



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agencia Națională de
Administrație Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatii

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

D E C I Z I E nr. 2588/853/13.09.2014

privind soluționarea contestației formulate decod de înregistrare în
scopuri de TVA, cu sediul social la adresa

Serviciul Soluționare Contestatii din cadrul DGRFP Timisoara a fost sesizat de DGRFP Bucuresti prin adresa nr.înregistrata la DGRFP Timisoara sub nr., cu privire la contestația formulată decod de înregistrare în scopuri de TVA, cu sediul social la adresa Nicosia, Cipru.

Prin adresa numărul, Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul ANAF a delegat competența de soluționare a contestațiilor către structurile specializate din cadrul direcțiilor regionale, în consecință DGRFP Timisoara este investită cu competența de soluționare a contestației..

Contestația a fost formulată și semnată de către societate prin reprezentantul sau legal

Actiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de dispozițiile art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.

Având în vedere prevederile art. 205 și ale art. 209 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu dispozițiile art. 3 alin. (1) din OPANAF nr. 3333/2011, privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timisoara este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost îndeplinite condițiile prevăzute de art. 205 și art. 206 din OG nr. 92/2003 republicată, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice; DGRFP Timisoara prin Serviciul soluționare contestații este competentă să soluționeze pe fond contestația.

I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. si solicita desfiintarea acesteia ca fiind netemeinica si nelegala, avand in vedere urmatoarele MOTIVE:

Societatea s-a ocupat de coordonarea constructiei in Romania a unei centrale de energie regenerabila (denumita in continuare „proiectul”) pentru un beneficiar societate romaneasca.

In vederea dezvoltarii acestui proiect, a incheiat un contract pentru prestari servicii cu societatea romana(care ulterior si-a preschimbato numele in), denumita in continuare „.....”. La randul sau, a desemnat alti subcontractori pentru parte a serviciilor agreate cu

Petenta precizeaza ca serviciile prestate reprezinta operatiuni taxabile in Romania, fiind servicii prestate in legatura cu bunuri imobile (conform art. 133 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare). Astfel, a emis facturi cu TVA romaneasca pentru serviciile prestate catre aceasta.

Tratamentul TVA al acestor servicii a fost confirmat de Ministerul Finantelor Publice - ANAF -AFP Sector 2 Bucuresti, prin emiterea Decizie nr. 500/2009 si a Raportului de inspectie fiscala nr.ca urmare a inspectiei fiscale desfasurate laSRL.

In baza articolului 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, petenta a solicitat rambursarea TVA aferenta perioadeifacturata de roman si platita de catre petenta. Astfel, nefiind inregistrata in scopuri de TVA in Romania si neavand aceasta obligatie, dar fiind stabilita si inregistrata intr-un alt Stat Membru al Uniunii Europene, petenta a depus cererea de rambursare a TVA insotita de documentele prevazute de legislatia in vigoare ce a fost inregistrata sub numarul(numar dereferinta.....).

In urma revizuirii documentelor anexate cererii de rambursare (nr.), Serviciul Reprezentante Straine, Ambasade si Administrare a Contribuabililor Nerezidenti a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr.prin care a respins in totalitate suma TVA solicitata la rambursare pe motiv ca „factura anexata cererii de rambursare nu are valoarea taxei pe valoarea adaugata exprimata in lei”.

In data depetenta a depus contestatia inregistrata cu numarul/.....prin care a solicitat desfiintarea in totalitate a Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr.emisa de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, Serviciul Reprezentante Straine, Ambasade si Administrare a Contribuabililor Nerezidenti si admiterea la rambursare a sumei de TVARON, anexand acesteia documentele necesare in sustinerea cauzei: copia contractului incheiat cu, copii ale facturilor de storno si a celor corectate in vederea indeplinirii prevederilor art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

documentele care atesta plata facturilor incluse in cererea de rambursare precum si copia Deciziei nr. 500/2009 si a Raportului de inspectie fiscala nr.emise de MFP - ANAF -AFP - Sector 2 Bucuresti.

In luna ianuarie 2013, cu adresa nr. a DGFP a Bucuresti - Serviciul Solutionare Contestatii, inregistrata la DGFP a Judetului Hunedoara sub nr. , DGFP a Bucuresti - Serviciul Solutionare Contestatii a delegat competenta de solutionare a contestatiei depuse de petenta in favoarea Biroului de Solutionare Contestatii din cadrul DGFP a Judetului Hunedoara.

Ulterior, in data de , Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Hunedoara, in calitate de autoritate delegata cu solutionarea contestatiei mai sus mentionate, a emis Decizia nr. 51 conform careia Decizia nr.de rambursare a taxei pe valoarea adaugata emisa de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti a fost desfiintata, iar organele fiscale, altele decat cele care au incheiat actul de control contestat, au fost solicitate sa procedeze la reanalizarea situatiei de fapt in cauza petentei.

In urma reverificarii efectuate de catre organele fiscale competente, s-a emis Decizia de respingere nr. emisa de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, DGRFP Bucuresti, Administratia fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, supusa prezentei contestatii, prin care s-a respins in totalitate suma TVA solicitata la rambursare pe motiv ca „aceste servicii nu sunt servicii legate de un bun imobil, prin urmare, locul desfasurarii acestor operatiuni nu este considerat a fi in Romania si deci, operatiunile nu sunt impozabile in Romania din punct de vedere al TVA”. De asemenea, in decizie sunt precizate urmatoarele:

- „facturile stornate si facturile corectate sunt emise de furnizor in anul 2011, in timp ce perioada aferenta prezentei cereri de rambursare este apr-oct 2010”;
- „Societatea nu e prezentat documentele din care sa rezulte achitarea integrala a facturilor din cererea de rambursare”.

Contestatia vizeaza suma delei reprezentand TVA respinsa la rambursare in baza Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. aferenta facturilor incluse de petenta in cererea de rambursare a TVA, inregistrata sub nr.la Serviciul Reprezentante Straine, Ambasade si Administrare a Contribuabililor Nerezidenti.

