

**DECIZIA nr. 422/2010**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**X**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti a fost sesizat de Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul aceleiasi institutii cu adresa nr. x, completata prin adresa nr. x, cu privire la solutionarea contestatiei formulata de **X**, cu sediul in x, prin avocat x, cu domiciliul ales in pentru comunicarea actelor in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **10.10.2008**, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, comunicata conform borderoului postal din data de **10.09.2008** emisa de DGFP-MB, prin care s-a respins integral la rambursare TVA in suma de x lei, solicitata de societate.

Avand in vedere dispozitiile art. 205 alin. (1), art. 206, art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin O.U.G. nr. 39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X** din Olanda.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

**I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:**

1. Referitor la refacturarea costurilor de intretinere a apartamentului detinut de catre X BV in Galati:

Contestatarul este proprietarul unui apartament situat in Galati, pe care l-a folosit strict pentru activitatile economice ale acesteia. O parte din facturile aferente acestui apartament sunt emise catre X BV, iar o alta parte catre X SRL.

In baza contractului de mandat comercial nr. x incheiat intre X BV si X SRL, X SRL este mandata sa indeplineasca toate formalitatile necesare in vederea intretinerii apartamentului situat in Galati".

X SRL refactureaza toate costurile aferente acestui apartament catre X BV folosind ca justificare fisa contului 45100"decontari in cadrul grupului".

Facturile aferente acestui tip de tranzactii, incluse in cererea de rambursare a TVA sunt:

- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei.

SC X SRL realizeaza strict o operatiune de trezorerie.

2. Referitor la importurile de materiale de la societatea comerciala x:

In baza contractului de mandat comercial nr. x, X BV imputerniceste pe X SRL sa indeplineasca toate formalitatile necesare in vederea efectuarii importului de

materiale de la societatea x, urmand ca aceste materiale sa fie folosite la finalizarea contractelor incheiate intre X BV si constructorul naval x.

X SRL are obligatia de a intocmi formalitatile vamale necesare in vederea efectuării importării containerelor cu materiale de la societatea Staco si sa plateasca TVA si taxele vamale aferente acestor importuri.

Costurile suportate de X SRL in numele si in contul X BV aferente acestor importuri (TVA si taxe vamale) sunt refacturate in totalitate catre X BV.

Facturile aferente acestui tip de tranzactii, incluse in cererea de rambursare a TVA sunt:

- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei.

### 3. Referitor la achizitia de bunuri in vederea montarii lor pe nave construite de catre x SA la x:

In baza contractului de prestari servicii si materiale nr. x, X SRL cumpara in nume propriu din Romania sau din import materiale necesare diverselor lucrari de amenajare a navelor si le revinde catre X BV. De asemenea, presteaza diverse servicii auxiliare legate de transportul acestor materiale (descarcare, incarcare, transport, etc).

Facturile aferente acestui tip de tranzactii, incluse in cererea de rambursare a TVA sunt:

- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei.

Conform art. 132 din Codul fiscal, locul livrării bunurilor este locul unde incepe transportul, respectiv in Romania, facturile fiind corect emise cu TVA, iar conform art. 137 alin. 2 lit. b din acelasi act normativ, baza de impozitare a TVA cuprinde si cheltuielile accesorii, precum comisioane, cheltuieli de ambalare, transport, asigurare.

Facturile fiscale respecta dispozitiile art. 155 alin. 5 din Codul fiscal.

### 4. Referitor la serviciile pentru amenajarea navelor la santierul naval x:

X SRL a incheiat cu X BV acte aditionale la contractul de prestari servicii si materiale, engineering si amenajarea navelor construite la santierul x, conform specificatiei tehnice de armare care cuprinde lucrarile de instalatii care trebuie executate de X SRL.

X SRL cumpara materiale in nume propriu, pe care le monteaza pe navele amenajate la santierul x, refactureaza costul materialelor catre X BV si factureaza serviciile de montaj si instalare a acestora.

Facturile aferente acestui tip de tranzactii, incluse in cererea de rambursare a TVA sunt:

- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei.

Intrucat instalarea si montajul materialelor au loc la santierul din Galati, rezulta ca locul instalarii si montajul este in Romania, facturile fiind corect emise cu TVA. Facturile fiscale respecta dispozitiile art. 155 alin. 5 din Codul fiscal.

