen de decădere, suma minimă ce poate fi solicitată și perioada la care se referă, **anexarea facturilor corect întocmite** etc.

Reiese, așadar, că și în cazul facturilor prezentate de persoanele impozabile nerezidente, pentru a beneficia de rambursarea TVA din partea autorităților fiscale române trebuie respectate condițiile de formă și de fond stipulate de legislația în materie, respectiv de prevederile art. 297, art. 299 și art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform cărora:

"Art. 297. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]"

"Art. 299. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare; [...]"

"Art. 319. – (20) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

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

b) data emiterii facturii; [...]

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a **sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;** [...]"

În legătură cu modul de completare a facturilor, pct. 97 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea art. 319 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 prevede următoarele:

"97. (6) În aplicarea prevederilor art. 319 alin. (20) lit. i) și j) din Codul fiscal, **baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar, dacă operațiunea este taxabilă și nu se aplică taxare inversă, suma taxei trebuie înscrisă și în lei.** Pentru înregistrarea în jurnalele de vânzări, baza impozabilă se convertește în lei, **utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 290 din Codul fiscal**".

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, în factura prevăzută la art. 319 din Codul fiscal baza de impozitare poate fi înscrisă și în valută, dar dacă operațiunea nu este scutită de taxă, suma taxei trebuie înscrisă obligatoriu și în lei.

Totodată, se reține că înscrierea în lei a taxei colectate prin facturile emise de furnizori/prestatori este o obligație expres stipulată în legislația fiscală în materie, menită să asigure colectarea corectă a taxei la bugetul statului în care are loc livrarea bunurilor și prestarea serviciilor, prevederile art. 319 alin. (20) lit. j) din Codul fiscal fiind în concordanță deplină cu dispozițiile art. 230 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care prevăd că "sumele indicate în factură se pot exprima în orice monedă, cu condiția ca valoarea TVA de plată să fie exprimată în moneda națională a statului membru în care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii".

Cu privire la cursul valutar, art. 290 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal prevede următoarele:

"Art. 290. – (2) **Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, se exprimă în valută, cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau ultimul curs de schimb publicat de Banca Centrală Europeană ori cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, valabil la data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză, iar, în cazul operațiunilor supuse sistemului TVA la încasare prevăzut la art. 282 alin. (3) - (8), la data**

la care ar fi intervenit exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză dacă nu ar fi fost supusă sistemului TVA la încasare. În situația în care se utilizează cursul de schimb publicat de Banca Centrală Europeană, conversia între monede, altele decât moneda euro, se realizează prin intermediul cursului de schimb al monedei euro pentru fiecare dintre monede. În contractele încheiate între părți trebuie menționat dacă pentru decontări va fi utilizat cursul de schimb al unei bănci comerciale, în caz contrar aplicându-se cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb publicat de Banca Centrală Europeană”.

Rezultă, așadar, că art. 290 din Codul fiscal prevede **posibilitatea aplicării unor cursuri de schimb alternative**, respectiv ultimul curs de schimb comunicat de BNR sau ultimul curs de schimb publicat de BCE sau cursul de schimb folosit de banca prin care se efectuează decontările între părți, **fiecare dintre ele putând avea niveluri diferite** și, în consecință, **și cuantumul taxei colectate la bugetul statului putând fi diferit**, ceea ce întărește obligativitatea menționării în lei a taxei colectate datorate pe baza facturilor emise de către furnizori/prestatori.

Altminteri, **nemenționarea în facturi a cursurilor de schimb aplicabile tranzacțiilor și neînscrierea în lei a taxei aferente nu permit determinarea corectă a TVA colectată la bugetul statului, câtă vreme, legal, se pot folosi cursuri de schimb diferite.**

De asemenea, în condițiile în care prevederile art. 319 din Codul fiscal se referă la informațiile obligatorii ce trebuie să le cuprindă o factură fiscală/faktură, furnizorul fiind cel care completează facturile, contestatara, în calitate de beneficiar - persoana impozabilă interesată în rambursarea ulterioară a taxei cuprinsă în facturile respective, avea obligația să se asigure în momentul primirii facturilor că acestea conțin toate informațiile obligatorii stabilite prin legea română, întrucât dispozițiile legale incidente **condiționează posibilitatea deducerii și rambursării TVA nu doar de deținerea facturilor originale, ci, mai mult, de deținerea acelor facturi care cuprind informațiile prestabilite de lege ca fiind obligatorii și corecte.**