Referitor la locul taxarii serviciilor prestate de companiaSRL

Conform contractelor incheiate cu, urmatoarele categorii de servicii sunt prestate catre in legatura cu proiectul de coordonat:

- a) controlul si contabilitatea proiectului;
- b) servicii tehnice constand in:
 - efectuarea de studii de fezabilitate;
 - consultanta in crearea de companii - persoane juridice romane detinute de catredirect sau prin companii afiliate care vor fi producatorii de energie electrica si detinatorii turbinelor eoliene;

- efectuarea de studii tehnice de vant in vederea identificarii zonelor cu potential ridicat, a locatiilor favorabile amplasarii centralelor de productie a energiei si interpretarea datelor cu ajutorul si prin subcontractarea unor firme specializate;
- obtinerea acordului unic de mediu pentru centralele eoliene fie cu angajatii proprii fie prin colaborarea sau subcontractarea unor firme specializate in domeniu mediului, beneficiarul acordului fiind cele 6 companii romanesti create;
- realizarea masuratorilor cadastrale si topografice a zonelor identificate cu potential ridicat in vederea realizarii ulterioare a proiectului tehnic prin subcontractarea unor firme specializate;
- realizarea de harti ale zonelor cu potential ridicat prin subcontractarea unor firme specializate sau cu angajatii proprii;
- consultanta in vederea obtinerii de catre beneficiar si chiar obtinerea de catre beneficiar (in speta companiile romanesti create dein Romania care vor fi proprietarii parcurilor eoliene) a autorizatiilor necesare: constructiei de drumuri, constructiei de fundatii pe care vor fi instalate turbinele eoliene, racordarii in reseaua de distributie energie eoliana a turbinelor producatoare de energie; realizarea proiectelor tehnice necesare obtinerii autorizatiilor fie cu angajatii proprii fie prin subcontractarea unor firme specializate;
- obtinerea licentei ANRE de productie a energiei pentru companiile romanesti;
- identificarea companiilor producatoare de turbine eoliene, negocierea pentru beneficiar a conditiilor contractual, asigurarea de consultanta la semnarea contractelor;
- monitorizarea construirii si punerea in functiune a centralelor electrice eoliene si a unitatilor aferente, selectarea angajatilor pentru societatile responsabile de realizarea proiectului;
- monitorizarea si oferirea de asistenta in derularea contractelor incheiate de companiile romanesti cu furnizori colaboratori.

c) alte servicii.

De asernenea in conformitate cu Actul Aditional nr. 2 incheiat cu acest subcontractor, acesta asigura si urmatoarele servicii:

- identifica si subcontracteaza societati cu obiect de activitate dirigentie de santier;
- identifica si subcontracteaza societati cu obiect de activitate certificarea fazelor de constructie ale parcului eolian;
- identifica si subcontracteaza societati cu obiect de activitate elaborarea planului general de securitate si sanatate in munca pentru angajatii proprii privind activitatile desfasurate in cadrul santierului pe durata realizarii constructiei;
- ofera consultanta in realizarea managementului de proiect;
- organizeaza intalniri la nivel managerial, realizeaza rapoarte de lucru si control procedural.

Pentru serviciile prestate, petenta a platit toate facturile costului de capital alSRL. Aceste facturi ale costului de capital reprezinta rambursarea/plata in avans a costurilor si cheltuielilor directe (rezonabile si incluse in buget) efectuate in executarea acestor servicii.

In sustinerea tratamentului de TVA aplicat, petenta prezinta legislatia aplicabila atat la nivel national cat si la nivel comunitar.

Bunurile imobile sunt definite de Codul Fiscal ca reprezentand „orice structura fixata in sau pe pamant si orice teren” in timp ce in Codul Civil acestea sunt definite ca fiind „terenurile, izvoarele si cursurile de apa, plantatiile prinse in radacini, constructiile si orice alte lucrari fixate in pamant cu caracter permanent, platformele si alte instalatii de exploatare a resurselor submarine situate pe platoul continental precum si tot ceea ce, in mod natural sau artificial, este incorporat in acestea cu caracter permanent”.

In plus, in argumentatia cazului C-166/05 Heger Rudi GmbH judecat la Curtea Europeana de Justitie s-a retinut ca o caracteristica esentiala a unui bun imobil este faptul ca acesta este atasat unei anumite parti din suprafata pamantului, Curtea a hotarat de asemenea in cazul C-428/02 ca o bucata de teren care este permanent delimitat poate fi clasificata ca reprezentand un bun imobil.

In baza celor de mai sus, reiese in mod evident faptul ca turbinele eoliene reprezinta bunuri imobile, acestea reprezentand structuri fixate in pamant cu caracter permanent, bine delimitate pe suprafata terenului pe care sunt edificate.

In continuare, in conformitate cu prevederile art. 133 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare aplicabile la data prestarii serviciilor, in cazul prestarilor de servicii efectuate in legatura cu bunuri imobile, locul prestarii este considerat a fi „locul unde sunt situate bunurile imobile”.

In plus, punctul 13 alin. (4) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului Fiscal aplicabil la momentul prestarii serviciilor in cauza, serviciile legate de bunurile imobile cuprind operatiuni precum:

„a) lucrarile de constructii-montaj, transformare, finisare, instalare, reparatii, intretinere, curatare si demolare, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum si orice operatiune ce se efectueaza in legatura cu livrarea de bunuri mobile si incorporarea acestora intr-un bun imobil astfel incat bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinatia lor;

b) studiile si activitatile de supervizare, care fac parte in mod obisnuit din ocupatia arhitectilor, supervizorilor sau inginerilor si care au ca obiectiv pregatirea si coordonarea unei activitati prevazute la lit. a); (...)

i) serviciile de administrare a bunurilor imobile prin natura lor; (...)”

Pentru ca un serviciu sa fie considerat efectuat in legatura cu un bun imobil, trebuie sa existe o legatura directa suficienta intre prestarea respectiva si bunul imobil in cauza. Aceasta conditie este mentionata in cazul C-166/05 Heger Rudi GmbH judecat la Curtea Europeana de Justitie.

In vederea aplicarii unitare a legislatiei de TVA la nivel european, HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului Fiscal a fost modificata la data de 31 ianuarie 2012, aducandu-se o serie de clarificari suplimentare cu privire la natura si caracteristicile serviciilor ce sunt considerate a fi sau nu prestate in legatura cu un bun imobil, tratamentul TVA aplicat nefiind afectat.

Astfel, conform prevederilor curente ale punctului 14 alin. (2) HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului Fiscal, serviciile efectuate in legatura directa cu un bun imobil includ acele servicii care au o legatura suficient de directa cu respectivele bunuri imobile si cuprind, printre altele, operatiuni precum:

„a) elaborarea de planuri pentru o constructie sau o parte a unei constructii care sunt alocate unei anumite parcele de teren, indiferent daca constructia este ridicata ori nu;

b) furnizarea de servicii de supraveghere/securitate pe santier;

c) construirea unei cladiri sau edificarea unei constructii, precum si lucrarile de constructii si demolare efectuate asupra unei constructii ori asupra unor parti ale unei constructii;

d) lucrari asupra pamantului (...);

e) supravegherea si evaluarea riscurilor si integritatii bunurilor imobile; (...)

n) intermedierea in vanzarea, leasingul sau inchirierea de bunuri imobile, precum si intermedierea in anumite drepturi asupra bunurilor imobile;

o) serviciile de natura juridica referitoare la transmiterea sau transferul unui titlu de proprietate asupra unui bun imobil, la anumite drepturi asupra bunurilor imobile, cum ar fi serviciile notariale, ori intocmirea unui contract de vanzare-cumparare pentru un astfel de bun, indiferent daca tranzactia in sine care ar conduce la modificarea naturii juridice a proprietatii se realizeaza sau nu; (...)”

