



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Solutionare 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. 2642/873/20.10.2014

privind solutionarea contestatiei formulate de, cod de inregistrare
in scopuri de, cu domiciliul in

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul DGRFP Timisoara a fost sesizat de DGRFP Bucuresti prin adresa nr.inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr., cu privire la contestatia formulata de, cod de inregistrare in scopuri de, cu domiciliul in

Prin adresa numarul, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF a delegat competenta de solutionare a contestatiilor catre structurile specializate din cadrul directiilor regionale, in consecinta DGRFP Timisoara este investita cu competenta de solutionare a contestatiei.

Contestatia a fost formulata si semnata de catre societate prin reprezentantul sau legal.

Actiunea in procedura prealabila a fost formulata in termenul prevazut de dispozitiile art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Obiectul contestatiei il constituie Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr.

Avand in vedere prevederile art. 205 si ale art. 209 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu dispozitiile art. 3 alin. (1) din OPANAF nr. 3333/2011, privind conditiile de delegare a competentei de solutionare a contestatiilor altui organ de solutionare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timisoara este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DRGFP

Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe fond contestatia.

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

Obiectul contestatiei il constituie suma totala delei reprezentand TVA respinsa la rambursare pentru pozitiile nr..... din Lista operatiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea TVA referitoare la achizitiile locale de materiale promotionale (agende, pixuri personalizate, scheme de tratament, retetare si alte tiparituri specifice domeniului pharma in care activeaza petenta - bunuri de mica valoare destinate promovarii produselor din portofoliu pe piata locala si informarii publicului tinta asupra utilitatii acestora) si servicii de cazare in Romania, operatiuni pentru care organele fiscale au respins la rambursare TVA in temeiul art. 133 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 13 alin. (14) din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv ca sunt prestari de servicii care din punct de vedere al TVA se considera ca au locul prestarii acolo unde beneficiarul serviciilor isi are stabilit sediul activitatii sale economice (Austria).

Petenta, prin Cererea de rambursare a TVA catre persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr., numar de referinta7, a solicitat rambursarea TVA aferenta anului 2012 in suma delei (perioada

In vederea solutionarii acestei cereri, impreuna cu cererea de rambursare a TVA si ulterior, la data de, ca raspuns la Cererea de informatii suplimentare nr.primita din partea organelor fiscale de solutionare, au fost transmise pe suport CD copii ale tuturor facturilor si dovezilor de plata aferente pentru toate pozitiile din Lista operatiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea TVA.

In urma analizarii cererii si documentelor justificative prezentate, prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al UE nr., organele fiscale din cadrul DGRFP Bucuresti - Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma totala deRON, din carelei TVA din facturi reprezentand contravaloarea achizitiilor de bunuri (materiale promotionale) si servicii (cazare) efectuate in Romania de la persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania, pentru care, potrivit naturii operatiunii, documentelor justificative aferente si normelor legale in materie de TVA locul livrarii/prestarii se considera a fi in Romania si in mod incorect s-a refuzat rambursarea TVA pe motiv ca aceste operatiuni sunt prestari de servicii taxabile la sediul beneficiarului in Austria.

Cu privire la suma delei reprezentand TVA respinsa la rambursare pentru pozitiile nr. din Lista operatiunilor pentru care

s-a solicitat rambursarea TVA referitoare la achizițiile de materiale promotionale efectuate în România, interpretate în mod eronat în Decizia de rambursare drept achiziții de materiale accesorii unor servicii de marketing și care nu trebuie tratate ca livrări de bunuri separate, ci ca fiind parte din respectivele servicii, cu toate că potrivit situației de fapt, descrierii operațiunii din cererea de rambursare și facturilor prezentate, rezulta fără dubiu că este vorba de livrări de bunuri pentru care nu pot fi aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal coroborat cu pct. 13 alin. (14) din Normele date în aplicarea acestui articol, cum în drept s-a motivat refuzul la rambursarea TVA, petenta precizează următoarele:

În fapt, petenta, în baza unor contracte încheiate cu furnizori români, persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, a comandat și cumpărat mai multe categorii de produse personalizate constând în bunuri de mică valoare destinate promovării medicamentelor din portofoliu pe piața locală și informării publicului țintă asupra utilității acestora, bunuri care i-au fost livrate petentei în România și care au fost denumite generic în cererea de rambursare a TVA drept „materiale promovate (advertising materials)”:

- a) De la furnizorul
- b) De la furnizorul
- c) De la furnizorul
- d) De la furnizorul
- e) De la furnizorul
- f) De la furnizorul

Potrivit negocierilor dintre părți și clauzelor contractuale, toate materialele promotionale enumerate au fost realizate de furnizori utilizând materialele suport hartă și/sau alte materiale proprii necesare tiparirii/obținerii produselor finite, petenta rezumându-se numai la a transmite furnizorilor informațiile, textele, imaginile, logo-urile și grafica necesare realizării acestora.

Față de cele prezentate mai sus și documentele atasate ca probă la prezenta, petenta precizează că în cazul acestor achiziții de materiale promotionale efectuate în România, nu sunt aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 13 alin. (14) din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd ca:

- Art. 133 alin. (2) din Codul fiscal privind locul prestării de servicii
„(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.”
- Pct. 13 alin. (14) din HG nr. 44/2004:

„(14) In aplicarea prevederilor art. 133 alin. (2), alin. (5) lit. d) si alin. (7) lit. a) din Codul fiscal, lucrarile efectuate asupra bunurilor mobile corporale cuprind toate operatiunile umane si mecanice efectuate asupra unui bun mobil corporal, altele decat cele de natura intelectuala sau stiintifica, respectiv servicii ce constau, printre altele, in procesarea, prelucrarea, repararea bunurilor mobile corporale.

Evaluarea bunurilor mobile corporale reprezinta examinarea unor bunuri mobile corporale in scopul stabilirii valorii acestora. Ambalajele sau alte bunuri utilizate, in legatura directa cu bunurile asupra carora au fost realizate lucrari ori evaluari, sau bunurile incorporate in acestea sunt accesorii serviciilor realizate si nu vor fi tratate ca livrari de bunuri separate, ci ca fiind parte a serviciului prestat.

In situatia in care pe teritoriul Romaniei se efectueaza lucrari si evaluari ale bunurilor mobile corporale de origine comunitara, persoana care primeste bunurile in vederea realizarii lucrarilor trebuie sa inscrie bunurile in registrul bunurilor primite prevazut la pct.79.

Beneficiarul persoana impozabila stabilit in Romania, care trimite bunuri mobile corporale pentru a fi efectuate lucrari sau evaluari intr-un alt stat membru, va tine evidenta bunurilor cu ajutorul registrului nontransferurilor prevazut la pct. 79.

Pentru determinarea locului prestarii acestor servicii se vor aplica, in functie de statutul beneficiarului, prevederile art. 133 alin. (2), alin. (5) lit. d) sau alin. (7) lit. a) din Codul fiscal.”

Petenta sustine ca aceste achizitii locale de bunuri nu sunt accesorii unor servicii, cum au concluzionat organele fiscale, ci constituie tocmai obiectul principal al contractelor incheiate cu partenerii romani pentru furnizarea produselor, sunt tranzactii de sine statatoare si nu au legatura cu lucrari efectuate asupra unor bunuri mobile corporale cum ar fi procesarea, prelucrarea, repararea bunurilor in sensul normelor de mai sus.

In cazul de fata, potrivit documentele justificative aferente care atesta modul de derulare a operatiunilor, pentru achizitiile de materiale promotionale constand in tiparituri, tipul operatiunii si locul impozitarii din punct de vedere al TVA se stabilesc in baza pct. 13 alin. (15) din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

- Pct. 13 alin. (15) din HG nr. 44/2004:

„(15) Tiparirea cartilor sau a altor tiparituri poate fi considerata fie o livrare de bunuri, fie o prestare de servicii, in functie de modul de derulare a operatiunilor, astfel:

a) in situatia in care clientul care detine drepturile de editare a unei cartii sau a altei tiparituri se limiteaza la a transmite continutul acestora pe hartie, pe CD, discheta sau pe alt suport, iar tipografia se obliga sa tipareasca sau, dupa caz, sa si editeze cartea sau alta tiparitura, utilizand hartia si/sau alte materiale proprii necesare realizarii cartii sau altei tiparituri, se considera ca tipografia realizeaza o livrare de bunuri catre clientul sau, in sensul art. 128 din Codul fiscal, locul livrarii

bunurilor stabilindu-se conform prevederilor art. 132 din Codul fiscal;

b) in situatia in care clientul care detine drepturile de editare a unei carti sau a altei tiparituri transmite tipografiei continutul acestora pe hartie, pe CD, discheta sau pe alt suport, precum si hartia necesara realizarii acestora si/sau, dupa caz, alte materiale care servesc la realizarea cartii/tiparitunii, se considera ca tipografia realizeaza o prestare de servicii catre clientul sau, in sensul art. 129 din Codul fiscal.

Locul prestarii serviciilor, in acest caz, se stabileste conform prevederilor art. 133 alin. (2) sau, dupa caz, art. 133 alin. (2) lit. d) sau alin. (7) lit. a) din Codul fiscal, in functie de statutul beneficiarului.”

Prin urmare, pentru achizitiile locale de materiale promotionale constand in tiparituri realizate exclusiv cu materialul furnizorului (cele de la pct. I literele a) - d) din prezenta contestatie), pentru care petenta s-a limitat numai la transmiterea informatiilor, textelor, imaginilor, logo-urilor si graficii necesare realizarii acestora, conform pct. 13 alin. (15) lit. a) din HG nr. 44/2004 de mai sus, rezulta ca furnizorii au realizat operatiuni de livrari de bunuri catre petenta, locul livrarii de bunuri din punct de vedere al TVA fiind conform art. 132 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, respectiv in Romania, cu drept de rambursare a TVA.

In ceea ce priveste celelalte achizitii locale de materiale promotionale (achizitii de pixuri si prosoape personalizate cu logo-ul medicamentelor din portofoliu), in conformitate cu documentele justificative aferente (contracte si facturi) si normele de TVA aplicabile, petenta precizeaza ca si in acest caz este vorba tot de operatiuni de livrare de bunuri in sensul art. 128 (de la furnizori la petenta), impozabile in Romania in conformitate cu prevederile art. 132 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, adica acolo unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, cu drept de rambursare a TVA.

Fata de cele prezentate mai sus, petenta considera ca are drept de rambursare a TVA in suma delei pentru pozitiile nr. din Lista operatiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea TVA referitoare la achizitiile de materiale promotionale efectuate in Romania, acestea fiind operatiuni impozabile in Romania din punct de vedere al TVA conform art. 132 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, adica acolo unde bunurile au fost puse la dispozitia cumparatorului.

Cu privire la suma delei reprezentand TVA respinsa la rambursare pentru pozitiile nr. 12 si 25 din Lista operatiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea TVA referitoare la facturile de cazare in Romania a salariatilor reprezentantei comerciale din Romania, participanti la training, codificate eronat in cererea de rambursare ca si „training” in loc de cazare, petenta solicita reanalizarea cererii pentru aceste operatiuni in conformitate cu natura

corecta a serviciului astfel cum rezulta din facturile emise de cei doi furnizori persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania:

a) De la furnizorul

b) De la furnizorul

In fapt, referitor la aceste operatiuni, prin cererea de rambursare s-a solicitat la rambursare TVA in suma delei in baza facturilor de cazare care au fost transmise si in copie autoritatilor fiscale, dar au fost codificate drept training in cerere si suma a fost respinsa la rambursare in temeiul art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, pe motiv ca astfel de operatiuni se considera ca au locul prestarii la sediul beneficiarului (Austria).

In sustinerea contestatiei, petenta face urmatoarele precizari:

- avand in vedere ca potrivit situatiei de fapt, documentelor justificative aferente si normelor de TVA, serviciile de cazare in sectorul hotelier sunt servicii efectuate in legatura cu bunuri imobile, pentru care, potrivit art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, prin exceptie de la regulile generale prevazute la art. 133 alin. (2) si (3) din Codul fiscal, locul prestarii este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile, in cazul de fata Romania, cu drept de rambursare.

- in conformitate cu prevederile art. 213 alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „(4) 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.”