5. Referitor la achizitia de bunuri in vederea montarii lor pe nave construite de catre x pe teritoriul x:

X SRL a incheiat cu X BV acte aditionale la contractul de prestari servicii si materiale nr. x, conform carora in anii 2005 - 2006, X SRL cumpara din Romania sau din import materiale pentru realizarea unor obiecte (canapele, perdele, etc) care au fost ulterior exportate in x, unde s-au desfasurat diverse lucrari de amenajare a navelor.

X SRL a cumparat materiale in nume propriu si le-a utilizat in realizarea obiectelor de mai sus, pe care le-a revandut catre X BV in cadrul aceluiasi contract. De asemenea, a prestat diverse servicii legate de transportul acestor produse (incarcare, descarcare, transport) la santierul x din x.

In anul 2007, X SRL a pus la dispozitie personal pentru a asista la amenajarea navelor pe santierul din x.

La inceputul anului 2007, X SRL a observat ca nu a refacturat catre X BV costurile integrale ale materialelor si transportul aferent acestora in x.

Astfel ca, aceste recuperari de costuri nu reprezinta livrari de bunuri sau prestari de servicii efectuate in anul 2007, ci reprezinta costuri aditionale aferente proiectelor desfasurate in Ucraina.

Facturile aferente acestui tip de tranzactii, incluse in cererea de rambursare a TVA sunt:

- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x;
- nr. x - TVA in suma de x lei.

Din punct de vedere al TVA, costurile aditionale facturate catre X BV ar fi trebuit sa urmeze acelasi regim ca si tranzactia initiala, respectiv sa fie scutite de TVA.

Organul fiscal nu si-a exercitat rolul activ, respectiv nu a indrumat societatea in recuperarea sumelor platite catre bugetul de stat prin intermediul furnizorului sau.

6. Referitor la recuperarea unor costuri aferente participarii la expozitii internationale:

Conform Hotararii AGA din data de 23.08.2007, X BV a cerut X SRL sa se ocupe de toate articolele comerciale/materiale promotionale si altele care pot fi folositoare pentru expozitii.

In acest sens, X SRL a achizitionat din Romania materiale promotionale si le-a transportat la expozitiile de la x si x. De asemenea, doi salariati ai X SRL au participat la aceste doua expozitii, iar cheltuielile privind biletele de avion, asigurarile, diurna si orele petrecute au fost refacturate catre BV X BV.

Facturile aferente acestui tip de tranzactii, incluse in cererea de rambursare a TVA sunt:

- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei.

Deoarece beneficiarul serviciilor de publicitate/marketing, precum si al celor legate de punerea la dispozitie de personal de catre X SRL este X BV, locul prestarii serviciilor este in x si nu este supus TVA in Romania. Prin urmare, sumele facturate nu sunt supuse TVA pe teritoriul Romaniei.

Organul fiscal nu si-a exercitat rolul activ, respectiv nu a indrumat societatea pentru corectarea situatiei.

7. Referitor la vanzarea de unitati sanitare de catre x catre X BV:

Romtech si X BV au incheiat doua contracte de vanzare-cumparare internationala de bunuri nr. x si nr. x, conform carora x se obliga sa vanda catre X BV echipamente navale de interior si exterior produse specifice pentru cabine navale si amenajari interioare.

In fapt, x produce unitati sanitare pe care le vinde ulterior catre X BV. Aceste cabine nu parasesc teritoriul Romaniei, fiind livrate la santierul x, unde se incorporeaza navele amenajate acolo.

Facturile aferente acestui tip de tranzactii, incluse in cererea de rambursare a TVA sunt:

- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei;
- nr. x - TVA in suma de x lei.

Locul livrarii este in Romania, respectiv este locul unde se gasesc bunurile in momentul cand incepe expedierea sau transportul, in cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumparator sau de un tert.

Facturile fiscale sunt corect intocmite.

In concluzie, contestatara solicita anulara decizie de rambursare a TVA contestata.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, DGFP-MB a respins integral la rambursare TVA in suma de x lei, solicitata de societate.

III. Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organului fiscal, sustinerile societatii si prevederile legale pe perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

***Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a procedat corect respingand la rambursare TVA in suma de x lei, in conditiile in care societatea nu a facut dovada platii taxei solicitata.***

**In fapt**, prin cererea inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x, **X** a solicitat rambursarea TVA in suma x lei.

