

DECIZIA nr. 340 din 12.11.2021
privind soluționarea contestației ABC - X,
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. ...05.10.2021, înregistrată sub nr. MBR-REG_....2021 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din X, formulată prin reprezentant convențional ... în baza împuternicirii avocațiale originale ... și transmisă prin poștă în data de2021.

Obiectul contestației, transmită cu semnătura reprezentantului convențional și înregistrată sub nr. ...25.10.2021 îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. xxD/2021 prin care s-a respins TVA solicitată la rambursare în sumă de S 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 coroborate cu cele ale pct. 3.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă ABC din X.

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

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. xxD/2021, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de S lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din X prin cererea cu nr. de referință YYY, înregistrată sub nr. xx/29.05.hhhh.

Organele fiscale au menționat că nu au fost prezentate facturile aferente achizițiilor înscrise la pozițiile 8-11 din cererea de rambursare, în lipsa cărora societatea nerezidentă nu justifică dreptul de deducere a TVA în sumă de S1 lei. Nu au fost prezentate documentele necesare identificării naturii și scopului operațiunilor desfășurate pe teritoriul României (contracte, comenzi etc.), deși prin adresa nr. xxA/28.01.2021 organul fiscal a solicitat prezentarea facturilor de la pozițiile nr. 5, 7-12 și 15, copii ale contractelor și/sau comenzilor care au stat la baza întocmirii facturilor, explicații însoțite de documente justificative referitoare la scopul achiziției bunurilor, documente justificative din care să rezulte faptul că bunurile achiziționate rămân în România. Societatea nerezidentă a transmis parțial documentele, motiv pentru care, ulterior, s-au solicitat documente suplimentare (facturile de la pozițiile nr. 8, 9, 10, 11, documente și explicații din care să rezulte natura operațiunilor desfășurate pe teritoriul României, în vederea stabilirii dreptului de deducere a taxei, documente justificative din care să rezulte faptul că bunurile achiziționate rămân în România), însă până la data deciziei societatea nu a transmis răspuns. În lipsa documentelor solicitate, societatea nerezidentă nu justifică dreptul de deducere a taxei solicitate la rambursare. Nu se acordă drept de deducere a TVA în sumă de S2 lei, înscrisă în lista operațiunilor la pozițiile nr. 1-7 și 12-15 aferente achizițiilor de materiale de construcții

întrucât societatea nerezidentă nu a făcut dovada că aceste bunuri rămân în România, respectiv dovada achiziționării acestora în scopul activității sale, motiv pentru care nu sunt considerate a fi destinate utilizării în scopul unor operațiuni taxabile.

II. Prin contestația formulată ABC solicită anularea deciziei nr. xxD/2021 și rambursarea sumei de S lei, susținând că cererea sa respectă prevederile art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și pct. 72 alin. (2), (3) și (4) din Normele metodologice, precum și dovada faptului că materialele au fost achiziționate în scopul care reiese neîndoielnic din cuprinsul contractului de reconstrucție și reamenajare nr. q/dddd, comunicat organelor fiscale în data de 07.07.2021 și care atestă și circuitul ulterior al bunurilor.

Decizia emisă este vădit nelegală întrucât nu cuprinde o detaliere a motivelor concrete care să justifice respingerea cererii de rambursare, deși societatea a prezentat informații și documente suficiente în vederea identificării aspectelor esențiale pentru stabilirea dreptului de deducere a TVA. În lipsa indicării oricărui motiv concret de respingere a cererii de rambursare se încalcă dreptul societății de a fi informată, principiul transparenței ce trebuie să guverneze activitatea oricărei autorități publice, precum și posibilitatea instanței de a efectua controlul de legalitate ulterior.

Pentru a se considera îndeplinită cerința motivării, este necesar ca aceasta să fie completă și reală și să conțină elementele de fapt, care să permită destinatarilor deciziei să cunoască și să evalueze temeiurile deciziei și să facă posibilă exercitarea controlului de legalitate, iar o motivare insuficientă sau greșită este echivalentă cu lipsa motivării. În acest sens, societatea invocă Recomandarea C.M./REC din 20 iunie 2007 a Comitetului Miniștrilor din statele membre ale Consiliului Europei, jurisprudența CJUE din cauzele C-367/95, C-41/69 și C-509/93, art. 2 alin. (1) lit. n) din Legea nr. 554/2004 și jurisprudența internă din sentința civilă nr. ...2018 a Tribunalului București.