Avand in vedere cele mentionate, petenta solicita rambursarea TVA in suma delei pentru pozitiile nr. 12 si 25 din Lista operatiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea TVA referitoare la achizitiile de servicii de cazare efectuate in Romania, considerandu-le operatiuni impozabile in Romania din punct de vedere al TVA conform art. 133 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal, adica acolo unde sunt situate bunurile imobile.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul DGFPM Bucuresti - Serviciul Inspectie Fiscala – Reprezentante Straine si Nerezidenti au procedat la analiza documentara in vederea solutionarii Cererii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. formulata de, privind rambursarea TVA aferenta perioadei

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

Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, nr. s-au stabilit urmatoarele:

- a fost aprobata la rambursare TVA in suma delei;

- a fost respinsa la rambursare TVA in suma delei.

Organele de inspectie ficala au stabilit ca a solicitat in mod eronat:

- TVA la rambursare pentru pozitiile nr.din Lista operatiunilor pentru care se solicita TVA de rambursat pentru achizitii de material care sunt accesorii serviciilor realizate, care nu reprezinta livrari de bunuri separate ci ca fiind parti din serviciul prestat, respectiv servicii de marketing. Din punct de vedere al locului pentru serviciile de marketing, acesta se considera a fi locul unde isi are stabilit sediul activitatii economice beneficiarul serviciului.

- TVA pentru pozitiile nr.din Lista operatiilor pentru care se solicita rambursarea pentru prestari de servicii care din punct de vedere al locului prestarii se considera a fi locul unde isi are sediul activitatii economice persoana care este beneficiara serviciului.

- TVA pentru pozitiile nr.....din Lista operatiilor pentru care se solicita rambursarea, persoana impozabila nestabilita in Romania a solicitat eronat TVA in proportie de 100% pentru achizitie de automobile si pentru carburant. Conform prevederilor pct. 145¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se poate solicita la rambursare doar 50% .

In sustinerea celor aratate, organele de inspectie fiscala au facut trimitere la prevederile art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 13 alin. (14) din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicarea a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si la art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se țin următoarele :

Organele fiscale din cadrul DGFPM Bucuresti - Serviciul Reprezentante Straine Ambasade si Administrare Contribuabililor Nerezidenti au procedat la analiza documentara in vederea solutionarii Cererii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. formulata de, privind rambursarea TVA aferenta perioadei

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

Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, nr. s-au stabilit urmatoarele:

- a fost aprobata la rambursare TVA in suma delei;
- a fost respinsa la rambursare TVA in suma delei.

Din TVA respinsa la rambursare, petenta contesta suma delei.

Referitor la TVA in suma delei

Din analiza facturilor fiscale inscrise in cererea de rambursare existente in copie la dosarul contestatiei si in Lista operatiunilor pentru care se solicita TVA de rambursat la pozitiile nr., se retin urmatoarele aspecte:

1. **Factura fiscala nr.** in valoare totala delei, din care TVA lei, a fost emisa de SC SRL, in baza Contractului cadru nr. si a Actului aditional nr. 1 la contract.

In Contractul cadru nr. sunt facute urmatoarea mentiuni:

„II. *Obiectul si durata contractului*

Art. 1 Obiectul contractului este editarea, design (dupa caz), tipar una – 5 culori, fata sau fata/verso si finisare a lucrarilor tipografice comandate.”

„IV. *Obligatiile partilor*

(...)

4.2 *Beneficiarul se obliga:*

a) **Sa achite executantului pretul lucrarilor/serviciilor la termenele prevazute in prezentul contract;**

b) **Sa puna la dispozitia executantului toate datele si informatiile necesare indeplinirii obligatiei sale contractuale;**

c) **Sa acorde bunul de tipar daca toate cerintele sunt indeplinite.”**

2. **Factura fiscala nr.** in valoare totala delei, din care TVAlei, a fost emisa de SCSRL, in baza Contractului cadru nr.

In Contractul cadru nr. sunt facute urmatoarea mentiuni:

„II. *Obiectul si durata contractului*

Art. 1 Obiectul contractului : Prepress, press si postpress a urmatoarelor lucrari si tiraje:

1. *scrisori medicale (...);*

2. *scheme de tratament (...);*

3. *retetar simplu gesoflux (...);*

4. *retetare simple personalizate gerodorm (...).”*

„V. *Obligatiile partilor*

(...)