Prin Decizia nr. x contestata, DGFP-MB a stabilit ca societatea nu indeplineste conditiile pentru rambursarea TVA solicitata, avand in vedere ca pentru facturile aferente achizitiilor si prestarilor de servicii nu au fost prezentate documente justificative care atesta achitarea taxei facturata, nerespectandu-se prevederile pct. 49 alin. (1) Titlul VI „Taxa pe valoarea adaugata” din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In subsidiar, in afara motivatiei esentiale privind lipsa dovezilor privind achitarea TVA, organul fiscal a retinut si urmatoarele aspecte:

- o parte a facturilor nu au fost corectate conform prevederilor legale, nerespectandu-se prevederile art. 159 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;
- o parte din facturi cuprind achizitii de bunuri si prestari de servicii care nu au legatura cu activitatea economica si sunt fara drept de deducere, nerespectandu-se prevederile art. 126 alin. (1) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;
- pentru o parte din facturi, locul prestarii nu a fost pe teritoriul Romaniei, nerespectandu-se prevederile art. 126 alin. (1) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;
- o parte din facturi cuprind prestari de servicii care sunt scutite de taxa, nerespectandu-se prevederile art. 143 alin. (1) lit. h) pct. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;
- declaratiile vamale de import prezentate nu fac dovada ca importatorul bunurilor, din punct de vedere al taxei, este societatea nerezidenta solicitanta a rambursarii TVA, nerespectandu-se prevederile art. 146 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;
- o parte din facturi au mai fost prezentate la rambursare printr-o alta cerere (308) care a fost respinsa, nerespectandu-se astfel prevederile Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr. 523/2007 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene.

Drept urmare, prin decizia nr. x atacata s-a respins la rambursare TVA in suma x lei.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 147<sup>2</sup> 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:

*Codul fiscal:*

"**Art. 147<sup>2</sup>.** - (1) În conditiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabilă neînregistrată si care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru, **poate solicita rambursarea taxei achitate.** (...)"

*Norme metodologice:*

"49. (1) In conditiile prezentate si in conformitate cu procedurile de la alin. (4)-(14), persoana impozabila prevazuta la alin. (3) poate solicita rambursarea taxei **facturata** de alte persoane impozabile **si achitata** de aceasta pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania, precum si a taxei achitate pentru importul bunurilor in Romania pe o perioada de minimum trei luni sau maxim un an calendaristic sau pe o perioada mai mica de trei luni ramasa din anul calendaristic. **Prezentele norme transpun Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979.**

(2) Prin exceptare de la prevederile alin. (1) **nu se acorda rambursarea taxei datorate sau achitate** de persoana impozabila prevazuta la alin. (3) pentru:

a) achizitiile de bunuri a caror livrare este scutita sau care poate fi scutita conform art. 143 alin. (2) din Codul fiscal;

b) achizitii de bunuri, altele decat cele prevazute la lit. a), sau prestari de servicii a caror livrare/prestare este sau poate fi scutita de taxa conform art. 141-144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

c) achizitii de bunuri/servicii pentru a caror livrare/prestare nu se acorda deducerea taxei in Romania in conditiile art. 145 alin. (2) sau (5) din Codul fiscal. (...)

(4) Rambursarea taxei prevazute la alin. (1) se acorda persoanei impozabile prevazute la alin. (3) in masura in care bunurile si serviciile achizitionate sau importate in Romania, **pentru care s-a achitat taxa**, sunt utilizate de catre persoana impozabila pentru:

a) **operatiuni aferente activitatii sale economice pentru care persoana impozabila ar fi fost indreptatita sa deduca taxa daca aceste operatiuni ar fi fost efectuate in Romania sau operatiuni scutite conform art. 143 alin. (1) si 144 alin. (1) lit. a)-c) din Codul fiscal;**

b) operatiuni prevazute la alin. (3) lit. b).