În susținerea contestației societatea a anexat împuternicirea avocațială, anexele 1-15 și documente anexate cererii de rambursare, neopisate și nenumotate.

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 persoana impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru UE poate beneficia de rambursarea TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții din România, în condițiile în care argumentele din contestația formulată și documentele prezentate în susținere nu infirmă constatările organelor fiscale privind nedovedirea rămânerii bunurilor în România și a utilizării lor în folosul activităților economice ale persoanei impozabile.

În fapt, prin cererea de rambursare cu nr. de referință YYY, înregistrată sub nr. xx/29.05.hhhh societatea nerezidentă ABC din X a solicitat rambursarea TVA în sumă de S lei pentru un număr de 15 de poziții/facturi, emise de societățile FZa SRL (poz. 1-13) și FZb SRL (poz. 14-15), atașând cererii un număr de 7 documente (facturi).

Cu cererea de informații suplimentare nr. xxA/28.01.2021, transmisă prin email în data de 28.01.2021, organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au solicitat societății nerezidente transmiterea facturilor neatașate cererii de

rambursare (facturile de la poz. nr. 5, 7-12 și 15), documente și explicații din care să rezulte natura operațiunilor desfășurate pe teritoriul României, în vederea stabilirii dreptului de deducere a TVA, copii ale contractelor și/sau comenzilor care au stat la baza întocmirii facturii pentru care se solicită rambursarea TVA și documente care atestă scopul achiziționării acestor servicii, respectiv documente care să ateste circuitul ulterior al bunurilor, explicații însoțite de documente justificative referitoare la scopul achiziției bunurilor/serviciilor și documente justificative din care să rezulte că bunurile achiziționate rămân în România (facturi, documente de transport, procese verbale de recepție încheiate cu transportatorii, respectiv beneficiarii finali ai bunurilor, liste de inventariere etc.) și orice alte documente considerate necesare în vederea stabilirii operațiunilor desfășurate de ABC

La cererea de informații suplimentare nr. xxA/28.01.2021 societatea nerezidentă ABC prin intermediul ... a răspuns prin confirmarea recepționării emailului organelor fiscale, cu atașarea fotocopiilor documentelor care nu au fost anexate inițial la cererea de rambursare (facturile de la pozițiile nr. 5, 7-12 și 15).

Prin cererea de alte informații suplimentare nr. xxAA/24.05.2021 organele fiscale au reiterat societății nerezidente transmiterea documentelor solicitate inițial, cu precizarea că se solicită transmiterea facturilor de la poz. nr. 8-11. Urmare noii solicitări, societatea nerezidentă ABC prin intermediul ... a răspuns prin confirmarea recepționării emailului organelor fiscale, cu atașarea fotocopiei contractului de reconstrucție și amenajare nr. q/dddd, în limba engleză și tradus.

După primirea documentelor antemenționate, organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au emis decizia de rambursare nr. xxD/2021 prin care au respins TVA solicitată la rambursare de ABC în cuantum de S lei pe motiv că pentru suma de S1 lei nu au fost prezentate facturile de la poz. 8-11 din cerere, care să justifice dreptul de deducere a TVA, iar pentru suma de S2 lei aferentă facturilor de achiziții de materiale de construcții înscrise la poz. 1-7 și 12-15 întrucât societatea nerezidentă nu a făcut dovada că aceste bunuri rămân în România și sunt destinate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă ABC susține, în esență, că întreaga documentație furnizată ANAF a fost anexată și cererii de rambursare, la momentul depunerii acesteia (pct. 5 din contestație) și că decizia emisă nu indică niciun motiv concret de respingere a cererii, de natură să explice rațiunea pentru care întreaga documentație transmisă de societate nu a fost apreciată ca suficientă pentru rambursarea sumei solicitate.

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

Codul fiscal:

"Art. 302. - (1) În conditiile stabilite prin norme 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 nestabilă în România, dar stabilă în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, **dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

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

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Codul fiscal;

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

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) Nu se rambursează:

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

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 294, 295 și 296 din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agențiilor de turism, inclusiv turoperatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 311 din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 301 din Codul fiscal.

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

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

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal.

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

1. combustibil;

2. *închiriere de mijloace de transport;*

3. cheltuieli legate de mijloace de transport (altele decât bunurile și serviciile prevăzute la codurile 1 și 2);

4. taxe rutiere de acces și taxa de utilizare a drumurilor;
5. cheltuieli de deplasare, de exemplu, cu taxiul sau cu mijloacele de transport public;
6. cazare;
7. servicii de catering și restaurant;
8. acces la târguri și expoziții;
9. cheltuieli pentru produse de lux, activități de divertisment și spectacole;
10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.