4.2 *Beneficiarul se obliga:*

a) **Sa achite executantului pretul lucrarilor/serviciilor la termenele prevazute in prezentul contract;**

b) **Sa puna la dispozitia executantului toate datele si informatiile necesare indeplinirii obligatiei sale contractuale;**

c) **Sa acorde bunul de tipar daca toate cerintele sunt indeplinite. (...).”**

3. In baza Contractului de executie nr. , a Actului aditional la contract nr. si a Ofertei nr. SCSRL a emis urmatoarele facturi fiscale:

- **factura fiscala nr.** in valoare totala de lei, din care TVA lei;
- **factura fiscala nr.** in valoare totala de lei, din care TVA lei.

In Contractul cadru nr. sunt facute urmatoarea mentiuni:

„II. *Obiectul si durata contractului*

Art. 2 Obiectul contractului : Executantul se obliga sa execute pentru Beneficiar, in conformitate cu oferta nr. 840/13.11.2012 – care face parte integranta din prezentul contract, urmatoarele produse si cantitati:

1. AGENDA (...);
2. AGENDA DE BIROU, DATATA SAPTAMANAL (...);
3. CALENDAR DE PERETE (...)

„ART. 7. *Obligatiile partilor*

(...)

4.2 *Beneficiarul se obliga:*

a) *Sa achite executantului pretul lucrarilor/serviciilor la termenele prevazute in prezentul contract;*

b) *Sa puna la dispozitia executantului toate datele si informatiile necesare indeplinirii obligatiei sale contractuale;*

c) *Sa acorde bunul de tipar daca toate cerintele sunt indeplinite.”*

4. In baza Contractului cadru nr.si a actelor aditionale la contractul cadru, SCSRL a emis urmatoarele facturi fiscale:

- **factura fiscala nr.** in valoare totala lei, din care lei;
- **factura fiscala nr.** in valoare totala de lei, din care TVA lei;
- **factura fiscala nr.** in valoare totala , din care TVA lei.

In Contractul cadru nr. , incheiat intre SCSRL, denumita generic „ ”, si, denumita generic „ I”, sunt facute urmatoarea mentiuni:

„I. *OBIECTUL CONTRACTULUI*

1.1. Agentia este de acord sa presteze Clientului serviciile stipulate la Sectiunea 1.2 de mai jos (denumite in continuare „Serviciile”), iar Clientul este de acord sa plateasca Agentiei Tariful in conditiile si termenii stipulati in Anexele la prezentul Contract.

1.2. Agentia poate presta Clientului urmatoarele categoria de servicii:

- (i) *Elaborarea strategiei de advertising (publicitate, promovare, evenimente speciale) si etapele de derulare a acestora.*
- (ii) *Elaborarea strategiilor de creatie si realizarea schitelor pentru prezentarea acestora.*
- (iii) *Producerea si/sau supervizarea productiei de spoturi publicitare, fotografii, tipar si orice alte materiale necesare aplicarii strategiei de publicitate si reclama.*
- (iv) *Coordonarea impreuna cu Clientul a bugetului necesar publicitatii, a a media-planurilor si a plasamentului de diverse vehicule mass-media.*
- (v) *Cumpararea de media (spatiu si/sau timp) in conformitate cu media – planurile aprobate de catre Client.*

(vi) *Negocierea costurilor cu furnizorii bunurilor/serviciilor necesare desfasurarii campaniei. (...)*

2.TARIFUL/REMUNERAREA AGENTIEI

2.1 *In scopul prezentului Contract, Clientul va plati, in schimbul Serviciilor furnizate in baza prezentului Contract, Tariful ce va acoperi urmatoarele tipuri de costuri si cheltuieli ce vor fi detaliate in Anexele la prezentul Contract:*

- (i) Costurile si cheltuielile tehnice decurgand din desfasurarea campaniei;*
- (ii) Costurile si cheltuielile de creatie/ concepere a campaniei;*
- (iii) Orice alt cost necesar bunei desfasurari a campaniei.*

Orice cost sau cheltuiala va fi aprobata in prealabil de catre client.”