În speță, se reține că societatea nerezidentă a solicitat rambursarea TVA în sumă de P2 lei din factura nr. fct2/04.01.2018 emisă de F2 SRL pentru 8 bucăți scaune în valoare totală de Ex euro, din care TVA în sumă de Ext euro, **fără ca în factură să se menționeze cursul de schimb valutar utilizat și, cu atât mai puțin, TVA colectată de furnizor în lei.** Reiese cu evidență faptul că, deși clamează prin contestația formulată acordarea deducerii și rambursării TVA doar în baza facturii, societatea nerezidentă ignoră complet faptul că această factură nu respectă prevederile art. 299 alin. (1) lit. a) și art. 319 alin. (20) lit. j) din Codul fiscal, cu atât mai mult cu cât îi fusese adusă la cunoștință împrejurarea că factura în cauză nu conține TVA în lei de către organele fiscale prin cererea de informații suplimentare.

Jurisprudența CJUE din hotărârile anexate în susținerea cauzei nu are legătură cu obiectul cauzei, respectiv neprezentarea facturii cu TVA pretinsă la rambursare menționată în lei, în speță nefiind în discuție neacordarea dreptului de deducere pe motiv de fraudă sau de participare dovedită la fraudă, **ci de imposibilitatea stabilirii exacte a cuantumului taxei colectate de furnizorul care a emis factura exclusiv în euro**, în contrapartidă cu cuantumul taxei în lei pe care contestatoarea o poate pretinde autorităților fiscale. O dovadă în plus este chiar situația facturii de la poziția 3 din lista operațiunilor, pentru care societatea nerezidentă a solicitat rambursarea TVA în sumă de P3 lei, în timp ce din factura corectată prezentată ulterior a reieșit că furnizorul a colectat în realitate TVA în sumă de P3a lei.

În consecință, nefiind determinat cuantumul taxei colectate în lei la buget din factura nr. fct2/04.01.2018 emisă de F2 SRL, suma solicitată de **P2 lei** în lipsa informațiilor necesare privind cursul valutar aplicat, nu poate fi determinat nici cuantumul taxei susceptibilă a fi rambursată în raport cu colectarea aceleiași sume de către furnizor, motiv pentru care societatea ABC nu poate beneficia de rambursarea acestei sume.

D. În cazul diferenței de TVA în sumă de P3 lei – P3a lei = P3r lei de la poziția 3 din lista operațiunilor, se reține că societatea nerezidentă a solicitat rambursarea TVA în sumă de P3 lei pentru factura nr. fct3/12.12.2018 emisă de F3 SRL emisă în euro. În susținerea contestației societatea a prezentat factura de stornare nr. fcts1/03.04.2020 și factura reemisă nr. fcts2/03.04.2020 pentru aceleași sume în euro, cu TVA menționată de P3a lei, astfel că diferența de **P3r lei** apare ca nejustificat solicitată la rambursare în raport de cuantumul taxei colectate în lei menționată în factura aferentă acestei poziții.

În consecință, în raport de cele menționate la pct. A,B, C și D din prezenta, contestația societății nerezidente urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA în sumă P1r lei + 191,28 lei + P2 lei + 6,09 lei = R 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”.

Astfel, pe baza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor societății nerezidente contestatoare și a rezultatelor analizei asupra acestora rezultă că ABC îndeplinește condițiile de rambursare a TVA pentru TVA în sumă de A lei, contestația urmând a fi admisă pentru această sumă și respinsă pentru diferența de TVA în sumă de R lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 268 alin. (1) lit. b), art. 290 alin. (2), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 302 alin. (1) lit. a) și art. 319 alin. (20) lit. a) și lit. j) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 31 alin. (6), pct. 72 alin. (2) lit. a) și alin. (8) lit. d) și lit. e) și pct. 97 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și 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

DECIDE:

1. Admite contestația ABC din SM și anulează în parte decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsy/2020 pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de **A lei**.

2. Respinge contestația ABC din SM pentru TVA în sumă de **R lei** respinsă la rambursare de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți prin decizia de

rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsy/2020.

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.