(11) În cazul în care baza de impozitare de pe o factură sau de pe un document de import este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, în vederea obținerii rambursării taxei pe valoarea adăugată, solicitantul trebuie să trimită pe cale electronică copii de pe respectivele facturi sau, după caz, documente de import, împreună cu cererea de rambursare. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a căror valoare nu depășește sumele prevăzute în teza anterioară, nu este obligatorie transmiterea lor în vederea obținerii rambursării, cu excepția situației prevăzute la alin. (22).

(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare. Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original ori în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

(23) Informațiile solicitate în temeiul alin. (22) trebuie furnizate în termen de o lună de la data la care solicitarea de informații suplimentare este primită de cel căruia îi este adresată.

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

Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA facturată în România numai dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la

neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege. În acest scop, pentru a stabili dacă o cerere este sau nu justificată, organele fiscale competente au dreptul să solicite acestora orice informații sau documente, care trebuie prezentate și însoțite de traduceri certificate în limba română, în măsura în care acestea sunt întocmite într-o limbă străină.

Totodată, se reține că potrivit pct. 72 alin. (2) lit. a) și b) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a) și lit. b) din Directiva 2008/9/CE nu se rambursează TVA care a fost facturată incorect sau care a fost facturată pentru livrări de bunuri, care sunt sau pot fi scutite de TVA în temeiul Codului fiscal, respectiv a Directivei 2006/112/CE. În acest sens, jurisprudența europeană în materie recunoaște că taxa facturată din greșală beneficiarului nu poate face obiectul restituirii în temeiul celei de-a opta directive 79/1072/CEE (care a fost înlocuită din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar persoana căreia i-au fost prestate serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva furnizorului (a se vedea hotărârea Curtii Europene de Justiție în Cauza C-35/05 Reemtsma).

Rezultă, așadar, 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 operațiunile nu sunt impozabile în România, fie ca urmare a faptului că operațiunile sunt scutite de TVA.

În speță, societatea nerezidentă ABC a solicitat rambursarea TVA în sumă de 5 lei pentru un număr de 15 de poziții/facturi, emise de societățile FZa SRL (poz. 1-13) și FZb SRL (poz. 14-15), atașând cererii un număr de 7 documente (facturi).

Prin cererile nr. xxA/28.01.2021 și nr. xxAA/24.05.2021 organele fiscale au solicitat societății nerezidente transmiterea facturilor de la poz. 5, 7-12 și 15, a documentelor și explicațiilor din care să rezulte natura operațiunilor desfășurate pe teritoriul României, în vederea stabilirii dreptului de deducere a TVA, a documentelor care să ateste circuitul ulterior al bunurilor, explicații însoțite de documente justificative referitoare la scopul achiziției și documente justificative din care să rezulte că bunurile achiziționate rămân în România.

Societatea nerezidentă ABC a răspuns solicitărilor organelor fiscale prin transmiterea facturilor de la poz. 5, 7, 12 și 15 și a contractului de reconstrucție și amenajare nr. q/dddd.

Astfel, din expunerea situației de fapt și din documentele aflate la pg. 1-42 din dosarul contestației transmis de organele fiscale reiese faptul că ***nu se confirmă afirmația societății nerezidente contestatoare ABC în sensul că întreaga documentație necesară a fost anexată cererii de rambursare, încă de la momentul depunerii acesteia***, de vreme ce din cererea depusă și validată în sistemul informatic UE reiese că au fost atașate doar 7 din cele 15 facturi/documente menționate în lista operațiunilor atașată cererii de rambursare. O dovadă în plus că celalalte 8 facturi, respectiv facturile de la poz. 5, 7-12 și 15 au fost neatașate cererii rezultă din chiar primul răspuns al societății, în care se arată că se anexează "documentele care nu au fost anexate la cererea de rambursare și care sunt cuprinse în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA (facturile de la

pozițiile nr. 5, 7-12 și 15)”. Ulterior, deși prin cererea de alte informații suplimentare nr. xxAA/24.05.2021 organele fiscale i-a făcut cunoscut societății neprezentarea atât a facturilor pentru poz. 8, 9, 10 și 11, cât și a celorlalte documente solicitate și prin cererea inițială nr. xxA/28.01.2021, aceasta a înțeles să răspundă prin transmiterea doar a contractului de reconstrucție și amenajare nr. q/dddd.

