

DECIZIA nr. 576 / 14.09.2016
privind solutionarea contestatiei formulate de **X GmbH**,
inregistrata la DGRFPB sub nr. MBR-REG x/18.05.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti prin adresa nr. MBN-SAA x/18.05.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. MBR-REG x/18.05.2016, completata cu adresa nr.MBN-SAA x/07.09.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. MBR-REG x/07.09.2016, cu privire la contestatia formulata de **X GmbH**, prin Tax SRL, cu sediul in Germania, N , B H , .

Obiectul contestatiei, inregistrata la AFCN sub nr. x/09.05.2016, il constituie Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/23.03.2016, 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, coroborat cu pct.3.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr.3741/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X GmbH**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de rambursare nr. x/23.03.2016, X GmbH aduce urmatoarele argumente:

In legatura cu informatiile solicitate prin cererea de informatii aditionale:

- comanda initiala pentru contractul incheiat cu L SRL a fost transmisa, dar mai anexeaza odata comanda nr. x - anexa 2;
- referitor la contractul nr. x, acesta este un numar intern de proiect folosit de furnizorul T W pe fiecare factura pentru gestiunea interna; in anexa 3 a atasat documentul principal cu acest numar;
- referitor la contractul incheiat cu C SA, cerut suplimentar a fost incheiata comanda nr. x - anexa 4 si nu un contract;
- in anexa 5 a mai adaugat o parte din documentele solicitate primite ulterior – comanda nr. x.

Avand in vedere documentele si explicatiile furnizate, societatea nerezidenta solicita sa se analizeze inca odata situatia in vederea rambursarii sumei de y lei.

II. Prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/23.03.2016, Administratia Fiscala pentru Nerezidenti a aprobat la rambursare TVA in suma de t lei si a respins la rambursare TVA in suma de y lei, contestata.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii nerezidente contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y1 lei (y11 lei+y12 lei+y13 lei+y14+y15 lei) – pozitiile 1 (partial), 3, 11, 12-16, 18-25 din cererea de rambursare

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii 2 se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, AFCN a emis Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/23.03.2016, prin care a respins la rambursare TVA in suma de y1 lei, aferenta pozitiilor 1 (partial) – y11 lei; 3 – y12 lei; 11 – y13 lei; 12-16 – y14 lei; 18-25 – y15 lei din cererea de rambursare, motivata de nerespectarea prevederilor art.145 alin.2, art.146 alin.2, art.147² alin.(1) din Codul fiscal si pct.46 si pct.49 din Normele metodologice de aplicare.

Prin contestatia formulata, X GmbH nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia cu privire la sumele respinse la rambursare.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

“**Art. 269.** - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“**Art. 280.** - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.** “

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

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

Se reține că prin contestația formulată, societatea nerezidentă nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; cu privire la acest capăt de cerere, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat vreun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine acestuia**. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația **se va respinge ca nemotivată**, cu privire la acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la TVA respinsă la rambursare în suma de y2 lei (y21-y22-y23) – pozițiile 6,7,8,9,10 și 17 din cererea de rambursare

Cauza supusă soluționării este dacă societatea nerezidentă are dreptul la rambursarea TVA în suma de y2 lei, în condițiile în care argumentele si

documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organului fiscal.

In fapt, AFCN a emis Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/23.03.2016, prin care a respins la rambursare TVA in suma de y2 lei.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y2 lei – poz.6-10 si 17 din cererea de rambursare, AFCN a mentionat urmatoarele: societatea nu are drept la rambursare intrucat nu a prezentat toate documentele justificative, respectiv contractele/comenzile de achizitii de bunuri/prestari servicii care au stat la baza intocmirii facturilor si documente si explicatii care sa ateste scopul achizitiilor si circuitul ulterior al bunurilor, asa cum au fost solicitate prin cererile de informatii suplimentare nr. xA/02.02.2015 si nr. xA/16.03.2015, transmise prin e-mail in data de 05.02.2015 si in data de 17.03.2015, astfel incat nu se poate determina natura operatiunilor facturate si tratamentul fiscal al acestora, nefiind respectate prevederile art.145 alin.2 din Codul fiscal si pct.49 din Normele metodologice de aplicare

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 in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia urmatoarelor operatiuni:

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

2. livrarea de bunuri si prestarea de servicii catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

(2) Nu se ramburseaza:

a) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect;

b) taxa pe valoarea adaugata facturata pentru livrari de bunuri care sunt sau pot fi scutite in temeiul art. 143, 144 si 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adaugata facturata agentilor de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplica regimul special de taxa, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152¹ din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata ulterior inregistrarii in Romania in scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplica 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 in temeiul prevederilor art. 145, 145¹ si 146 din Codul fiscal.

