

DECIZIA nr. 679 din 31.10.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de **X SRL**,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/20.07.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti din cadrul DGRFPB cu adresa nr.MBN-SAA x/20.07.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/20.07.2016, completata cu adresa nr.MBN-SAA x/20.10.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/20.10.2016, cu privire la contestatia formulata de **X SRL**, prin SCPA „C&D”, cu sediul in Italia si cu sediul ales pentru comunicarea actelor in Bucuresti, str. M nr. Corp et. , sector 2.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta in data de 19.05.2016 si inregistrata la AFCN sub nr. MBN-REG x/23.05.2016, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/14.04.2016 emisa de AFCN, comunicata in data de 28.04.2016, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de t lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

Societatea nerezidenta contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008, art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (1) si alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala a Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X SRL** din Italia.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea nerezidenta solicita modificarea deciziei si rambursarea integrala a TVA in suma de t ron.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

In data de 20.06.2014, intre X Srl si E P R Est SRL a fost incheiat contractul de prestari servicii nr. x pentru activitati de mentenanta si control a structurilor si instalatiilor in cadrul a 4 parcuri fotovoltaice.

In data de 21.08.2014, intre X Srl si I VB SRL s-a perfectat contractul de prestari servicii nr. x pentru activitati de demontare a structurilor metalice, demontarea panouri, montarea structurilor samd in cadrul unor parcuri voltaice din judetul Satu Mare.

Corespunzator acestor servicii au fost emise facturi, anexate.

1. Motivarea deciziei nu respecta exigentele si trebuie sanctionata cu nulitatea partiala a deciziei.

In ceea ce priveste motivul de fapt: desi devizul indica 19 operatiuni distincte pentru lucrarile de mentenanta si control in textul deciziei s-au mentionat doar 4 operatiuni pentru care nu se acorda TVA, sanctiunea fiind extinsa de plano fara temei si asupra TVA corespunzatoare celorlalte lucrari specificate in Deviz si care nu au fost analizate.

Nu exista o explicatie a ratiunilor pentru care s-a admis in parte cererea si a tratamentului fiscal diferit adoptat fata de lucrarile efectuate de VB si EPRE.

In ceea ce priveste temeiul de drept: transpunand concluzia emisa de catre inspectorii nu se intelege in ce masura este relevant art.133 alin.2 din Codul fiscal privind locul prestarii raportat la sediul subscrisei.

Motivarea actului administrativ reprezinta un element al dreptului la buna administrare si un beneficiu pentru cei administrati conform exigentelor art.88, art.43, art.65 din Codul de Procedura Fiscala, Codului European al Bunei Conduite Administrative, Cartea Drepturilor Fundamentale ale UE si jurisprudentei.

2. Fondul dreptului

Serviciile facturate de EPRE se circumscriu tezei art.133 alin.4 lit.a din Codul fiscal deoarece centralele electrice fotovoltaice sunt bunuri imobile, toate serviciile de mentenanta fiind legate in mod direct de functionarea si securitatea acestora.

In dovedirea acestei situatii trebuie avute in vedere urmatoarele:

- notiunea juridica de bun imobil reglementata la art.537⁵ si 538 alin.2 din Noul Cod Civil;

- autorizatiile de construire emise de primarii, CJ (anexate), echipamentele care asigura functionalitatea si securitatea unui proiect energetic sunt bunuri imobile;

- si din perspectiva evidentelor contabile acestea sunt incadrate ca bunuri imobile (balanta de verificare, proces verbal mijloace fixe).

Plecand de la premisa indestructibila si dovedita ca Centralele Electrice Fotovoltaice si celelalte bunuri existente in perimetrul acestora sunt bunuri imobile, obligatia de a proba ca activitatile specificate in Deviz nu au legatura cu imobilele era in sarcina DGRFPB (art.65 CPF).

Daca s-ar considera ca EPRE nu a lucrat pentru a asigura mentenanta, securitatea, starea tehnica corespunzatoare a Centralelor Electrice Fotovoltaice ar insemna calificarea acestora, a drumurilor, gardului de imprejmuire si a echipamentelor, ca bunuri mobile.

Atata timp cat toate Centralele Electrice Fotovoltaice sunt situate in Romania toate serviciile de mentenanta legate de acestea au fost executate in Romania se circumscriu tezei art.133 alin.4 lit.a din Codul fiscal si nu in Italia.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. xD/14.04.2016, DGFRPB a aprobat la rambursare TVA in suma de t lei si a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății nerezidente contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatara privind modul de completare a deciziei de impunere atrag nulitatea acesteia.