Pe baza documentelor puse la dispoziție de societatea nerezidentă, respectiv a facturilor de la poz. 1-7 și 12-15 și a contractului de reconstrucție și amenajare nr. q/dddd organele fiscale au respins cererea, menționând în decizia de rambursare nr. xxD/2021 faptul că societatea nu a justificat rambursarea TVA în sumă S1 lei prin neprezentarea facturilor de la poz. 8-11, precum și faptul că societatea nu a făcut dovada că materialele de construcții din facturile de achiziții înscrise la poz. 1-7 și 12-15, cu TVA aferentă în sumă de S2 lei au rămas în țară și au fost utilizate în folosul unor operațiuni taxabile.

Este adevărat că în decizia de rambursare organele fiscale nu s-au referit în mod specific la contractul de reconstrucție și amenajare nr. q/dddd, însă acesta nu a fost transmis de societatea nerezidentă ca probă a rămânerii în țară a materialelor de construcții, așa cum reiese din adresa societății prin care ”vă confirmăm recepționarea e-mailului din data de 25.05.2021 și vă comunicăm anexat Contractul de reconstrucție și reamenajare nr. q/dddd, încheiat între Psa SRL și ABC, în completarea documentelor și informațiilor deja transmise în susținerea Cererii de rambursare nr. xx/25.09.2019, număr de referință YYY, respectiv în considerarea Cererii de informații suplimentare nr. xxAA/24.05.2021”.

Din răspunsurile la cererile de informații nr. xxA/28.01.2021 și nr. xxAA/24.05.2021 reiese cu claritate faptul că societatea **nu a prezentat explicații și documente justificative** din care să reiasă natura activităților desfășurate pe teritoriul României în folosul cărora au fost efectuate achizițiile pentru care se solicită rambursarea, circuitul ulterior al bunurilor achiziționate și documente din care să reiasă că bunurile au rămas în România și au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, deși acestea au fost solicitate în mod specific (și chiar repetat) de organele fiscale și **nici nu a explicat care anume prevederi din contractul de reconstrucție și reamenajare transmis răspund solicitărilor specifice din cele două cereri de informații.**

Ca atare, **nu se poate reține susținerea contestatoarei ABC în sensul că organele fiscale nu au indicat niciun motiv concret pentru respingerea cererii de rambursare, în decizie menționându-se neprezentarea facturilor de la poz. 8-11, pe de o parte și lipsa dovezilor privind rămânerea materialelor de construcții în țară și utilizarea lor pentru operațiuni taxabile, pe de altă parte.** Faptul că societatea consideră că aceste motive nu justifică, în opinia sa, respingerea cererii sale de rambursare pe motiv că documentele și informațiile deja prezentate sunt apreciate ca suficiente nu ține de nemotivarea actului atacat, așa cum se susține prin contestația formulată, ci, cel mult, de netemeinicia soluției adoptată de organele fiscale, dar care poate fi combătută prin exercitarea căilor de atac prevăzute de lege.

De altfel, **nici prin contestația formulată, societatea nerezidentă nu prezintă expresis verbis care sunt acele aspectele esențiale** pentru stabilirea dreptului de deducere a TVA solicitată, ce pot fi identificate din documentele prezentate și ce informații a furnizat organelor fiscale în scopul justificării dreptului de deducere, în raport de situația sa concretă și de solicitările specifice ale organelor fiscale.

Referitor la susținerea contestației privind îndeplinirea de către cererea sa a prevederilor art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și pct. 72 alin. (2), (3) și (4) din Normele metodologice, precum și a faptului că scopul achizițiilor și circuitul ulterior al bunurilor rezultă din contractul prezentat, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- din facturile de achiziții înscrise la poz. 1-7 și 12-15 (filele 3-11 și 16-19 din dosarul cauzei), prezentate și organelor fiscale, reiese că societatea nerezidentă ABC **a achiziționat de la furnizorii români** FZa SRL și FZb SRL **materiale de construcții** dintre cele mai diverse (glet, mortar, plăci, profile, vată minerală, plăci gipscarton, șuruburi, console, cherestea, șpaclu, trafalete, discuri, lopată, funie, tambur, târnăcop etc.), în diverse cantități;

