

**DECIZIA nr. 537/25.08.2016**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**x Germania,**  
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.x4/18.05.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciului Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr.x9/18.05.2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.x/18.05.2016 cu privire la contestatia formulata de **S.C.xh Co.KG** - Germania, cod inregistrare fiscala x3, prin imputernicit x.L., cod unic de inregistrare x5, Str. x, sector 1, Bucuresti.

Obiectul contestatiei inregistrata la registratura D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.x5/08.01.2016, la Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti sub nr. MBR-AFN - 0x08.01.2016, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr.1x/06.11.2015 emisa de AFCN, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **x0 lei**.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin.(1), art. 269, art.272 alin.(2) lit.(a) si alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu prevederile pct. 3.6 din OPANAF nr.3741/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SCxCo.KG - Germania**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Societatea nerezidenta a achizitionat piese auto si accesorii necesare pentru buna functionare a autoturismelor din dotare, acestea fiind utilizate pentru deplasarea reprezentantilor medicali cu scopul de a prospecta si promova produsele comercializate de societate, iar in ceea ce priveste buna utilizare a autoturismelor, societatea este nevoita sa achizitioneze piese auto inclusiv servicii de manopera pentru montarea pieselor auto respective.

Contestatarul mentioneaza ca astfel de servicii sunt auxiliare achizitiei de bunuri intruct achizitia de servicii de instalare/montare nu reprezinta un scop in sine pentru societate, in acest sens s-a pronuntat si Curtea de Justitie a Uniunii Europene in cazul C-349/96-Card Protection Plan Ltd (CPP).

Achizitiile de piese auto efectuate de catre x au fost corect facturate cu TVA din Romania, locul taxarii fiind in Romania, astfel societatea considera ca are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor de piese auto si accesorii, inclusiv servicii de manopera pentru

montarea pieselor auto, efectuate in perioada 1 iulie - 30 septembrie 2012 asa cum sunt incluse in cererea de rambursare nr. x2/19.10.2012.

Prin urmare societatea solicita desfiintarea partiala a deciziei de rambursare TVA nr. x2/06.11.2015 reprezentand TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

**II.** Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x2/06.11.2015, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

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

**Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta are dreptul la rambursarea TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organului fiscal.**

**In fapt,** In baza cererii de rambursare nr. x2/19.10.2012, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x/06.11.2015, aferenta perioadei 01.07.2012 - 30.09.2012, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti a aprobat la rambursare TVA in suma de 2x lei si a respins la rambursare TVA suma de 7x lei, din care societatea contesta TVA in suma de **4x1 lei**.

Motivul respingerii la rambursare a fost faptul ca pentru achizitiile de piese auto, service auto si mecanica locul prestarii nu este in Romania.

Se retine ca societatea contesta doar TVA respinsa la rambursare in suma de **x1 lei** aferenta pozitiiilor : 8, 9, 17, 18, 19, 20, 21, 22 , 24, 25, 29, 51, 59, 60, 61, 68, 70, 85, 86, 89, 91, 96, 97, 98, 99, 103, 113, 124, 136, 139, 148, 153, 161, 162, 163.

**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 condițiile stabilite prin norme:*

*a) persoana impozabilă nestabilă în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România. (...)"*

*Norme metodologice:*

**"49. (1) În baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

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

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

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

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

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

(2) **Nu se rambursează:**

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

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

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

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

(...) **(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145<sup>1</sup> și 146 din Codul fiscal.**

(15) **Cererea de rambursare se referă la următoarele:**

a) achiziții de bunuri sau servicii care **au fost facturate în perioada de rambursare**, achitate până la data solicitării rambursării;

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare. (...)

(17) **Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare.** Prin excepție, pentru cererile care se referă la rambursări aferente anului 2009, termenul-limită de transmitere este 31 martie 2011. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile/documentele cerute conform alin. (7)-(12). Statul membru în care este stabilit solicitantul îi trimite acestuia, de îndată, o confirmare electronică de primire a cererii și transmite pe cale electronică organului fiscal competent din România cererea de rambursare completată conform alin. (7)-(9) și informațiile/documentele prevăzute la alin. (10)-(12).

(18) Perioada pentru care se rambursează taxa pe valoarea adăugată este de maximum un an calendaristic și de **minimum 3 luni calendaristice**. Cererile de rambursare pot însă viza o perioadă mai mică de 3 luni în cazul în care aceasta reprezintă perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic.