Tot punctul 14 alin. (2) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului Fiscal prevede la alin. (3) serviciile ce nu sunt considerate a fi legate de bunuri imobile, precum:

„a) elaborarea de planuri/schite pentru o constructie sau o parte a unei constructii care nu sunt alocate unei anumite parcele de teren; (...)

h) servicii de natura juridica, altele decat cele reglementate de alin. (2), in legatura cu contracte, inclusiv recomandari date cu privire la termenii unui contract de transfer de bunuri imobile, sau in legatura cu punerea in aplicare a unui astfel de contract ori pentru dovedirea existentei unui astfel de contract, in cazul in care astfel de servicii nu sunt specifice unui transfer de titlu de proprietate pentru un bun imobil.”

In acest context, asa cum reiese din notele justificative aferente facturilor emise de catreSRL, acesta a prestat, printre altele, urmatoarele servicii catre CWP:

- asistenta tehnica in legatura cu fundatiile aferente parcului eolian - lucrari de imbunatatire a terenului de fundare, lucrari de montaj ale armaturilor fundatiilor aferente parcului eolian, executarea hidroizolatiei acestora;

- asistenta tehnica pentru realizarea statiilor electrice de transformare;

- asistenta tehnica pentru construirea centrului de comanda si control al parcului eolian

- asistenta tehnica pentru executarea drumurilor de acces, a platformelor de intalnire aferente parcului eolian

- supervizarea constructiilor.

De asemenea,a facturatpentru urmatoarele servicii:

- asigurarea respectarii legislatiei in vigoare pentru calitatea in constructii, securitate si sanatate in munca;
- verificarea documentatiei referitoare la ridicarea turnurilor de sustinere a turbinelor eoliene, la imbunatatirea terenului de fundare, documentatia referitoare la realizare drumurilor de acces;
- organizarea de intalniri la nivel managerial, confirmarea raporturilor de pe santier;
- management de risc;
- raportari in legatura cu proiectul;
- intocmirea documentatiei tehnice in vederea obtinerii autorizatiilor de construire.

In cazul in care o operatiune este formata din mai multe elemente, trebuie analizat daca aceasta reprezinta o prestatie unica sau mai multe prestatii distincte si independente care trebuie apreciate separat din perspectiva, chiar daca din perspectiva TVA, fiecare prestatie trebuie sa fie considerata in mod normal ca fiind distincta si independenta.

Astfel, in conformitate cu jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, mai multe prestatii distincte in mod formal, care ar putea fi furnizate separat si care ar da nastere astfel, in mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie sa fie considerate o operatiune unica daca nu sunt independente.

In jurisprudenta Curtii Europene de Justitie (cazul C-276/09 Everything Everywhere Ltd, C-349/96 Card Protection Plan) se precizeaza ca exista o prestatie unica atunci cand doua sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de catre persoana impozabila sunt atat de strans legate intre ele incat formeaza, in mod obiectiv, o singura prestatie economica indivizibila, a carei descompunere ar avea un caracter artificial.

De asemenea, se considera prestatie unica atunci cand una sau mai multe prestatii constituie prestatia principala, iar celelalte prestatii constituie prestatii accesorii care fac obiectul aceluasi tratament fiscal precum prestatia principala. In special, o prestatie trebuie sa fie considerata ca fiind accesorie unei prestatii principale atunci cand nu constituie pentru client un scop in sine, ci un mijloc de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal.

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie retine faptul ca desi in cazul acestor servicii s-ar percepe un singur pret pentru prestatia respectiva, nu este un indiciu decisiv in a stabilirea existentei unei prestatii unice.

Astfel, in baza celor de mai sus, petenta considera ca serviciile prestate desi facturate catrereprezinta o prestatie unica, serviciile furnizate fiind strans legate intre ele, iar divizarea acestora avand un caracter artificial.

Petenta este de parere ca serviciile de asistenta tehnica in legatura directa cu dezvoltarea parcului eolian, asa cum au fost prezentate mai sus, reprezinta serviciile principale prestate deSRL. Celelalte servicii prestate de acesta sunt accesorii acestui serviciu principal, acestea reprezentand intr-adevar un

mijloc prin care beneficiaza in conditii mai bune de serviciul principal achizitionat, respectiv asistenta tehnica in dezvoltarea parcului eolian.

Astfel, petenta considera ca serviciile prestate dereprezinta servicii in legatura cu bunuri imobile asa cum sunt prevazute in Codul Fiscal si NM de aplicare, servicii ce sunt taxabile in Romania.

Pentru prestarea serviciilor prevazute in notele justificative si contract, compania a subcontractat diversi furnizori, spre exemplu pentru:

- servicii dirigentie de santier;
- coordonare sanatate si securitate in munca pentru santiere de constructii;
- construire drumuri de acces;
- inchiriere containere pentru birouri pe santier.

In baza acestor informatii, si avand in vedere faptul ca in perioada analizata petenta era singurul client atat alSRL, reiese ca achizitiile efectuate de acest subcontractor sunt in directa legatura cu serviciile prestate si facturate catre petenta si au natura si indeplinesc conditiile pentru a fi considerate servicii in legatura cu bunuri imobile.

Ori, atata timp cat achizitiile semnificative aleui sunt servicii de dirigentie, coordonare sanatate si securitate in munca pentru santiere de constructii, servicii de construire drumuri de acces, inchiriere containere pentru birouri pe santier, inspectii tehnice santier, servicii in legatura cu terenurile aferente parcului eolian - i.e. servicii in legatura cu bunuri imobile, iar singurul client al acestora este, achizitiile fiind efectuate pentru aceste prestari, este evident ca prestatiile subcontractorilor au ca si elemente preponderente servicii in legatura cu bunuri imobile. Ar fi absurd casa achizitioneze in principal servicii in legatura cu bunuri imobile (precum cele descrise mai sus) dar prestarea serviciului complex pe care acestia il efectueaza punand la un loc serviciile subcontractorilor sa fie considerat ca reprezentand un serviciu de consultanta generala.

Petenta considera ca locul taxarii serviciilor prestate este in Romania, iar persoana obligata la plata taxei conform art. 150 din Codul fiscal este furnizorul, respectivSRL.

Referitor la rambursarea taxei catre persoane impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in Romania

Pentru serviciile prestate catre petenta,a emis facturi fara TVA, considerand operatiunea impozabila la sediul beneficiarului conform art. 133 alin. (2) lit. g). In urma inspectiei fiscale desfasurate de catre ANAF, AFP Sector 2 la nivelulSRL, s-a dispus colectarea TVA pentru serviciile prestate in beneficiul petentei.