(6) Organele fiscale competente nu îi pot impune persoanei impozabile ce solicita rambursarea conform art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, nici o alta obligatie in plus fata de cele prevazute la alin. (5). **Prin exceptie, organele fiscale competente pot solicita persoanei impozabile sa prezinte informatii suplimentare necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata."**

Din normele legale sus-citate rezulta ca legiuitorul a stabilit o procedura specifica prin care persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea **TVA achitata** pentru livrari de bunurile, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, solicitare supusa unor conditii specifice acestui tip de rambursare, si anume: persoanele in cauza sa nu fie inregistrate sau sa nu aiba obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in statul caruia i se solicita rambursarea, sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea, pentru care locul livrarii sau prestarii este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, sa depuna cererea de rambursare in termen de maxim 6 luni de la incheierea anului calendaristic si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit continut, la care se anexeze toate documentele aferente in original, sa prezinte dovada platii taxei solicitata la rambursare si a inregistrarii in scopuri de taxa in statul membru de care apartin etc).

In prezenta cauza, DGFP-MB a stabilit ca **principalul motiv** pentru care X nu poate beneficia de rambursarea TVA solicitata, este faptul ca **pentru facturile aferente achizitiilor si prestarilor de servicii care fac obiectul contestatiei nu au fost prezentate documente justificative care atesta achitarea taxei facturata.**

Referitor la prezentarea documentelor care atesta plata facturilor, se retine ca pct. 49 alin. (1) 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.

Potrivit art. 3 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul taxei pe valoarea adaugata sunt aplicabile principiile clare, principiile care se regasesc si in jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si care sunt pe deplin transpuse in legislatia romana in materia TVA, in special, la art. 147<sup>2</sup> alin.(1) si art. 155 alin. (5) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si la pct. 49 alin. (1)-(6) si pct. 72 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, care stipuleaza conditiile obligatorii pe care trebuie sa le indeplineasca persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pentru a solicita rambursarea taxei facturata de alte persoane impozabile, intre care: dovada achitarii TVA si prezentarea tuturor documentelor si informatiilor necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata.

Faptul ca organele fiscale nu au indrumat societatea in vederea corectarii situatiei de fapt, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila, in conditiile in care lipsa documentelor de plata a taxei pe valoarea adaugata desi este principala motivatie, nu este singura pentru care organele fiscale au respins cererea de rambursare, in subsidiar, in decizia emisa in acest sens, organele fiscale mentionand si alte motive.

Or, in virtutea principiului de drept **nemo auditur propriam turpitudinem allegans**, contestatara nu poate sa opuna organelor fiscale romane propria **lipsa de diligenta** in respectarea prevederilor legale romanesti si comunitare in materie de facturare a TVA.

Desi cunostea pozitia organelor fiscale cu privire la prezentarea documentelor justificative in vederea rambursarii taxei, contestatara nu le-a depus nici in sustinerea contestatiei (dovada platii taxei solicitata la rambursare, facturi corectate potrivit dispozitiilor legale cu toate informatiile prevazute de lege, documente din care sa rezulte ca achizitiile au fost efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile etc).

Asa cum am subliniat anterior, in subsidiar, in decizia contestata s-au prezentat si alte motive pentru care organul fiscal a procedat la respingerea rambursarii TVA solicitata, dupa cum urmeaza:

1. - o parte a facturilor nu au fost corectate conform prevederilor legale, nerespectandu-se prevederile art. 159 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

**"Art. 159. - (1) Corectarea informatiilor înscrise în facturi sau în alte documente care tin loc de factură se efectuează astfel:**

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează si se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numărul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informatiile si valorile corecte, fie se emite un nou document continând informatiile si valorile corecte si concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul si data documentului corectat."

De exemplu:

- codul TVA al societatii nerezidente este in scris manual in cazul facturilor fiscale nr. x, nr. x, s.a.

Se retine ca, desi din prevederile legale corectarea facturilor se efectueaza in mod obligatoriu de catre emitentul facturii (furnizor), si nu de catre beneficiar, acest aspect nu inlatura obligatia persoanei care solicită rambursarea TVA să verifice daca

facturile fiscale cuprind toate informatiile obligatorii si, eventual, sa solicite furnizorului corectarea lor.

2. - o parte din facturi (de exemplu facturile fiscale nr. x, nr. x, s.a.) cuprind achizitii de bunuri si prestari de servicii pentru care nu se dovedeste au legatura cu activitatea economica fiind fara drept de deducere, nerespectandu-se prevederile art. 126 alin. (1) lit. d) si art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 49 din Normele metodologice de aplicare a art. 147<sup>2</sup> care stipuleaza:

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

a) operatiunile 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 si 133;

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

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

"**Art. 145** - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

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

c) operatiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 si 144<sup>1</sup>;

d) operatiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 si lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operatiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum si în cazul operatiunilor efectuate de intermediari care actionează în numele si în contul altei persoane, atunci când acestia intervin în derularea unor astfel de operatiuni;

e) operatiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) si la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv".