5. Factura fiscala nr. in valoare totala de lei, din care TVA lei, a fost emisa de furnizorul SC SRL in baza Contractului nr. si a Anexei nr. 3 la contract.

In Contractul nr. , incheiat intre SC SRL, in calitate de prestator, si, in calitate de beneficiar, sunt facute urmatoarea mentiuni:

„ART. 1 – OBIECTUL CONTRACTULUI

Realizarea de materiale promotionale (pentru reclama si publicitate) de catre Prestator pentru Beneficiar, specificate in anexele si comenzile, ce fac parte integranta din acest contract.

ART. 2 – obligatiile partilor

a) BENEFICIARUL are urmatoarele obligatii:

(...) – sa puna la dispozitia Prestatorului toate materialele necesare pentru realizarea optima si in timp util a comenzii, astfel incat acestea sa se poata incadra in termenul de realizare a lucrarii prevazut in anexe, prin toate materialele intelegandu-se inclusiv bunul pentru tipar.”

6. In baza Contractului nr. si a anexei la contract, SC SRL a emis urmatoarele facturi fiscale:

- **factura fiscala nr.** in valoare totala de lei, din care TVA lei;

- **factura fiscala nr. PMS** in valoare totala de lei, din care TVA lei.

In Contractul nr. , incheiat intre SC SRL, in calitate de prestator, si, in calitate de beneficiar, sunt facute urmatoarea mentiuni:

*„Art. 2. **Obiectul contractului il constituie livrarea catre BENEFICIAR a produselor mentionate in anexele acestui contract, la termenele si conditiile prevazute de acestea. Anexele fac parte integranta din prezentul contract.**”*

In drept, sunt aplicabile prevederilor urmatoarelor acte normative:

- art. 126 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. 132 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Locul livrării de bunuri

ART. 132

(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;

b) locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor sau de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj;

c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;

(...)”

- art. 133 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Locul prestării de servicii

ART. 133

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

a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1)-(4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate; (...).

(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.”

coroborat cu pct. 13 alin. (14) și (15) din HG nr. 44/2004 privind NM date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(14) În aplicarea prevederilor art. 133 alin. (2), alin. (5) lit. d) și alin. (7) lit. a) din Codul fiscal, **lucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale cuprind toate operațiunile umane și mecanice efectuate asupra unui bun mobil corporal, altele decât cele de natură intelectuală sau științifică, respectiv servicii ce constau, printre altele, în procesarea, prelucrarea, repararea bunurilor mobile corporale.** Evaluarea bunurilor mobile corporale reprezintă examinarea unor bunuri mobile corporale în scopul stabilirii valorii acestora. Ambalajele sau alte bunuri utilizate, în legătură directă cu bunurile asupra cărora au fost realizate lucrări ori evaluări, sau bunurile încorporate în acestea sunt accesorii serviciilor realizate și **nu vor fi tratate ca livrări de bunuri separate, ci ca fiind parte a serviciului prestat.** În situația în care pe teritoriul României se efectuează lucrări și evaluări ale bunurilor mobile corporale de origine comunitară, persoana care primește bunurile în vederea realizării lucrărilor trebuie să înscrie bunurile în registrul bunurilor primite prevăzut la pct. 79. Beneficiarul persoană impozabilă stabilit în România, care trimite bunuri mobile corporale pentru a fi efectuate lucrări sau evaluări într-un alt stat membru, va ține evidența bunurilor cu ajutorul registrului nontransferurilor prevăzut la pct. 79. Pentru determinarea locului prestării acestor servicii se vor aplica, în funcție de statutul beneficiarului, prevederile art. 133 alin. (2), alin. (5) lit. d) sau alin. (7) lit. a) din Codul fiscal.