Prin urmare, in 2010 PSSRL a corectat facturile emise anterior catre petenta, evidentiind 19% TVA colectata.

Deoarece facturile emise initial de subcontractori pentru prestarea acestor servicii nu mentionau toate elementele obligatorii prevazute de Codul Fiscal pentru acordarea dreptului de deducere, petentei respingadu-i-se cererea de rambursare

depusa in baza acestora (nr.), in anul 2011, in baza prevederilor art. 159 din Codul Fiscal, a solicitatui corectarea acestor facturi in vederea mentionarii tuturor elementelor obligatorii prevazute la art. 155 din Codul Fiscal.

In temeiul art. 205 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, petenta a depus contestatie impotriva Deciziei nr.emisa de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti.

In sustinerea cauzei, in baza art. 213 alin (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, au fost atasate contestatiei depuse (nr. 33915/27.04.2011) atat copii ale facturilor initiale cat si copii ale facturilor de stonare a facturilor initiale si copii ale facturilor corectate (emise in anul 2011) ce mentionau toate elementele obligatorii prevazute la art. 155 din Codul Fiscal.

Cadrul legal invocat de contestatoare este:

- Art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal precizeaza ca: „In conditiile stabilite prin norme, persoana impozabila nestabilita in Romania, care este stabilita in alt stat membru, neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii, efectuate in Romania.”

- Punctul 49 alin. (15) din NM de aplicare ale Codului fiscal mentioneaza ca: „cererea de rambursare se refera la urmatoarele:

a) achizitii de bunuri sau servicii care au fost facturate in perioada de rambursare, achitate pana la data solicitarii rambursarii;

a) importuri de bunuri efectuate in perioada de rambursare.”

De asemenea, articolul 14 din Directiva 2008/9/CE prevede ca cererea de rambursare se refera la urmatoarele:

a) achizitii de bunuri sau servicii care au fost facturate pe parcursul perioadei de rambursare, cu conditia ca TVA sa fi devenit exigibila inaintea sau la momentul facturarii, sau pentru care TVA a devenit exigibila pe parcursul perioadei de rambursare, cu conditia ca achizitiile sa fi fost facturate inainte ca TVA sa devina exigibila;

b) importul de bunuri pe parcursul perioadei de rambursare.

Petenta mentioneaza ca art. 146 alin. (1) din Codul fiscal prevede ca „Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cuprevederile art. 155; (...)”

Conform art. 159 din Codul fiscal alin. (1) „Corectarea informatiilor inscrise in facturi sau in alte documente care tin loc de factura se efectueaza astfel: (...) b) in cazul in care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie sa cuprinda, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numarul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informatiile si valorile corecte, fie se emite un nou document continand

informatiile si valorile corecte si concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus in care se inscriu numarul si data documentului corectat”.

Alin. (3) al aceluiasi articol precizeaza ca „ (3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal si au fost constatate si stabilite erori in ceea ce priveste stabilirea corecta a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume in baza actului administrativ emis de autoritatea fiscala competenta, pot emite facturi de corectie conform alin. (1) lit. b) catre beneficiari. Pe facturile emise se va face mentiunea ca sunt emise dupa control si vor fi inscrise intr-o rubrica separata in decontul de taxa. Beneficiarii au drept de deducere a taxei inscrise in aceste facturi in limitele si in conditiile stabilite la art. 145 – 147¹”.

In continuare, punctul 81² din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal prevede ca „(3) Organele de inspectie fiscala vor permite deducerea taxei pe valoarea adaugata in cazul in care documentele controlate aferente achizitiilor nu contin toate informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/si acestea sunt incorecte, daca pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator in conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.

Furnizorul/Prestatorul are dreptul sa aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informatii din factura care sunt obligatorii potrivit art 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau inscrise eronat, dar care nu sunt de natura sa modifice baza de impozitare si/sau taxa aferenta operatiunilor ori nu modifica regimul fiscal al operatiunii facturate initial, chiar daca a fost supus unei inspectii fiscale. Aceasta factura va fi atasata facturii initiale. (...)”

Conform prevederilor art. 3 lit. a) din Codul fiscal, „Impozitele si taxele reglementate de prezentul cod se bazeaza pe urmatoarele principii: a) neutralitatea masurilor fiscale in raport cu diferitele categorii de investitori si capitaluri, cu forma de proprietate, asigurand conditii egale investitorilor, capitalului roman si strain; (...)”

Avand in vedere prevederile legale mentionate anterior, petenta considera ca o cerere de rambursare TVA depusa in baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal (ce transpune prevederile Directivei 2008/9/CE) poate include facturi ce fac referire la operatiuni a caror exigibilitate a intervenit anterior perioadei de rambursare, cu conditia ca aceste facturi sa fie emise in perioada de rambursare.

In conformitate cu prevederile Directivei 2008/9/CE, exigibilitatea TVA trebuie sa intervina inainte sau la momentul facturarii, ori pe parcursul perioadei de rambursare, daca facturarea s-a facut inainte ca taxa sa devina exigibila.

De asemenea, legislatia nationala precizeaza ca cererea de rambursare trebuie sa se refere la achizitii facturate pe parcursul perioadei de rambursare, fara sa se faca nicio referire la momentul in care a intervenit exigibilitatea taxei solicitate la rambursare.

Astfel, stabilirea facturilor ce se pot include in cererea de rambursare este determinata de perioada de facturare si nu de exigibilitatea taxei. Orice persoana impozabila are dreptul de a i se rambursa TVA facturata in anul respectiv, chiar

daca exigibilitatea ar fi intervenit intr-o perioada anterioara (singurele limitari fiind data facturarii in anul la care se refera cererea de rambursare si exigibilitatea in termenul legal de prescriptie de 5 ani).

Prin urmare, in baza celor de mai sus, petenta considera ca a procedat corect prin depunerea cererii de rambursare pentru perioada aprilie-octombrie 2010 in baza facturilor emise de subcontractor in respectiva perioada a anului 2010.

Deoarece facturile emise de subcontractor in perioada aferenta cererii de rambursare nu au fost intocmite in conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal, petenta a solicitat subcontractorilor corectarea acestora in conformitate cu prevederile legale aplicabile. Subcontractorii, prin aplicarea corespunzatoare a art. 159 alin. (1) din Codul fiscal, prin emiterea concomitenta a unui nou document continand informatiile si valorile corecte si a unui document cu valorile cu semnul minus in care s-a inregistrat numarul si data documentului corectat.

Facand uz de prevederile art. 213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala, petenta a transmis organelor fiscale competente copii ale acestor facturi finale emise de Subcontractor in anul 2011.

In ceea ce priveste acordarea dreptului de deducere a TVA si rambursarea acestuia in baza facturilor corectate in 2011, petenta considera ca prin invocarea de catre autoritati a faptului ca facturile finale sunt emise in 2011 iar cererea de rambursare se refera la o perioada anterioara ca un motiv al respingerii cererii de rambursare reprezinta o incalcare a principiului neutralitatii.