In fapt, organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. xD/14.04.2016, comunicata societății nerezidente, aceasta fiind semnată de organul fiscal care a întocmit actul administrativ fiscal, avizat de șef serviciu și aprobat de șef administrație adjunct, purtând stampila organului fiscal.

Prin contestația formulată, **X SRL** invocă, în esență, nemotivarea deciziei de rambursare prin lipsa înscrierii motivelor de fapt și insuficiența motivelor de drept.

In drept, potrivit art. 46 și art. 49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 46 - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent; (...).”

“Art. 49 - Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent; (...).”

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedura fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul

de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr.207/2015, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

In raport de continutul si forma Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. xD/14.04.2016 se retine ca aceasta a fost intocmita cu respectarea dispozitiilor art.46 alin.2 din Codul de procedura fiscala, respectiv poarta semnatura persoanei care a intocmit actul fiscal, fiind avizat de sef serviciu si aprobat de sef administratie adjunt, purtand stampila organului fiscal, astfel incat nu sunt intrunite conditiile care sa atraga nulitatea acestora.

Totodata, in decizia de rambursare sunt inscrise si completate „Motivul de fapt” si „Temeiul de drept”, astfel incat este neintemeiata sustinerea societatii contestatoare privind vatamarea sa prin neinscrierea motivelor de fapt si insuficienta temeiurilor de drept pentru TVA respinsa la rambursare

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de rambursare nr. xD/14.04.2016 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile societatii nerezidente X SRL privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vadind o intepretare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata cu privire la acest aspect.

3.2. Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta are dreptul la rambursarea TVA in suma de y lei, in conditiile in care, organul fiscal nu a clarificat tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil operatiunilor pentru care a fost solicitata TVA, in raport de documentele transmise urmare solicitarii de informatii suplimentare si a celor anexate contestatiei, iar din referatul cauzei si din completarea ulterioara rezulta ca situatia de fapt este neclara.

In fapt, in baza cererii nr. x/17.09.2015, aferenta perioadei 01.01.2014–31.12.2014, organul fiscal a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. xD/14.04.2016, prin care a aprobat la rambursare TVA in suma de t lei si a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei - pozitia 1 din cererea de rambursare, prin decizia de rambursare nr. xD/14.04.2016, DGRFPB a constatat faptul ca operatiunea nu este impozabila in Romania, in conformitate cu prevederile art.133 alin.2 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 147². - (1) În condițiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabilă nestabilă 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; [...]"

Normele metodologice:

"49. (1) In baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat

importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c)-f), h)-m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹ din Codul fiscal;

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

(2) Nu se rambursează:

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

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152¹ 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. 147¹ din Codul fiscal.

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții de bunuri/servicii, inclusiv pentru importuri, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

(4) **Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ și 146 din Codul fiscal.**

(5) **Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. În cazul în care o persoană impozabilă nestabilă în România efectuează, în statul membru în care este stabilită, atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabilă conform alin. (3) care corespunde operațiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în**

aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate în România.(...).

(9) În cererea de rambursare natura bunurilor și a serviciilor achiziționate se descrie conform următoarelor coduri:

(...) 10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate. (...).

(13) Solicitantul trebuie sa furnizeze informatiile din cererea de rambursare si eventualele informatii suplimentare solicitate de organul fiscal competent din Romania in limba romana. (...).

(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**, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, 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 sau 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 L 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 275 din 20 octombrie 2010".**

De asemenea, conform art. 5 și art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE:

"Art. 5. [...] Fără a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplica în statul membru de rambursare.

Art. 6. Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoană impozabilă nestabilită în statul membru de rambursare trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită."