- din contractul de reconstrucție și reamenajare nr. q/dddd încheiat între PSa SRL în calitate de prestator și ABC în calitate de beneficiar (filele 23-35 din dosarul cauzei), prezentat și organelor fiscale, reiese că obiectul contractului este reprezentat de **lucrările de reconstrucție și reamenajare, care vor fi efectuate de prestator pe amplasamentul situat în U**, provincia G, Regatul Țărilor de Jos și care vor consta în recondiționarea interioară și exterioară a amplasamentului, în conformitate cu cele mai bune practici din domeniu, **de utilizare mixtă, adică de spațiu comercial și de locuință**, în conformitate cu anexa 1 la prezentul contract și pe baza cerințelor și informațiilor furnizate de beneficiar. **Prețul contractului este** de 274.933 euro, mai exact, suma de 106.496 euro reprezintă valoarea lucrărilor contractate și **suma de 168.437 euro reprezintă valoarea materialelor;**

- din facturile de achiziții înscrise la poz. 8-11, prezentate numai în susținerea contestației (filele 115-116 pentru poz. 8, filele 118-119 pentru poz. 9, fila 120 pentru poz. 10, filele 98-104 pentru poz. 11) reiese că societatea nerezidentă a achiziționat tot materiale de construcții de la FZa SRL;

- din documentele de transport/scrisorile de trăsură, prezentate numai în susținerea contestației, reiese că materialele de transport achiziționate cu facturile de la poz. 2, 3, 4, 5 și 6 au fost transportate din România în X (CMR fila 62 pentru factura nr. .../09.02.2018 de la poz. 2, CMR fila 68 pentru factura nr. .../09.02.2018 de la poz. 3, CMR fila 73 pentru factura nr. .../09.02.2018 de la poz. 4, CMR fila 78 pentru factura nr. .../09.02.2018 de la poz. 5 și CMR fila 83 pentru factura nr. .../17.02.2018 de la poz. 6).

Totodată, în susținerea contestației, societatea a prezentat și facturi emise de FZc SRL, FZd SA, FZe SRL, FZf SRL ori alte facturi emise de FZa SRL, care nu au fost cuprinse în niciun fel în cererea de rambursare și față de care societatea nerezidentă nu prezintă nicio explicație.

În conformitate cu prevederile 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”.**

Prin urmare, în baza întregii documentații existente la dosarul contestației, așa cum a fost ea completată prin documentația transmisă în susținerea contestației, reiese că *societatea nerezidentă ABC a achiziționat din România diverse materiale de construcții și unelte folosite în construcții, pe care le-a utilizat, conform propriilor susțineri, pentru reconstrucția și reamenajarea unui amplasament situat în afara României, respectiv în U, provincia G, X/X, prezentând dovezi (CMR-uri) din care reiese că, cel puțin în cazul materialelor achiziționate cu facturile de la poz. 2-6, că materialele de construcții au fost transportate din România în X.*

Însă nici prin răspunsurile la cererile de informații suplimentare, nici prin contestația formulată **societatea nerezidentă nu oferă nicio explicație logică, însoțită de dovezi**, a faptului că materialele de construcții au fost achiziționate cu TVA spre a fi utilizate în folosul unor operațiuni care să justifice rambursarea TVA aferentă achizițiilor efectuate, în condițiile în care:

A. Pe de o parte, din contractul de reconstrucție și reamenajare nr. q/dddd încheiat între PSa SRL în calitate de prestator și ABC în calitate de beneficiar rezultă că amplasamentul ce face obiectul contractului este cu destinație mixtă, atât de spațiu comercial, cât și de locuință și că prețul contractului convenit cu prestatorul include și valoarea materialelor necesare, contestatoarea **neexplicând și nedovedind motivele pentru care materialele achiziționate au fost utilizate pentru acest contract din moment ce asigurarea materialelor necesare era în sarcina prestatorului conform prevederilor contractuale și, mai mult, lucrările de reconstrucție și reamenajare priveau și spațiul cu destinația de locuință, deci o utilizare în folos personal**, fără nicio legătură cu operațiuni cu drept de deducere.

Ca atare, este neîntemeiată pretenția contestatoarei în sensul că acest contract dovedește, **prin simpla lui prezentare**, că scopul pentru care au fost achiziționate materialele de construcții este un scop ce îi dă dreptul la deducerea și rambursarea TVA solicitată prin cererea de rambursare, câtă vreme din parcurgerea clauzelor contractuale reiese că materialele utilizate erau asigurate de prestator (nu de către contestatoare, în calitate de beneficiar) și că, oricum, lucrările pentru care erau utilizate aceste materiale aveau și o destinație personală, deci nu erau destinate a fi utilizate în folosul unor operațiuni taxabile pentru a putea pretinde rambursarea integrală a TVA de la autoritățile fiscale din România, ceea ce contravine prevederilor art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal potrivit căroră *"Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile; [...]"*.