(5) Pentru a fi eligibila pentru rambursare în România, o persoana impozabila nestabilita în România trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilita. În cazul în care o persoana impozabila nestabilita în România efectueaza, în statul membru în care este stabilita, atât operatiuni care dau drept de deducere, cât si operatiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabila conform alin. (3) care corespunde operatiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determina 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 cărui 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. [...] Fara 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 dispozițiilor 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 condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului**

activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistentia 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 informațiile inscrise in cererea de rambursare, cat și informațiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România in cazul în care acesta constata că nu detine informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

In speta, in baza cererii nr. x/19.09.2014 aferenta perioadei 01.01.2013-31.12.2013, 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/23.03.2016, prin care a respins la rambursare TVA in suma de y2 lei.

In vederea solutionarii cererii de rambursare, prin cererile de informatii suplimentare nr.xA/02.02.2015 si nr.xA/16.03.2015, transmise prin e-mail in data de 05.02.2015 si in data de 17.03.2015, s-a solicitat societatii nerezidente transmiterea documentelor justificative aferente sumelor inscrise la pozitiile 6-10 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA care nu au fost anexate cererii de rambursare:

Prin cererea de informatii suplimentare nr.xA/02.02.2015 (transmisa prin e-mail in data de 05.02.2015):

- contractele/comenzile privind achizitiile de bunuri/servicii care au stat la baza facturilor emise;
- documentele si explicatiile care atesta scopul achizitiilor, documente din care sa rezulte circuitul ulterior al bunurilor, pentru a stabili natura operatiunilor si tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA;

Prin cererea de informatii suplimentare nr.xA/16.03.2015 (transmisa prin e-mail in data de 17.03.2015):

- contractul incheiat intre X GmbH si TG GmbH;
- comanda nr. x si contractul x mentionate in facturile inscrise la pozitiile 6 si 7 din cerere;
- comanda nr. x mentionata in factura inscrisa la pozitia 8 din cerere;
- contractul incheiat intre X GmbH si C SA;
- contractul incheiat intre X GmbH si L SRL.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y2 lei, prin Decizia de rambursare a TVA nr. xD/23.03.2016, DGRFPB a constatat faptul ca societatea nerezidenta nu a transmis toate documentele solicitate prin cererile de informatii suplimentare, respectiv contractele de achizitii de bunuri/prestari servicii care au stat la baza facturilor pentru care se solicita rambursarea TVA, documentele care atesta scopul achizitiilor si circuitul ulterior al bunurilor, astfel incat nu se poate determina natura operatiunilor facturate si tratamentul fiscal al acestora, pentru pozitile 6-10 din lista operatiunilor anexata cererii de rambursare, in conformitate cu dispozitiile art.145 si art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004.

Prin referatul pentru analiza documentara care a stat la baza emiterii deciziei de rambursare, organul fiscal a retinut faptul ca societatea nerezidenta nu are dreptul la rambursarea TVA aferenta facturilor inscrise la pozitile 6-10 din cererea de rambursare, in conformitate cu art.145 alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.49 alin.4 si alin.23 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004.

Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta mentioneaza ca, in legatura informatiile solicitate prin cererea de informatii suplimentare, anexeaza urmatoarele documente: comanda nr. x privind contractul incheiat cu L SRL (anexa 2); documentul cu numarul x privind contractul incheiat cu T W (anexa 3); comanda nr. x privind contractul incheiat cu C SA (anexa 4); comanda nr. x (anexa 5) si solicita analizarea acestora in vederea acceptarii TVA la rambursare, fara a aduce niciun argument referitor la operatiunile desfasurate in Romania pentru care a solicitat TVA.