*Conform dispozitiilor legale privind dreptul **persoanelor impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru, neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România de a solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România, antecitate, este supus mai multor conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistenta sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistenta obligatiei inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si la neefectuarea de operatiuni impozabile in Romania, respectiv neefectuarea de livrari de bunuri sau prestari de servicii ce se considera ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege.***

Astfel ca, societatile nerezidente straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 9-a **trebuie sa indeplineasca conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare, asa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitara in materie.**

Totodata, se stipuleaza ca persoana care solicita rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atat informatiile inscrise in cererea de rambursare, cat și informatiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România in cazul în care acesta constata că nu detine informatiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

In speta, in baza cererii nr. x/17.09.2015, aferenta perioadei 01.01.2014–31.12.2014, organul fiscal a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. xD/14.04.2016, prin care a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

In vederea solutionarii cererii de rambursare, prin cererile de informatii suplimentare nr. xA/05.11.2015 si nr. xA/17.02.2016, s-a solicitat societatii nerezidente completarea documentatiei transmisa initial cu urmatoarele documente:

- contracte/comenzi de achizitii de bunuri/prestari servicii care au stat la baza intocmirii facturilor;
- documente care atesta scopul achizitiilor si circuitul ulterior al bunurilor, daca este cazul;
- explicatii insotite de documente justificative referitoare la neconcordanțele între mentiunile dintre contracte si facturi;
- orice alte documente considerate utile in vederea stabilirii dreptului deducere a TVA.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, prin Referatul pentru analiza documentara care a stat la baza emiterii deciziei de rambursare contestate, AFCN a retinut faptul ca din analiza documentelor transmise urmare informatiilor solicitate:

A. Persoana impozabila nestabilita in Romania are drept la rambursare pentru TVA solicitat in suma de t lei, reprezentand:

- reparatii la structura de metal pe care sunt instalate panourile solare din cadrul parcului fotovoltaic situat in comuna L , judetul Satu Mare, operatiuni care se incadreaza in prevederile art.126 alin.(1) si art.133 alin.(4) lit.a din Codul fiscal (...), pozitia 2 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA (t lei);

- achizitii de combustibil (...) - pozitia 3 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA (c lei).

B. Persoana impozabila nestabilita in Romania nu are drept la rambursare pentru TVA solicitat in suma de y lei (...) – pozitia 1 din cerere, pentru diverse servicii, respectiv: verificarea saptamanala a tuturor partilor instalatiei, interventii urgente in caz de esec sau defectiune, managementul logistic al stocurilor de materiale livrate, intretinerea drumului si a curtii exterioare, in caz de inundatii (...), conform art.126 alin.1 si art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta sustine ca, serviciile facturate reprezinta mentenanta in legatura cu functionarea si securitatea centralelor electrice fotovoltaice situate in Romania, care se circumscriu tezei art.133 alin.4 lit.a din Codul fiscal.

Totodata, contestatara reclama tratamentul fiscal diferit adoptat de organul fiscal in ceea ce priveste admiterea cererii de rambursare aferenta facturii inscrisa la pozitia 2, pentru servicii de aceeaasi natura facturate de VB.

In sustinerea contestatiei, societatea nerezidenta a anexat: contracte de prestari servicii incheiate cu E P R Est si cu Imobiliare VB, devize de lucrari, autorizatii de construire, procese verbale de receptie, traduse in limba romana.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei."

Din textele de lege mai sus prezentate se retine ca, societatea nerezidenta poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Cu privire la prezentarea documentelor care sa ateste ca achizitiile efectuate dau dreptul de rambursare a taxei pentru operatiuni realizate în România, se retine ca pct. 49 din Normele metodologice prevede in mod expres ca persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene **poate solicita rambursarea doar a taxei facturata si achitata pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania, în aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate în România** (Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008).

Totodata, se stipuleaza ca persoana care solicita rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atat informațiile înscrise în cererea de rambursare, cat și informațiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România în cazul în care acesta constata că nu detine informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

Din analiza documentelor transmise de societate urmare solicitarilor organului fiscal, a celor depuse în susținerea contestației, raportat la susținerile contestației și cele ale organului fiscal se retin următoarele:

1. X SRL a încheiat, în calitate de beneficiar cu E P R Est SRL, în calitate de prestator, contractul de prestari nr. x/20.06.2014 având ca obiect „Activități de întreținere a structurilor și cablurilor în cadrul centralelor fotovoltaice (...) S – Lot A-xMWp; Lot B-xMWp; CC-xMWp; SFE- x MWp și C-xMWp constând în:

- verificarea săptămânala a tuturor partilor instalației, cu scopul de a preveni posibilele defecțiuni;
- intervenții urgente (...) în caz de esec și/sau defecțiuni și/sau solicitări primite de la Beneficiar pentru reparații și remedieri;
- management logistic a stocurilor de materiale livrate de X Srl (cabluri, structuri);
- întreținerea drumului și a curții exterioare, în caz de inundații (...). formarea de gauri și/sau alunecări de teren cu scopul de a proteja materiale livrate.