(...) (24) În cazul în care organul fiscal competent din România cere **informații suplimentare**, acesta comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de două luni de la data primirii informațiilor cerute sau, în cazul în care nu a primit răspuns la cererea sa de informații, în termen de două luni de la data expirării termenului prevăzut la alin. (23). Cu toate acestea, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare, în totalitatea ei sau la o parte a acesteia, trebuie să fie întotdeauna de maximum 6 luni de la data primirii cererii de către statul membru de rambursare. În cazul în care organul fiscal competent din România cere alte informații suplimentare, acesta comunică

solicitantului decizia sa privind cererea de rambursare, în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, în termen de 8 luni de la data primirii cererii.

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

*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 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 de conditionalitati 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 livrării sau prestării este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, sa depuna cererea de rambursare in termenul legal, achizițiile de bunuri sau servicii care fac obiectul cererii de rambursare trebuie sa fie facturate în perioada de rambursare, etc.*

In speta, in baza cererii de rambursare nr.x2/19.10.2012, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x/06.11.2015, aferenta perioadei 07-09.2012, AFCN a respins la rambursare TVA in suma dex lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare doar suma de **x1 lei** aferenta pozitior nr. 8, 9, 17, 18, 19, 20, 21, 22 , 24, 25, 29, 51, 59, 60, 61, 68, 70, 85, 86, 89, 91, 96, 97, 98, 99, 103, 113, 124, 136, 139, 148, 153, 161, 162 si 163 din cerere, aferenta achizitiei de servicii auto, manopera mecanica si piese auto, se retin urmatoarele:

Potrivit dispozitiilor art. 147<sup>2</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, persoanele impozabile nerezidente si care nu sunt stabilite in Romania beneficiaza de rambursarea TVA daca sunt indeplinite mai multe conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistenta sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistenta obligatiei inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si la neefectuarea de operatiuni impozabile in Romania, respectiv neefectuarea de livrari de bunuri sau prestari de servicii ce se considera ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege.

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 Directivei 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**).

Rezulta, asadar, ca nu poate fi rambursata persoanelor impozabile stabilite in Comunitate taxa pe valoarea adaugata ce a fost facturata incorect, fie ca urmare a faptului ca operatiunile nu sunt impozabile in Romania, fie ca urmare a faptului ca operatiunile sunt scutite de TVA.

Astfel, in raport de motivul precizat in decizia de rambursare pentru respingerea cererii si de motivatia societatii contestatare nerezidenta cu privire la acest capat de cerere, devin incidente si prevederile art. 126, art. 128, art. 129 si art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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 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. 128. – (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.**

**“Art. 129. – (1) Se consideră prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128”.**

**„Art 133 (2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”**

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca furnizorii locali (SC x,ETC) au emis facturi catre societatea nerezidenta **x Co.KG** din Germania, cu privire la prestarea de servicii auto (manopera), inclusiv vanzarea de piese auto (filtru ulei, filtru aer, filtru polen, etc), **cu scopul de a mentine in buna stare de functionare autovehiculele detinute de societatea nerezidenta.**

De exemplu, la pozitia 22 din cererea de rambursare:

- factura nr. x2 emisa de SC xs, la denumirea produselor sau a serviciilor se mentioneaza:

- alama auto, clema plastic, etc;

- devizul de lucrari nr. x/06.07.2012 care detaliaza serviciile prestate si piesele auto inlocuite in legatura cu operatiunea denumita: “montat alarma viper”.

Fiind vorba de o operatiune constituita din mai multe componente, unele bunuri, altele servicii, care nu este explicitata in Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, in analiza acesteia se retine jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene degajata din cazurile C-111/05 Aktiebolaget NN, C-88/09 Graphic Procede si cazurile reunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 si C-502/09, care fac trimitere si la cazurile C-349/96 Card Protection Plan si C-41/04 Levob Verzekeringen si OV Bank, invocate in parte si de societatea nerezidenta prin contestatia formulata.

Astfel, in primul rand, atunci cand o operatiune este formata dintr-un fascicul de elemente si de acte, potrivit jurisprudentei comunitare amintite trebuie luate in considerare toate imprejurarile in care se desfasoara operatiunea respectiva, cu scopul de a determina daca ne gasim in prezenta a doua sau mai multe operatiuni distincte sau a uneia unice, Curtea considerand ca suntem in prezenta unei **operatiuni (prestatii) unice atunci cand doua sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului sunt atat de strans legate intre ele incat formeaza, in mod obiectiv, o singura prestatie economica indivizibila, a carei descompunere ar avea caracter artificial** si ar altera functionalitatea sistemului de TVA (a se vedea C-111/05 pct. 21 si 23, C-88/09 pct. 18 si 20, cazurile reunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 si C-502/09 pct. 52 si 53). De asemenea, potrivit jurisprudentei Curtii, faptul ca este facturat un pret unic sau preturi distincte nu are importanta decisiva in considerarea a doua sau mai multe operatiuni independente sau, dimpotriva, a unei operatiuni unice (cazul C-276/09 Everything Everywhere pct. 29 si cazurile reunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 si C-502/09 pct. 57).