Or, conform pct. 72 alin. (4) din Normele metodologice care transpun Directiva 2008/9/CE *"Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal"* și cum scopul utilizării în folosul exclusiv al operațiunilor taxabile nu este dovedit în raport de clauzele contractului invocat, ci chiar contrazis, susținerea societății nerezidente contestatoare precum că a făcut dovada îndeplinirii condițiilor prevăzute de pct. 72 alin. (4) din norme încă din momentul depunerii cererii de rambursare este o simplă susținere pro-causa, fără niciun suport probator.

B. Pe de altă parte, din documentele transmise ulterior în susținerea contestației reiese că materialele achiziționate cu facturile înscrise la poz. 2-6 din lista operațiunilor atașată cererii de rambursare au fost transportate din România în X conform CMR-urilor prezentate. Pentru restul materialelor societatea nerezidentă nu a prezentat nicio dovadă privind transportul lor în X, contractul de reconstrucție și reamenajare nr. q/dddd nefiind o dovadă *per se* al unui asemenea transport/circuit ulterior al bunurilor, așa cum susține contestatoarea și nicio altă dovadă a utilizării lor în vreun fel în România.

Se reține că transporturile materialelor de construcții din România în X, **pentru care s-au prezentat CMR-urile în susținerea contestației**, corespund unor livrări intracomunitare de bunuri din România în X conform definiției de la art. 270 alin. (9) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal potrivit căreia *”Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora”*, respectiv unor achiziții intracomunitare de bunuri în X din România, operațiuni care nu sunt impozabile în România, ci numai în X.

Cum o livrare intracomunitară de bunuri reprezintă o operațiune scutită de TVA potrivit art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, în speță devin incidente prevederile pct. 72 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice potrivit cărora **”Nu se rambursează: 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;”**, prevederi ce transpun fidel art. 4 lit. b) din Directiva 2008/9/CE și care sunt în concordanță cu jurisprudența CJUE din cauza C-35/05 Reemtsma potrivit căreia autoritățile fiscale nu restituie TVA facturată incorect, beneficiarul putând exercita o acțiune de drept civil în restituirea taxei nedatorate împotriva furnizorilor săi.

Reiese că, în lumina documentelor (CMR-urilor) prezentate în susținerea contestației și care dovedesc că materialele de construcții achiziționate nu au rămas în România, ci au părăsit teritoriul național, **societatea nerezidentă ABC nu îndeplinește condițiile de la pct. 72 alin. (2) din Normele metodologice**, susținerea acesteia din cuprinsul contestației fiind infirmată de documentele prezentate în susținere.

Referitor la suficiența informațiilor și documentelor prezentate în susținerea cererii, invocată prin contestația formulată, organul de soluționare a contestației reține și faptul că procedura de rambursare a TVA către persoanele impozabile stabilite în alte state membre UE decât statul membru de stabilire este o procedură specială în materie de rambursare, care se bazează, în esență, pe **controlul documentar** al cererilor de rambursare depuse de persoane impozabile care nu sunt contribuabili în statul membru de rambursare, **ceea ce implică o deplină disponibilitate din partea persoanelor impozabile solicitante de a pune la dispoziția autorităților fiscale** atât a documentelor stabilite a priori de lege, cum sunt facturile în care baza de impozitare a TVA depășește un anumit plafon prevăzut de lege, cât și orice alte documente și explicații solicitate de autorități prin cereri de informații suplimentare. Or, societatea nerezidentă contestatoare nu a dat curs solicitărilor organelor fiscale de a pune la dispoziția acestora documentele solicitate, nu a prezentat explicații de natură să justifice motivele pentru care documentele solicitate nu au putut fi puse la dispoziție ori nu erau necesare în raport de natura activităților desfășurate, iar în cazul contractului de reconstrucție și reamenajare nr. q/dddd nu a explicat cum anume acesta

răspunde solicitărilor organelor fiscale de a demonstra scopul achizițiilor și circuitul ulterior al bunurilor în raport de însăși clauzele contractului, așa cum s-a demonstrat în precedent.

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate, susținerile societății nerezidente din contestația formulată și documentele prezentate în susținere nu relevă o altă situație de fapt decât cea reținută de organele fiscale prin decizia de rambursare contestată și nu probează îndeplinirea condițiilor prevăzute la pct. 72 alin. (2)-(4) din Normele metodologice date în aplicarea art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, contestația ABC urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și nesuținută de documente.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația societății **ABC** din X formulată împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. xxD/2021 pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **S lei**.

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