2. În baza contractului de prestari nr.x/20.06.2014, E P R Est SRL a emis către X SRL factura nr. x/20.11.2014, având înscris la rubrica descrierea produselor/serviciilor „Activitatea de întreținere a centralelor fotovoltaice S , A și C 2013”, în valoare totală de v ron (contravaloarea a v euro), din care valoarea fără TVA este în sumă de t ron (contravaloarea a t euro), iar TVA în sumă de y ron, solicitată la rambursare.

3. Urmare informațiilor solicitate de AFCN prin cererile de informații suplimentare, societatea nerezidentă a transmis „Situatia de lucrari” din data de 20.11.2014 emisă de E P R Est SRL în baza contractului din 20.06.2014, în care sunt menționate o serie de lucrări efectuate în cadrul proiectelor S , A și C , în valoare totală de y euro (identică cu cea din factura).

4. Organul fiscal a considerat că pentru serviciile menționate în contract X Srl nu are dreptul de deducere și a respins la rambursare TVA în sumă de y lei din factura de mai sus - poziția 1 din cererea de rambursare.

Totodata, în cadrul analizei efectuate, organul fiscal a acordat dreptul de rambursare a TVA în sumă de t lei din factura nr. x/01.10.2014 emisă de SC I V.B. SRL, având înscris la rubrica descriere „Lucrari de mentenanta structuri metalice parc fotovoltaic „S ”, în baza contractului nr. x/12.08.2014, în care sunt menționate activități ca: demontare structuri metalice; demontare panouri; reparația sau înlocuirea structurilor deteriorate; montarea structurilor; montarea panourilor - poziția 2 din cererea de rambursare.

Contestatarea reclamei tratamentul fiscal diferit aplicat de organul fiscal pentru servicii de aceeași natură.

Referitor la achizițiile efectuate de societatea nerezidentă X SRL pe teritoriul României în perioada pentru care a solicitat rambursarea TVA se rețin următoarele:

Asa cum s-a reținut anterior, la pct 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, anterior menționate:

"49. (4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ și 146 din Codul fiscal."

Astfel, potrivit prevederilor art.145 și 146 din Codul fiscal:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

(...)

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

a) operațiuni taxabile; [...]."

"Art. 146. Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 sau **serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său**, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) [...]."

De asemenea, pentru a beneficia de rambursarea TVA este necesar ca operațiunile constând în livrări de bunuri sau prestări de servicii să fie impozabile în România, în caz contrar TVA solicitată aparând ca fiind facturată incorect și, în consecință, nerambursabilă.

Astfel, în raport de operațiunile desfășurate în România pentru care persoana impozabilă nerezidentă solicită rambursarea, devin incidente și prevederile art.126 și art.133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.13 din Normele metodologice de aplicare HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

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

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, 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. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)."

"Art. 133. - (1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Normele metodologice:

“13. (...) Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra pe niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate pe una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(7), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se retine ca în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată datorată în România se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ cele patru condiții legale, respectiv reprezintă o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu plată, livrarea sau prestarea se efectuează în România, de o persoană impozabilă, iar livrările de bunuri și prestațiile de servicii să rezulte dintr-o activitate economică.

Prin urmare, stabilirea naturii și locului realizării operațiunilor în cazul unei livrări de bunuri/prestări de servicii este importantă pentru a determina dacă operațiunea este sau nu impozabilă în România, întrucât contribuabilii nerezidenți nu beneficiază de rambursarea TVA decât pentru operațiuni impozabile (taxabile) în România.

În caz contrar, dacă operațiunea nu este impozabilă în România, taxa este facturată incorect, iar contribuabilii nerezidenți nu pot beneficia de rambursarea TVA în România, în temeiul pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2003, cu modificările și completările ulterioare, care transpun fidel art. 4 lit. a) din Directiva 2008/9/CE.

Având în vedere prevederile legale privind stabilirea locului de prestare a serviciilor se retine că achiziția de servicii efectuate în legătură cu un bun imobil au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil.