(5) Nu sunt deductibile:

a) taxa aferentă sumelor achitate în numele si în contul clientului si care apoi se decontează acestuia, precum si taxa aferentă sumelor încasate în numele si în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate conform art. 137 alin. (3) lit. e);

b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice si produse din tutun, cu exceptia cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii."

Norme metodologice:

"49. (2) Prin exceptare de la prevederile alin. (1) nu se acorda rambursarea taxei datorate sau achitate de persoana impozabila prevazuta la alin. (3) pentru:



a) achizițiile de bunuri a caror livrare este scutită sau care poate fi scutită conform art. 143 alin. (2) din Codul fiscal;

b) achiziții de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. a), sau prestări de servicii a caror livrare/prestare este sau poate fi scutită de taxă conform art. 141-144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

c) **achiziții de bunuri/servicii pentru a caror livrare/prestare nu se acorda deducerea taxei în România în condițiile art. 145 alin. (2) sau (5) din Codul fiscal. (...)**"

Se reține că potrivit prevederilor Codului fiscal, societatea nerezidentă are dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitată pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau servicii care i-au fost prestate în beneficiul sau în România, cu condiția ca bunurile și serviciile achiziționate să fie utilizate de către aceasta pentru operațiuni aferente activității sale economice pentru care ar fi fost îndreptățită să deducă taxa dacă aceste operațiuni ar fi fost efectuate în România (*justificarea acestui fapt revenindu-i persoanei nerezidente care le-a achiziționat*). Prin urmare în cazul unor servicii care nu sunt legate de obiectul de activitate al acesteia sau nu au fost efectuate în scopul operațiilor sale taxabile, taxa pe valoarea adăugată aferentă nu-i poate fi rambursată.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana în cauză este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată achitată, ci **sa și demonstreze ca serviciile facturate au fost efectiv prestate în folosul operațiunii taxabile respective.**

Cu privire la acest capăt cerere, la dosarul cauzei există anexate numai facturile fiscale din care rezultă că a fost facturată contravaloarea "decontărilor din anexa", precum și anexele respective în care sunt enumerate o serie de achiziții de bunuri și servicii ("produse ap bv", "ap bv electrică", "telefon ap bv", "diverse ap bv", etc), achiziții pentru care societatea nu face dovada că are legătura cu operațiunile sale taxabile, întrucât nu a anexat niciun document în acest sens.

Prin urmare, niciun argument al acesteia cu privire la faptul că achizițiile efectuate au legătura cu apartamentul detinut în Galați și care este folosit strict pentru activitățile sale economice, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

3. - *pentru o parte din facturi (de exemplu facturile fiscale nr. x, nr. x, s.a), locul prestării nu a fost pe teritoriul României, nerespectându-se prevederile art. 126 alin. (1) lit. b) și art. 133 alin. 2 lit g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:*

**"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) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, **locul prestării este considerat a fi:**

g) **locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix**, cu condiția ca respectivul client **să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității** ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:

**8. punerea la dispoziție de personal".**

În temeiul dispozițiilor Codului fiscal, în cazul serviciilor prestate (servicii de marketing și publicitate, precum și punerea la dispoziție de personal pentru prestarea acestor servicii) de o persoană impozabilă stabilită în România către o persoană impozabilă stabilită în afara Comunității și care intră sub incidența art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, locul prestării nu este considerat a fi în România, ci, în speță, în Olanda.

Prin urmare, pentru acestea nu se datorează TVA în România, iar facturile trebuie emise fără TVA, fapt recunoscut de însăși contestatara.

Faptul că organele fiscale nu au îndrumat societatea în vederea corectării situației de fapt, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă, în condițiile în care aceasta motivată nu este singura pentru care organele fiscale au respins cererea de rambursare, în decizia emisă, organele fiscale menționând și lipsa documentelor de plată.