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:

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

Din textul de lege mai sus prezentat 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 la 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).

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

Potrivit 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) [...]."

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. 14 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare în perioada verificată:

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.** - (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:

“14. (2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

(...);

j) lucrări de transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, renovare a unei construcții sau a unei părți de construcții, inclusiv lucrări cum ar fi curățarea, placarea, tapetarea și parchetarea;

k) instalarea sau asamblarea de mașini ori echipamente care, după instalare sau asamblare, se califică drept bunuri imobile;

l) întreținerea, reparația, inspecția și supravegherea de mașini, utilaje sau echipamente, în cazul în care acestea se califică drept bunuri imobile; (...).”

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.

Din analiza documentelor existente în dosarul cauzei, transmise urmare solicitărilor organului fiscal și a celor anexate în susținerea contestației se rețin următoarele:

1. Între X GmbH – persoana juridică străină, cu sediul în Germania și SC P București SA – persoana juridică română a fost încheiat contractul de inspecție din data de 29 mai 2013, al cărui obiect constă în „(...) întreținerea programată a turbinei cu gaz modelul x, inspecția generatorului și a compresorului de ridicare a presiunii gazului la locația P S.A. (...).”

Conform pct.1.3. din contract: „Pentru serviciile care exced obiectul, volumul și durata prevăzute în ANEXA A, respectiv în Articolul 2, convenite prin prezentul contract, Clientul va emite comenzi separate (...).”

2. Prin Nota explicativa din data de 26.02.2015, ca urmare a solicitarii organului fiscal, cu privire la justificarea scopului achizitionarii bunurilor si serviciilor si explicatiile privind datele inscrise in facturi pentru pozitiile 6,7,8,9,10 si 11 din cererea de rambursare, societatea nerezidenta mentioneaza urmatoarele:

„Achizitiile de bunuri si servicii realizate de compania nerezidenta X pe parcursul anului 2013 si supuse TVA in cota standard 24% au fost utilizate in scopul realizarii si finalizarii proiectului de instalare si inspectie turbine de cogenerare pe gaz instalata in Romania la beneficiarul P S.A. Calarasi. (...).

In acest sens, compania nerezidenta a achizitionat de la furnizorii T G GmbH, C SA, L SRL (...) urmatoarele bunuri si servicii: teava de evacuare, compresor turbina, servicii de montaj si punere in functiune cazan recuperator, refacturarea unor cheltuieli suplimentare - ore suplimentare, cazare, mancare, taxi, costuri calatorie cu scopul de a finaliza procesul de instalare si inspectie a obiectivului turbine de cogenerare pe gaz instalata in Romania la beneficiarul P S.A.

Facturile (pozitiile 6,7) si factura finala (pozitia 10) emise de catre compania T W reprezinta bunuri si servicii ramase a fi facturate in baza colaborarii dintre cele doua companii inceputa in ca din anul 2012 in vederea incheierii proiectului inceput la P SA.”

3. Facturile fiscale inscrise la pozitiile 6-10 si 17 din lista operatiunilor anexate cererii de rambursare au inscrise la denumire diferite mentiuni, cum ar fi:

- factura nr. x/29.05.2014 - poz.6 emisa de T G GmbH avand inscrisa valoarea TVA (-) t lei are ca obiect: o nota de credit privind masurile aditionale IBN (la comanda x); spor pentru ore suplimentare (25%, 50%); declansare (1 buc);

- factura nr. x/30.04.2013 - poz.7 emisa de T G GmbH avand inscrisa valoarea TVA t lei are ca obiect: masuri suplimentare IBN (la contractul x) care nu au fost incluse in contractul principal x; spor pentru ore suplimentare (25%, 50%); cheltuieli suplimentare pentru mancare; cheltuieli cu taxi; costuri calatorie cu avionul; cost pausal cazare;

- factura fiscala nr. x/20.03.2013 - poz.8 emisa de C SA avand inscrisa valoarea TVA t lei are ca obiect: lucrari la P : schimbarea compresorului de aer, schimbarea izolarii si etanseizarea usilor antifonice- comanda x;