Referitor la documentele prezentate de societate, prin referatul cauzei organul fiscal considera ca:

“(…) aceste documente dovedesc ca centralele fotovoltaice sunt bunuri imobile construite pe teritoriul României, dar în baza acestora nu poate fi analizată natura serviciilor prestate de SC E P R Est SRL din care să rezulte ca acestea sunt legate **direct de bunuri imobile. În contractul de prestări servicii x/20.06.2014 care a stat la baza emiterii facturii nr. x/2014/20.11.2014, se descriu în mod clar activitățile care sunt incluse în serviciile prestate (...).**

Potrivit pct.14 alin (3) lit. f) din (...) Normele metodologice (...) nu se considera servicii legate de bunul imobil in sensul art.133 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal operatiuni precum repararea, verificarea de echipamente care nu sunt ori nu devin parte din bunul imobil. Ori prestarea serviciilor de management al stocurilor de materiale, intretinerea drumului de acces si a curtii exterioare in caz de inundatii, interventii urgente in caz de esec si/sau defectiune, nu fac parte din bunul imobil. “

Fata de constatarile si propunerile din referatul cauzei nu rezulta elementele care au format convingerea organului fiscal potrivit careia societatea are drept de rambursare pentru factura inscrisa la pozitia 2 din cerere, considerand ca sunt incidente dispozitiile art.133 alin.4 lit.a din Codul fiscal si nu are drept de rambursare pentru factura inscrisa la pozitia 1, motivata de faptul ca nu se poate stabili legatura directa intre servicii si bunurile imobile asupra carora au fost prestate acestea, avand in vedere ca, anterior emiterii deciziei de rambursare societatea a pus la dispozitie “situatia de lucrari” din data de 20.11.2014 aferenta contractului, semnata de ambele parti, in care sunt prezentate in mod detaliat lucrarile de intretinere si reparatii efectuate asupra centralelor fotovoltaice in cadrul proiectelor S, C si A , mentionate in factura, avand inscrisa aceeasi valoare.

Urmare adresei nr. MBR-DGR x/28.09.2016 prin care Serviciul solutionare contesatii 2 a solicitat precizari referitoare la motivarea concreta a propunerii de respingere a TVA in suma de y lei prin neaplicarea dispozitiilor art.133 alin.4 lit.a din Codul fiscal, prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. MBR-REG x/20.10.2016, AFCN justifica neluarea in considerare a Situatiei de lucrari din data de 20.11.2014 prin faptul ca „cea mai mare parte a lucrarilor executate **nu au legatura suficient de directa cu bunul imobil**”.

De asemenea, se precizeaza: „(...) am constatat ca in Contractul nr. x/12.08.2014 (...) incheiat intre X SRL din Italia si SC I VB SRL din Romania se stipuleaza ca „beneficiarul a semnat un contract cu **B G** pentru a construi un total de 26 MWp a site-ului fotovoltaic in localitatea L ...

Analizand acest contract si celelalte contracte incheiate pentru construirea centralelor fotovoltaice (...) intre B G Bulgaria EOOD cu sediul in Sofia (...) si X SRL cu sediul in ITALIA (...) rezulta ca au ca obiect: instalarea, constructia si testarea unor centrale fotovoltaice pe teren fix in **Romania** (...).

Avand in vedere aceste contracte incheiate intre 2 persoane nerezidente (...) consideram ca X in calitate de contractant avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania.

Verificand in baza de date a serviciului, s-a constatat ca nici una dintre societatile nerezidente mai sus mentionate nu este si nu a fost inregistrata in scopuri de TVA in Romania.”

Avand in vedere ca organul fiscal nu a procedat la analiza temeinica a cauzei, precum si propunerile contradictorii din referatul cauzei si din adresa privind completarea dosarului cauzei, se va dispune desfiintarea deciziei de rambursare a TVA nr. xD/14.04.2016 pentru TVA in suma de y lei, urmand ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea cererii pentru aceasta suma si să se pronunte asupra

acesteia prin decizie motivata concret si în detaliu, inclusiv, dacă se consideră necesar, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea operatiunilor si stabilirea corecta a tratamentului din punct de vedere al TVA, precum si verificarea obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA, în virtutea rolului activ consacrat de Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, pentru TVA solicitata la rambursare in suma de y lei, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la o noua analiza, în conformitate cu prevederile legale în vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin reanalizarea cererii depuse de X din Italia.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.126, art.133, art.145, art.146, art.147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.13 si pct.49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 46, art. 49, art. 276 si art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

DECIDE

1. Respinge, ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la aspectele de procedura.

2. Desfiinteaza Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/14.04.2016, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, urmand ca Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti sa procedeze la reanalizarea cererii de rambursare, tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile societatii si de retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.