Avand in vedere prevederile art. 159 alin. (3) coroborat cu prevederile punctului 81² din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, un contribuabil cu sediul activitatii economice in Romania, beneficiar ar unor servicii pentru care TVA este datorata de furnizor, iar factura aferenta este emisa initial fara a se conforma prevederilor art. 155 din Codul Fiscal, are drept sa deduca TVA facturata de furnizorul sau daca pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale desfasurate la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator in conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.

Prin urmare, in vederea deducerii TVA facturata de subcontractor, petenta considera ca este indreptatita sa beneficieze de aceleasi conditii ca cele care sunt aplicabile unui contribuabil similar avand sediul activitatii economice in Romania. In acest context, petenta invoca unul dintre principiile fundamentale ale dreptului european prevazut si la art. 3 alin. (1) din Codul fiscal, respectiv principiul neutralitatii taxei.

In cazul de fata, invocarea de catre autoritati a faptului ca facturile stornate si facturile corectate sunt emise de furnizor in anul 2011, in timp ce perioada aferenta prezentei cereri de rambursare este aprilie-octombrie 2010, reprezinta o incalcare a principiului neutralitatii.

In baza celor de mai sus, petenta considera ca indeplineste toate conditiile de fond si de forma pentru a beneficia de deducerea TVA aferenta serviciilor facturate de subcontractor si, de asemenea ca, in baza art. 6 din Codul de procedura fiscala, „Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze [...] relevanta starilor de fapt fiscale si

sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra imprejurarilor edificatoare in cauza”.

Pe de alta parte, art. 213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala mentioneaza urmatoarele: „Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora”.

In consecinta, petenta apreciaza ca toate conditiile legale pentru solicitarea TVA prevazute la art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si la punctul 49 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal sunt indeplinite, avand drept de rambursare a TVA in suma delei.

II. Organele fiscale din cadrul DGFPM Bucuresti - Serviciul Reprezentante Straine Ambasade si Administrare Contribuabililor Nerezidenti au procedat la analiza documentara in vederea solutionarii cererii numarulformulata de de, privind rambursarea TVA aferenta perioadei 01.04.2010-31.10.2010.

Prin cererea in cauza societatea contestatoare a solicitat rambursarea TVA in cuantum delei.

In solutionarea cererii de rambursare, la data de , a fost emisa Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. 2837DRV, prin care a fost respinsa rambursarea TVA solicitata la rambursare, in cuantum delei.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca facturile initiale, emise in perioadanu contineau valoarea TVA exprimata in lei, nefiind respectate prevederile art. 155 alin. (5) punctul n) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 49 alin. (2) din HG nr. 44/ 2004 privind NM de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Facturile stornate si facturile corectate au fost emise de furnizor in anul 2011, in timp ce perioada aferenta cererii de rambursare a fost 01.04.2010-31.10.2010.

Avand in vedere obiectul de activitate prevazut in contractul incheiat de CWP din Cipru cu din Romania, in anul 2007 si obiectul facturilor anexate cererii de rambursare TVA nr. 2837, respectiv „consultanta”, organele de inspectie fiscala au apreciat ca serviciile prestate si facturate catre sunt servicii ale consultantilor.

Din contractul anexat contestatiei, emis in octombrie 2007, rezulta ca operatiunile economice se refera la: „controlul costului si contabilitatea proiectului” dintre care „monitorizarea contabilitatiisi a societatilor responsabile (...), monitorizarea aplicarii codurilor de cost ale proiectului (...), monitorizarea costurilor”, „servicii tehnice”, dintre care identificarea si selectarea locatiilor, coordonarea cu consultantii, asistenta in preluarea unor studii de

fezabilitate, studii de impact asupra mediului, realizarea de comentarii pe baza oricarui contract, negocierea contractelor cu furnizorii sau cu antreprenorii si „alte servicii”.

Urmare analizei contractului, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca furnizorul roman a efectuat servicii denumite generic serviciile consultantilor, inginerilor, juristilor si avocatilor, contabililor si alte servicii similare, iar locul prestarii acestor servicii nu este in Romania, pentru ca acestea se incadreaza in prevederile art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit prevederilor art. 134¹ alin. (1) si (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, faptul generator intervine la data prestarii serviciilor. Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care acestea sunt acceptate de beneficiar.

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

Referitor la locul taxarii serviciilor prestate de companiaSRL

In fapt, SC(.....RO) a prestat servicii in favoare din Cipru, conform Contractului de servicii incheiat la data de 01.10.2007.

Principalele activitati prestate potrivit contractului mai sus amintit constau in:

- **Servicii tehnice** (extras din art. 2.1.2. din contractul anexat)
 -RO va asistain identificarea si selectarea locatiilor corespunzatoare pentru implementarea proiectelor viitoare in orice zona din Europa Centrala de
 - Pentru amplasamentele identificate care indica un potential ridicat pentru un proiect reusit, acest proiect fiind denumit „Proiectele nominalizate”,RO va asista la coordonarea cu consultantii de dezvoltare de afaceri desemnati pe plan local si la producerea unor rapoarte de liste de verificare de filtrare pentru orice si pentru toate Proiectele nominalizate si pentru orice si pentru toate Societatile responsabile de realizarea proiectului si pentru Proiectele existente, conform solicitarii;
 -RO va asistain preluarea unor Studii de fezabilitate si in executarea acordurilor de optiuni cu Proprietarii de teren, implementarea masurilor in situ, proiectarea de baza, studiile de impact asupra mediului, estimarea costurilor Opex si Capex(...);
 - In cazul unei solicitari din partea,RO va asistain timpul activitatilor din etapa de dezvoltare care va consta in continuarea masurilor pe plan intern, preluarea proiectarii detaliate si organizarea consultarii cu antreprenorii si furnizorii, compararea ofertelor de licitatie, selectarea antreprenorilor preferati (...);

▪ **Servicii privind controlul costului si contabilitatea proiectului**
(extras din art. 2.1.1. din contractul anexat)

- *Monitorizarea contabilitatiisi a Societatilor responsabile de realizarea proiectului;*

- *Monitorizarea aplicarii Codurilor de cost ale proiectului desemnat desi asigurarea faptului ca respectivele costuri asociate proiectelor sunt proiectate si inregistrate in mod corect; etc.*

In intelesul art. 3.1 din contract, pentru serviciile prestate, prestatorul va factura lunar catrecontravaloarea lucrarilor furnizate de angajati sau subantreprenori sai conform tarifului lunar, plus 2%.

Astfel, in raport de motivul precizat in decizia de rambursare pentru respingerea cererii, sunt incidente prevederile art. 126 si art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2010:

*„Art. 126. – (1) **Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:***

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

*b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;***

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).”