- factura fiscala nr. x/02.04.2013 - poz.9 emisa de L SRL avand inscrisa valoarea TVA t lei are ca obiect: teava de evacuare izolata inclusiv compensator-comanda x;

- factura nr. x/19.02.2013 - poz.10 emisa de T G GmbH, in limba germana, facand referire la comanda x, avand inscrisa valoarea TVA t lei, rezultata din diferenta intre t ron (SR) si t ron (rate);

- factura nr.x/19.02.2013 - poz.17 emisa de T G GmbH avand inscrisa valoarea TVA (-) t lei nu poarta traducerea in limba romana.

Facturile mai sus mentionate au anexate o serie de documente, in limba germana/engleza, in parte, traduse, cum ar fi: certificat receptie provizorie, proces verbal predare-primire, comenzi, tabele (factura nr.x emisa de T G -

poz.7); corespondenta prin email in care este mentionata comanda nr.x (factura nr.x emisa de C SA-poz.8); corespondenta prin email, tabele, situatii, comanda nr.x, detalii privind plati efectuate, contract cu P SA (factura nr.x emisa de L SRL-poz.9), purtand semnatura traducatorului autorizat.

Cu privire la aceste documente organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta, cata vreme nu se poate stabili care este legatura dintre aceste inscrieri si operatiunile care fac obiectul sumelor facturate pentru care se solicita rambursarea TVA, cu atat mai mult, cu cat, in contestatie, societatea nu a adus niciun argument in acest sens, mentionandu-se numai anexarea comenzilor privind furnizorii T Group, L , C .

Trebuie subliniat ca, in prezenta cauza, organul fiscal a stabilit ca societatea nu indeplineste conditiile pentru rambursarea TVA aferenta bunurilor achizitionate/serviciilor prestate si pentru ca aceasta nu a facut dovada circuitului ulterior al bunurilor achizitionate, in vederea identificarii naturii tuturor operatiunilor realizate si stabilirii tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA; astfel ca nu se poate efectua incadrarea legala a operatiunilor si pe cale de consecinta nu poate beneficia de rambursarea TVA.

In aceste conditii, societatea nerezidenta, asa cum am aratat anterior, a depus in sustinerea cauzei documente din analiza carora nu se poate stabili daca au legatura cu cauza supusa solutionarii, neputandu-se identifica: natura operatiunilor economice desfasurate, bunurile (serviciile) achizitionate, circuitul ulterior al acestora, cu atat mai mult, cu cat prin contestatie societatea nerezidenta nu aduce niciun argument cu privire la operatiunile desfasurate, referindu-se numai anexarea comenzilor mai sus mentionate.

Or, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei îi revine acesteia.**

Situației de fapt îi este aplicabil și principiul de drept potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”. Astfel, sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Se retine ca potrivit pct. 49 (4) din HG nr. 44/2004, dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ și 146 din Codul fiscal; prin urmare, simpla detinere a unui contract, a facturilor de achizitie si a unor documente in care sunt inscrite mentiuni cu caracter general de catre societatea contestatara *nu este suficienta* pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte

juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.

Astfel, referitor la achizitiile efectuate de societatea nerezidenta pe teritoriul Romaniei, din inscrisurile depuse la dosarul cauzei nu se stabili daca bunurile/serviciile facturate sunt destinate exercitarii obiectului de activitate si sunt in folosul operatiunilor sale taxabile in Romania, pentru a determina natura operatiunilor si a stabili corect tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X GmbH impotriva Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/23.03.2016 emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de y2 lei (y21-y22-y23) – pozitiile 6,7,8,9,10 si 17 din cererea de rambursare.

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.14 si pct.49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art.269, art. 276, art. 279 si art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pct. 2.5 si pct.3.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

DECIDE

1. Respinge ca nemotivata contestatia formulata de X GmbH cu privire la TVA in suma de y1 lei respinsa la rambursare prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/23.03.2016 emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X GmbH cu privire la TVA in suma de y2 lei (y21-y22-y23) respinsa la rambursare prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/23.03.2016 emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti.

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.