*4. - o parte din facturi (de exemplu facturile fiscale nr. x, nr. x, nr. x, s.a.) cuprind prestări de servicii care sunt scutite de taxă, nerespectându-se prevederile art. 143 alin. (1) lit. h) pct. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;*

**"Art. 143.** - (1) Sunt scutite de taxă:

h) în cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică sau pentru salvare ori asistentă pe mare, următoarele operațiuni:

1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea, leasingul și închirierea de nave, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și întreținerea de echipamente încorporate sau utilizate pe nave, inclusiv echipamente de pescuit."

Mai mult, în conformitate cu prevederile art. 8 alin. 2 lit. a din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de TVA, aprobate prin OMFP nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, livrările de bunuri și prestările de servicii prevăzute la art. 143 alin. 1 lit. h) pct. 1 și 3 din Codul fiscal cuprind, printre altele, operațiuni precum livrarea de echipamente încorporate în nave sau utilizate pe acestea.

Prin urmare, în temeiul dispozițiilor pct. 49 din Normele metodologice de aplicare a art. 147<sup>2</sup>, aprobate prin HG nr. 44/2004, nu se acordă rambursarea taxei datorate sau achitate de persoană impozabilă pentru achizițiile de bunuri sau prestările de servicii a căror livrare/prestare este sau poate fi scutită de taxă conform art. 141-144<sup>1</sup> din Codul fiscal.

5. - *declaratiile vamale de import prezentate nu fac dovada ca importatorul bunurilor, din punct de vedere al taxei, este societatea nerezidenta solicitanta a rambursarii TVA, nerespectandu-se prevederile art. 146 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:*

**"Art. 146.** - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele conditii:

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să detină declaratia vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să mentioneze **persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei**, precum si documente care să ateste **plata taxei de către importator** sau de către altă persoană în contul său."

De exemplu facturile fiscale nr. x, nr. x, nr. x, s.a.

Pentru a beneficia de rambursarea TVA achitată pentru importul de bunuri, persoana nerezidenta are obligatia sa detină declaratia vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, in care să se mentioneze ca **persoana nerezidenta este importator al bunurilor din punct de vedere al taxei**, precum si documente care să ateste **plata taxei de către importator** sau de către altă persoană în contul său.

Or, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei (factura mai sus mentionata si declaratiile vamale anexate) rezulta ca societatea importatoare este SC X SRL din Romania, si nu societatea nerezidenta din Olanda.

6. - *o parte din facturi au mai fost prezentate la rambursare printr-o alta cerere (308) care a fost respinsa, nerespectandu-se astfel prevederile Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr. 523/2007 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene:*

De exemplu facturile fiscale nr. x.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea a solicitat rambursarea TVA in suma de x, prin cererea nr. x, care a fost solutionata prin decizia nr. x, prin care s-a respins la rambursare taxa solicitata, pe motiv ca nu au fost respectate dispozitiile OMFP nr. 523/2007, coroborate cu cele ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

De altfel, potrivit adresei nr. x, prin care s-a completat referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti a facut urmatoarele precizari:

**"Precizam ca decizia de rambursare nr. x, prin care se respinge suma solicitata, nu a fost contestata de societatea nerezidenta."**

Prin cererea nr. x, solutionata prin decizia atacata, societatea a solicitat inca o data rambursarea aceleiasi sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, respectiv x lei.

Avand in vedere cele prezentate se retine ca **X** din Olanda nu este indreptatita sa beneficieze de rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei din bugetului statului roman, prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 8-a si de art. 147<sup>2</sup> alin. (1) din Codul fiscal care transpune aceasta directiva, in conditiile in care nu s-a conformat dispozitiilor obligatorii prevazute de legislatia nationala si comunitara in materie si in conditiile in care desi cunostea motivele pentru care a fost respinsa la rambursare taxa pe valoarea adaugata nu a depus documente care sa dovedeasca in primul rand faptul ca a fost achitata, iar apoi ca sunt indeplinite toate celelalte conditii pentru a beneficia de rambursare.

Drept pentru care, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de DGFP-MB, prin care s-a respins integral la rambursare TVA in suma de x lei, solicitata de societate.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 126 alin. 1, art. 133 alin. 2 lit. g pct. 8, art. 143 alin. 1, art. 145, art. 146 alin. 1 lit. c, art. 147<sup>2</sup> si art. 159 alin. 1 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, art. 7 si art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr.x emisa de DGFP-MB, prin care s-a respins integral la rambursare TVA in suma de x lei, solicitata de societate.

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.