„ ART. 133

(1) În vederea aplicarii regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:

a) o persoana impozabila care desfașoara și activitati sau operatiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1)-(4) este considerata persoana impozabila pentru toate serviciile care i-au fost prestate;

b) o persoana juridica neimpozabila care este înregistrata în scopuri de TVA este considerata persoana impozabila.

*(2) **Locul de prestare a serviciilor catre o persoana impozabila care actioneaza ca atare este locul unde respectiva persoana care primește serviciile își are stabilit sediul activitatii sale economice.** Daca serviciile sunt furnizate catre un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decat cel în care persoana își are sediul activitatii sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se afla respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absenta unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabila care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuita.”*

(...)

(4) Prin exceptie de la prevederile alin. (2) și (3), pentru urmatoarele prestari de servicii, locul prestarii este considerat a fi:

*a) **locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestarile de servicii efectuate în legatura cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experti și***

agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”

Serviciile prestate deRO nu se încadrează în prevederile art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal valabil în anul 2010, prin urmare nu se impozitează la locul unde sunt situate bunurile imobile, întrucât nu se poate stabili o legătură directă suficientă între prestarile de servicii și bunurile imobile (locurile potențiale pentru parcurile eoliene) în cauză.

În analiza naturii serviciilor prestate de SCSRL, respectiv măsura în care aceste servicii intră sub incidența prevederilor art. 133 alin. (2) din Codul fiscal valabil în anul 2010 (ce corespunde art. 47 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al TVA, modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului), din jurisprudența comunitară în materie rezultă că numai pentru prestarile de servicii care prezintă o legătură suficient de directă cu un bun imobil locul prestării se consideră a fi locul unde este situat bunul imobil (hotărârile CEJ din cauzele C-166/05 Heger, pct. 24, C-530/09 Inter-Mark Group, pct. 30, C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 32). Instanța comunitară a decis că o legătură suficient de directă implică, pe lângă faptul că prestarea să fie legată de un bun imobil determinat în mod expres (hotărârea CEJ din cauza C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 34) și faptul, în plus, că prestarea de servicii să aibă ca obiect bunul imobil în sine, și anume, că bunul imobil individualizat expres să fie elementul constitutiv al prestării de servicii întrucât constituie un element central și indispensabil al acesteia (hotărârile CEJ din cauzele C-166/05 Heger, pct. 25, și C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 35).

Prin urmare serviciile la care se face referire în Contractul de servicii încheiat la data de 01.10.2007 între SC(.....RO) și din Cipru reprezintă din punct de vedere al TVA servicii de natură intangibilă, pentru care locul prestării se determină în conformitate cu prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal valabil în anul 2010, care stipulează că locul prestării este **locul unde clientul care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice, în cazul nostru în Cipru.**

În ceea ce privește celelalte servicii, legate de controlul costului și contabilitatea proiectului, prestate de SCîn beneficiul, aceste servicii sunt auxiliare serviciilor principale (celor de consultanță) prestate de compania română.

Astfel, serviciile auxiliare (serviciile legate de controlul costului și contabilitatea proiectului) prestate de SC**nu reprezintă un scop în sine pentru petenta.** achiziționează practic serviciile de consultanță prestate de SCSRL, iar serviciile de controlul costului și contabilitatea proiectului prestate de compania română reprezintă în fapt **un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciile de consultanță oferite de prestatorul român companiei cipriote.**

Aceasta situatie este analizata si argumentata si in cazul C-41/04 (Levob), potrivit caruia o prestatie trebuie sa fie considerata accesorie unei prestatii principale daca **nu constituie pentru clientela un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal al prestatorului.**

Potrivit argumentelor mentionate in cazul amintit mai sus, se poate considera ca ne aflam in prezenta unei prestatii unice atunci cand doua sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de catre persoana impozabila sunt atat de strans legate intre ele, incat formeaza, in mod obiectiv, o singura prestatie economica indivizibila, a carei descompunere ar avea un caracter artificial.

Prin urmare, trebuie analizate caracteristicile esentiale ale unei tranzactii pentru a putea stabili daca primitorul achizitioneaza in fapt mai multe servicii, produse sau un singur serviciu/produs.

Aceleasi principii mai sus mentionate sunt tratate si in Cazul CEJ nr. 3498/96 (Card Protection Plan). Prin intermediul acestui caz s-a stabilit criteriul pe baza caruia se poate stabili daca mai multe elemente trebuie vazute ca reprezentand o singura tranzactie sau doua sau mai multe operatiuni de sine statatoare. In acest context, s-a stabilit ca in situatia in care este analizata o tranzactie formata dintr-o serie de elemente, trebuie avute in vedere toate imprejurarile in care acea tranzactie a avut loc. Astfel, in primul rand fiecare livrare de bunuri sau servicii trebuie vazuta ca fiind independenta. **Totusi, o livrare care in fapt reprezinta o singura prestatie din punct de vedere economic nu trebuie impartita in mod artificial pentru a evita distorsionarea functionalitatii sistemului TVA.**

In concluzie, situatia in discutie reprezinta o prestare unitara, serviciilor legate de costul si contabilitatea proiectului li se aplica acelasi tratament fiscal din punct de vedere al TVA precum si serviciilor de consultanta care reprezinta din punct de vedere al TVA servicii de natura intangibila, pentru care locul prestarii se determina in conformitate cu prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal valabil in anul 2010.

In concluzie, se respinge ca neintemeiata sustinerea contestatoarei conform careia locul taxarii serviciilor prestate de SCin favoarea sa este in Romania, fiind aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal valabil in anul 2010, in vigoare la data prestarii serviciilor (locul taxarii este **locul unde clientul caruia ii sunt prestate serviciile este stabilit, respectiv Cipru.**

Referitor la rambursarea taxei catre persoane impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in Romania

..... din CIPRU prin cererea de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoanele impozabile nestabilite în Romania, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, pentru anul 2010, perioada 01.04.2010 – 31.10.2010, înregistrata cu nr., cu numarul de referinta....., a solicitat la rambursare TVA în suma de 1.111.466,00 RON, ataşand la cererea de rambursare urmatoarele facturi:

....., avand sediul social in Cipru, dezvolta, in Romania, o centrala de energie regenerabila. In cadrul activitatilor desfasurate, a incheiat contracte pentru servicii cu urmatoarele societati romanesti(care ulterior si-a preschimbat numele in) si Acesti parteneri presteaza servicii de dezvoltare aferente centralei din Romania cum ar fi impamantare cabluri, instalare a cablurilor in statia de transformare, lucrari de fundatie si de ridicare a turbinelor etc., si in baza acestor contracte incheiate, precum si actelor aditionale la acestea, au emis facturi fiscale catre

Prin raportul de inspectie fiscala nr., incheiat la SCBucuresti, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

„Societatea presteaza servicii exclusiv pentru clientul extern in baza contractului incheiat in data de 01.10.2007, respectiv studii, informatii, planuri, analize, in domeniul dezvoltarii unor proiecte de energie renoibila pe teritoriul Romaniei (amplasarea de parcuri eoliene).