In fapt, societatea nerezidenta **x& Co.KG** a achizitionat piese auto care au fost montate in diverse autovehicule, operatiune care a implicat atat **livrarea pieselor auto destinate inlocuirii celor defecte, cat si prestarea serviciului de inlocuire a pieselor auto, de unde rezulta ca este vorba de o operatiune unica indivizibila intrucat beneficiarul (societatea nerezidenta contestatara) nu urmareste simpla achizitie a pieselor auto, ci si incorporarea lor in autovehiculele detinute.**

In al doilea rand, tot jurisprudenta a stabilit ca, pentru a determina daca o operatiune unica complexa trebuie considerata livrare de bunuri sau prestare de servicii, **trebuie sa fie identificate elementele predominante ale acesteia, pornind de la faptul ca o prestatie trebuie sa fie considerata ca fiind accesorie unei prestatii principale atunci cand nu constituie pentru clientela un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal al prestatorului** (a se vedea C-111/05 pct. 27 si 28, C-88/09 pct. 24).

In situatia in care nu se poate stabili elementul accesoriu din cadrul unei operatiuni, Curtea a furnizat, de la caz la caz, acele elemente sau **indicii** de care sa poate tine seama in scopul calificarii operatiunii drept livrare de bunuri sau prestare de servicii, cum ar fi: raportul dintre pretul bunului si cel al serviciilor furnizate (cauza C-111/05 pct. 37), importanta cantitativa si calitativa a prestarii serviciilor in raport cu livrarea bunului (cauza C-111/05 pct. 38 si cauzele reunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 si C-502/09 pct. 62), timpul necesar executarii prestatiilor (cauza C-88/09 pct. 32), gradul de complexitate al serviciilor furnizate (cauzele reunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 si C-502/09 pct. 68).

In speta, contrar sustinerilor societatii nerezidente contestatare, este indiscutabil faptul ca prestarea serviciilor auto (revizie tehnica, inlocuire piese de schimb defecte, montare - demontare anvelope, etc.) reprezinta operatiunea principala, **iar livrarea pieselor auto reprezinta operatiunea accesorie tocmai prin prisma scopului** pentru care **societatea nerezidenta a solicitat societatilor locale mentinerea in buna stare de functionare a**

**autovehiculelor** detinute de aceasta, activitate in cadrul careia **livrarea pieselor auto functionale, destinate a inlocui piesele defecte/uzate apare doar ca mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal al prestatorului.**

In concluzie, furnizorul local a prestat servicii de reparatii si intretinere in beneficiul contestatarei, inclusiv pentru piesele folosite la inlocuirea pieselor defecte, astfel ca sustinerea contestatarei in sensul ca a beneficiat de livrarea de bunuri cu montaj (manopera) este neintemeiata si nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei. Totodata, contestatara **nu a prezentat nicio dovada din care sa rezulte ca livrarea pieselor auto reprezinta scopul in sine al activitatilor realizate de furnizorul local** in beneficiul contestatarei si ca prestarea serviciilor are doar caracter accesoriu.

In consecinta, din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, rezulta ca este vorba de operatiune unica de prestare de servicii de reparatii si intretinere autovehicule ce implica si folosirea unor piese pentru inlocuirea celor defecte, motiv pentru care devine aplicabila regula generala de stabilire a locului prestatiilor de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, iar operatiunile nu sunt taxabile in Romania, fara ca taxa facturata eronat sa poata fi rambursata societatii nerezidente.

Drept pentru care, contestatia formulata de **x& Co.KG** urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata cu privire la TVA in suma de **x lei** (pozitiile nr. 8, 9, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 29, 51, 59, 60, 61, 68, 70, 85, 86, 89, 91, 96, 97, 98, 99, 103, 113, 124, 136, 139, 148, 153, 161, 162, 163), respinsa la rambursare prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. 1x2/06.11.2015.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126, art. 128, art. 129 si art. 133 art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si alin.(4), art. 279 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu prevederile pct. 3.6 din OPANAF nr. 3741/2015

#### **DECIDE :**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **x& Co.KG** impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. 1/06.11.2015 emisa de AFCN, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

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.

x

x