(15) **Tipărirea cărților sau a altor tipărituri poate fi considerată fie o livrare de bunuri, fie o prestare de servicii, în funcție de modul de derulare a operațiunilor,** astfel:

a) **în situația în care clientul care deține drepturile de editare a unei cărți sau a altei tipărituri se limitează la a transmite conținutul acestora pe hârtie, pe CD, dischetă sau pe alt suport, iar tipografia se obligă să tipărească sau, după caz, să și editeze cartea sau altă tipăritură, utilizând hârtia și/sau alte materiale proprii necesare realizării cărții sau altei tipărituri, se consideră că tipografia realizează o livrare de bunuri către clientul său, în sensul art. 128 din Codul fiscal, locul livrării bunurilor stabilindu-se conform prevederilor art. 132 din Codul fiscal;**

b) **în situația în care clientul care deține drepturile de editare a unei cărți sau a altei tipărituri transmite tipografiei conținutul acestora pe hârtie, pe CD, dischetă sau pe alt suport, precum și hârtia necesară realizării acestora și/sau, după caz, alte materiale care servesc la realizarea cărții/tipăriturii, se consideră că tipografia realizează o prestare de servicii către clientul său, în sensul art. 129 din Codul fiscal. Locul prestării serviciilor, în acest caz, se stabilește conform prevederilor art. 133 alin. (2) sau, după caz, art. 133 alin. (5) lit. d) sau alin. (7) lit. a) din Codul fiscal, în funcție de statutul beneficiarului.”**

• În speta, pentru facturile de la punctele 1-5, prin care s-a dedus TVA în suma delei, au fost anexate contracte din care rezulta clar ca au fost remunerate de către petenta doar prestarea lucrărilor/serviciilor. Din cuprinsul

contractelor atasate la facturile antementionate reiese ca beneficiarul (.....) pune la dispozitia prestatorului la termenele stabilite materialele pentru a fi prelucrate, „pretul” platit de beneficiar prestatorului fiind aferent doar prestarii de servicii, nu si livrarii de bunuri.

Referitor la sustinerea contestatoarei ca ii sunt aplicabile prevederile pct. 13 alin. (15) lit. a) din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aceasta nu poate fi luata in considerare deoarece prestatorul a utilizat materialele achizitionate de petenta (asa cum reiese din contractele anexate la contestatie).

Avand in vedere ca pretul platit de petenta prestatorului reprezinta doar contrapartida prestarii serviciilor/lucrarilor, nu poate fi luata in considerare sustinerea acesteia ca a beneficiat de o livrari de bunuri si nu de prestari de servicii.

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 Austria conform art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca atare, referitor la TVA in suma delei sunt aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 13 ali. (14) si (15) din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea codului fiscal care prevad ca **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**, in cazul de fata Austria.

In consecinta, se va respinge contestatia pentru TVA in suma delei, aferenta facturilor fiscale enumerate la punctele 1-5.

• Referitor la facturile emise in baza Contractului nr. 085/21.03.2012 si a anexei la contract de catre SCSRL, tinand cont ca obiectul contractului il reprezinta „**livrarea catre BENEFICIAR a produselor mentionate in anexele acestui contract, la termenele si conditiile prevazute de acestea**”, sunt aplicabile

prevederile art. 132 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal deoarece este vorba de livrarea unor produse si nu de prestarea unor servicii.

In consecinta, se va admite contestatia pentru TVA in suma delei aferenta facturilor fiscale emise de SCSRL deoarece locul prestarii este in Romania si nu in Austria, fiind vorba de livrari de bunuri si nu de prestari de servicii, cum gresit au interpretat organele de inspectie fiscala.

Referitor la TVA in suma de lei

Petenta a solicitat rambursarea TVA referitoare la cazare aferenta urmatoarelor facturi fiscale:

- factura fiscala nr.
- factura fiscala nr.

In drept, sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile 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 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Locul prestării de servicii

ART. 133

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

a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1)-(4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;

b) locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor sau de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj;

c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;

(...)”

(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.”

- art. 133 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți 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;”

Având în vedere prevederile legale antementionate, rezulta ca locul prestării serviciilor de cazare este locul unde are loc cazare, în cazul de față în România.

Concluzionând, în mod eronat organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, apreciând ca locul de prestare al serviciilor de cazare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice, fără a ține cont de excepția prevăzută la art. 133 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Drept urmare, se va admite contestația pentru TVA în suma delei reprezentând cazarea salariaților în România.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul art. 207 alin. (1) și art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicată, titlul IX, privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr., se

D E C I D E :

- respingerea ca neintemeiată a contestației formulate de, privind TVA în suma delei;
- admiterea contestației formulate de, privind TVA în suma de lei.

- 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

.....