Pentru prestarile de servicii reprezentand consultanta in domeniul dezvoltarii energiei eoliene, societatea a emis facturi fiscale fara TVA, considerand ca operatiunea nu este impozabila in Romania.

S-au aplicat prevederile art. 133 alin. (2) lit g: "locul unde clientul caruia ii sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu conditia ca respectivul client sa fie stabilit sau sa aiba un sediu fix in afara Comunitatii ori sa fie o persoana impozabila actionand ca atare, stabilita sau care are un sediu fix in Comunitate, dar nu in acelasi stat cu prestatorul, in cazul urmatoarelor servicii ...

Punctul 5: serviciile consultantilor, inginerilor, juristilor si avocatilor, contabililor si expertilor contabili, ale birourilor de studii si alte servicii similare."

Din analiza facturilor fiscale inscrise in cererea de rambursare existente in copie la dosarul contestatiei, se retin urmatoarele aspecte:

1. Referitor la factura fiscala nr.

Din confirmarea de credit nr. emisa de Raiffeisen Bank, reiese ca factura nr. în valoare de euro a fost achitata de, data tranzactiei .

Ulterior, avand în vedere ca factura emisa a fost exprimata exclusiv în euro, SC , cu factura nr. anulat factura nr. și a întocmit factura fiscala nr. cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea totala euro, din care TVA în cuantum de euro, lei.

2. Referitor la factura fiscala nr. , a fost emisa de SC , în baza contractului de consultanta din .

Din confirmarea de credit nr. , respectiv nr. , emise de Raiffeisen Bank, reiese ca factura nr. în valoare de a fost achitata de, în doua tranșe de , în date de .

Ulterior, avand în vedere ca factura emisa initial a fost exprimata exclusiv în euro, SC , cu factura nr.a anulat factura nr.și a întocmit factura fiscala nr.cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea

totalaeuro, din care TVA în cuantum deeuro, respectivlei.

3. Referitor la factura fiscala nr. în valoare deeuro, din care TVA în suma deeuro, aceasta a fost emisa de SC, în baza contractului de consultanta din .

Din confirmarea de credit nr. emisa de Raiffeisen Bank, reiese ca factura nr. în valoare deeuro a fost achitata de, data tranzactiei fiind .

Ulterior, avand în vedere ca factura emisa a fost exprimata exclusiv în euro, SC, cu factura nr. a anulat factura nr. și a întocmit factura fiscala cu același nr. cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea totalaeuro, din care TVA în cuantum deeuro, respectiv lei.

4. Referitor la factura fiscala nr. în valoare de euro, din care TVA în suma euro, precum și factura fiscala nr. în valoare de - euro, din care TVA în suma de - euro, au fost emise de SC, în baza contractului de consultanta din .

Din confirmarea de credit nr. emisa de Raiffeisen Bank, reiese ca factura nr. și factura nr. au fost achitate de, data tranzactiei fiind în valoare de

Ulterior, avand în vedere ca facturile emise au fost exprimate exclusiv în euro, SC, cu factura nr. , respectiv factura nr. a anulat factura nr. respectiv factura nr. și a întocmit:

- factura fiscala nr. cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea totala euro, din care TVA în cuantum de euro, respectiv lei;
- factura fiscala nr. cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea totala - euro, din care TVA în cuantum de - euro, respectiv - lei.

5. Referitor la factura fiscala nr. în valoare de 248.000 euro, din care TVA în suma de euro, precum și factura fiscala nr. în valoare de - euro, din care TVA în suma de euro, au fost emise de SC, în baza contractului de consultanta din .

Din confirmarea de credit listata în data de emisa de Raiffeisen Bank, reiese ca factura nr. și factura nr. au fost achitate de, data tranzactiei fiind , în valoare de euro (

Ulterior, avand în vedere ca facturile emise au fost exprimate exclusiv în euro, SC, cu factura nr. respectiv factura nr. a anulat factura nr. respectiv factura nr. și a întocmit:

- factura fiscala nr. cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea totala euro, din care TVA în cuantum de euro, respectiv 203.894,40 lei;

- factura fiscala nr. cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea totala - , din care TVA în cuantum de - , respectiv - lei.

6. Referitor la factura fiscala nr. în valoare de euro, din care TVA în suma de euro, precum și factura fiscala nr. în valoare de - euro, din care TVA în suma de - euro, au fost emise de SC , în baza contractului de consultanta din 01.03.2010.

Din confirmarea de credit listata în data de , emisa de Raiffeisen Bank, reiese ca factura nr. și factura nr. au fost achitate de , data tranzactiei fiind , în valoare de euro ().

Ulterior, avand în vedere ca facturile emise au fost exprimate exclusiv în euro, SC , cu factura nr. , respectiv factura nr. a anulat factura nr. respectiv factura nr. și a întocmit:

- factura fiscala nr. cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea totala euro, din care TVA în cuantum de euro, respectiv lei;
- factura fiscala nr. cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea totala - euro, din care TVA în cuantum de - euro, respectiv - lei.

Mentionam ca printr-o factura cu același nr. a fost anulata și factura nr.

7. Referitor la factura fiscala nr. în valoare de euro, din care TVA în suma de euro, a fost emisa de SCBucurești, în baza contractului de consultanta din .

Din extrasul de cont nr. emis de Raiffeisen Bank reiese ca factura nr. a fost achitata de , data tranzactiei .

Ulterior, avand în vedere ca facturiile emise initial de SCBucurești au fost exprimate exclusiv în euro, și întrucat SCBucurești și-a preschimbat numele în SC începand cu data de , SC cu factura nr. a anulat factura nr. și a întocmit factura fiscala nr. cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea totala euro, din care TVA în cuantum .

8. Referitor la factura fiscala nr. în valoare de euro, din care TVA în suma de euro, a fost emisa de SCBucurești, în baza contractului de consultanta .

Din extrasul de cont nr. emis de Raiffeisen Bank, reiese ca factura nr. a fost achitata de , iar la data tranzactiei de apare o valoare de 95.000 euro, dar coroborat cu documentele atașate extrasului, respectiv fișa contului și jurnalele de vanzari reiese ca:

- atat în fișa contului 411, cat și în jurnal de vanzari nu este cuprinsa nicio factura nr.

- atat în fișa contului 411, cat și în jurnal de vanzari au fost înregistrate doar factura nr. , în valoare de euro, și factura nr. în valoare de euro, iar la data de pentru plata de euro () este trecut extrasul de cont cu nr. 16/17.05.2010 (E16).

Ulterior, avand în vedere ca facturile emise initial de SCBucurești au fost exprimate exclusiv în euro, și întrucat SCBucurești și-a preschimbato numele în SC începand cu data de , SC cu factura nr a anulat factura nr. a întocmit factura fiscala nr. cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea totala euro, din

9. Referitor la factura fiscala nr. în valoare de euro, din care TVA în suma de euro, a fost emisa de SCBucurești, în baza contractului de consultanta din .

Din extrasul de cont nr. emis de Raiffeisen Bank reiese ca factura nr. a fost achitata de, data tranzactiei fiind 19.07.2010.

Ulterior, avand în vedere ca facturile emise initial de SCBucurești au fost exprimate exclusiv în euro, și întrucat SCBucurești și-a preschimbato numele în SC începand cu data de , SC cu factura nr. a anulat factura nr. și a întocmit factura fiscala nr. cu valori exprimate atat în euro, cat și în lei: valoarea totala euro, din care TVA în cuantum de euro, respectiv lei.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la data depunerii cererii de rambursare:

„Rambursarea taxei catre persoane impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in Romania.

(1) In conditiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru, poate solicita rambursarea taxei achitate;”

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru poate solicita rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitata in conditiile stabilite prin NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004.

Astfel, in temeiul pct. 49 din NM pentru aplicarea Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, dat in explicitarea art.147² alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila la data depunerii cererii de rambursare:

„(1) In baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila nestabilita in Romania, dar stabilita in alt stat membru, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate in Romania. Taxa pe valoarea adaugata se ramburseaza de catre Romania, statul membru in care au fost achizitionate

bunuri/servicii sau in care s-au efectuat importuri de bunuri, daca persoana impozabila respectiva indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

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**; (...)*

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru, **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.

Totodata, se retine ca potrivit pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a) din Directiva 2008/9/CE nu se ramburseaza „taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect”. In acest sens, jurisprudenta comunitara in materie recunoaste ca **taxa facturata din greseala beneficiarului nu poate face obiectul restituirii in temeiul celei de-a opta directive 79/1072/CEE** (care a fost inlocuita din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar persoana careia i-au fost prestate serviciile poate exercita o actiune de drept civil in restituirea platii nedatorate impotriva furnizorului (a se vedea hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul C-35/05 Reemtsma).

In speta, contestatoarea a dedus TVA aferenta unor facturi de prestari servicii pentru care locul livrarii este in Cipru conform art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aplicabila in anul 2010.

Referitor la etapele si conditiile pe care trebuie sa le indeplineasca persoanele neinregistrate in scopuri de TVA in Romania pentru a beneficia de rambursarea TVA, sunt aplicabile prevederile pct. 49 alin. (6)-(8) din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede:

„(6) Pentru a obtine o rambursare a TVA in Romania, persoana impozabila care nu este stabilita in Romania adreseaza o cerere de rambursare pe cale electronica si o inainteaza statului membru in care este stabilita, prin intermediul portalului electronic pus la dispozitie de catre statul membru respectiv.

(7) Cererea de rambursare contine urmatoarele informatii:

- a) numele si adresa completa ale solicitantului;
- b) o adresa de contact pe cale electronica;
- c) descrierea activitatii economice a solicitantului pentru care sunt achizitionate bunurile si serviciile;
- d) perioada de rambursare acoperita de cerere;
- e) o declaratie din partea solicitantului ca nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei pe parcursul perioadei de rambursare, cu exceptia operatiunilor prevazute la alin. (1) lit. c) pct. 1 si 2;

f) codul de inregistrare in scopuri de TVA sau codul de inregistrare fiscala al solicitantului;

g) datele contului bancar, inclusiv codurile IBAN si BIC.

(8) In afara de informatiile mentionate la alin. (7), cererea de rambursare mai contine, pentru fiecare factura sau document de import, urmatoarele informatii:

- a) numele si adresa completa ale furnizorului sau prestatorului;
- b) cu exceptia importurilor, codul de inregistrare in scopuri de TVA al furnizorului sau prestatorului;
- c) cu exceptia importurilor, prefixul statului membru de rambursare in conformitate cu codul ISO 3166 - alfa 2, respectiv codul RO;
- d) data si numarul facturii sau documentului de import;
- e) **baza impozabila si cuantumul TVA, exprimate in lei;**
- f) cuantumul TVA deductibil, calculat in conformitate cu alin. (3), (4) si (5), exprimat in lei;
- g) dupa caz, partea de TVA deductibila calculata in conformitate cu alin. (5) si exprimata ca procent;
- h) natura bunurilor si a serviciilor achizitionate, descrisa conform codurilor de la alin. (9).

(...)

„(15) Cererea de rambursare se refera la urmatoarele:

- a) achizitii de bunuri sau servicii care au fost facturate in perioada de rambursare, achitate pana la data solicitarii rambursarii;
- b) importuri de bunuri efectuate in perioada de rambursare.”

Astfel, se retine faptul ca cererea de rambursare cuprinde toate operatiunile ce stau la baza sumei solicitate respectiv achizitiile si importurile de bunuri, precum si prestarile de servicii ce i-au fost efectuate, tipul operatiunii (achizitii, importuri sau prestari de servicii), natura bunurilor achizitionate sau importate ori natura serviciilor care i-au fost prestate, numele si prenumele sau denumirea furnizorului ori a prestatorului de servicii, codul de identificare fiscala comunicat de catre furnizor sau

prestatorul de servicii, data, respectiv numarul facturii din care reiese suma solicitata spre rambursare, suma de taxa pe valoarea adaugata ce reiese din factura respectiva. **Totodata, se retine faptul ca toate sumele se inscriu in lei.**

In plus, trebuie retinut faptul ca in mod eronat SCa intocmit facturi cu TVA pentru serviciile prestate in favoarea deoarece locul taxarii serviciilor prestate de SCnu este in Romania, fiind aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, in vigoare la data prestarii serviciilor – anul 2010 (locul taxarii este locul unde clientul caruia ii sunt prestate serviciile isi are stabilit sediul activitatii sale economice , respectiv Cipru).

In acest sens, jurisprudenta comunitara in materie recunoaste ca taxa facturata din greseala beneficiarului nu poate face obiectul restituirii in temeiul celei de-a opta directive 79/1072/CEE (care a fost inlocuita din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar persoana careia i-au fost prestate serviciile poate exercita o actiune de drept civil in restituirea platii nedatorate impotriva furnizorului (hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul C-35/05 Reemtsma).

In consecinta, in raport de motivatia prezentata, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma delei facturata eronat de furnizorul SCSRL.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 207, alin. 1 si art. 216, alin. 1, din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr., se

D E C I D E :

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de, privind TVA in suma delei.

- prezenta decizie se comunica la :

-
- DGRFP Bucuresti -

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de judecata competenta in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

Ioan DRAGOMIR