

DECIZIA nr.769/21.10.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
X, inregistrata la
D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. 55576/07.07.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. X/07.07.2015, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X/07.07.2015 cu privire la contestatia depusa de catre **X**, cu sediul in Austria, X Strasse X, cod postal X, X, prin S.C. X S.R.L., Sos X nr. X, camera X, sector 1, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal sub nr. X/05.06.2015, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat al Uniunii Europene nr. X/05.05.2015, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de **22.05.2015**, prin care s-a respins la rambursare T.V.A. in suma de X lei si s-a aprobat la rambursare T.V.A. in suma de X lei.

Societatea contesta T.V.A. respinsa la rambursare in suma de **X lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008 si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I.In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

In perioada 1.07–31.12.2013, societatea a achizitionat:

- de la S.C. X S.R.L. servicii in legatura cu bunuri imobile, respectiv inchirierea unui bun imobil situat in Romania si servicii de intretinere si reparatie a partilor comune ale imobilului inchiriat, pentru care in temeiul art.133 alin.4 lit.a din Codul fiscal, X S.R.L. a procedat la emiterea de facturi cu 24% T.V.A. romanesc;
- de la X S.R.L. diverse bunuri – manuale de utilizare, brosure, print-uri color, stickere, suporti aparate foto, pliante, afise etc. si materiale promotionale livrate pe teritoriul Romaniei in scopul promovarii imaginii si produselor X, pentru care in temeiul art.132 alin.1 lit.c din Codul fiscal, furnizorii au emis facturi cu TVA 24% catre X.

1. Referitor la T.V.A. in suma de X lei:

In perioada 01.07 – 31.12.2013, societatea a achizitionat de la S.C. X S.R.L. servicii in legatura cu bunuri imobile, respectiv inchirierea unui bun imobil situat in Romania si

servicii de intretinere si reparatie a partilor comune ale imobilului inchiriat, acestea din urma fiind servicii accesorii operatiunii principale.

In temeiul dispozitiilor art. 133 alin 4 lit a din Legea nr. 571/2003, societatea X a procedat la emiterea de facturi cu 24% TVA romanesc, intrucat bunul imobil inchiriat este situat pe teritoriul Romaniei.

Societatea invoca jurisprudenta CEJ, respectiv cazurile C-425/06 Part Service si C-392/11 Fisher Waterhouse LLP, subliniind faptul ca o prestare de servicii trebuie considerata ca fiind accesorie unei prestari 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.

In speta inchirierea spatiului de birouri, achizitia de servicii de intretinere si reparatie a partilor comune ale imobilului inchiriat de X, incluzand si cheltuielile pentru personal, toate taxele referitoare la imobil si primele de asigurare ale imobilului, nu reprezinta un scop in sine la nivelul societatii, intrucat X nu ar fi efectuat astfel de operatiuni daca nu ar fi achizitionat servicii de inchiriere a spatiului de birouri pentru care sunt necesare serviciile de intretinere si reparatii.

Serviciile de inchiriere sunt strans legate de serviciile locative achitionate, cata vreme S.C. X S.R.L. poate rezilia contractul incheiat cu contestatara daca nu sunt achitate toate cheltuielile locative.

2. Referitor la T.V.A. in suma de X lei:

Societatea a achizitionat de la S.C. X S.R.L. servicii de creatie, productie publicitara si tipar publicitar reprezentand tiparire manuale de utilizare, productia de brosure, incluzand operatiuni de tiparire, capsare si legare, printare rool-upuri, productie sigilii, X logo services – folosinta conform contract a terasei cladirii X pentru amplasarea unei sigle volumetrice luminoase, construire rooftop, servicii de proiectare, autorizare, productie si implementare, precum si servicii de organizare evenimente si workshop-uri.

Bunurile anterior mentionate au fost achizitionate pentru a fi folosite in scopul promovarii imaginii si produselor X. Bunurile au fost livrate pe teritoriul Romaniei catre partenerii X si catre magazinele in care sunt vandute cu amanuntul produsele X si nu au parasit teritoriul Romaniei.

Astfel, in temeiul dispozitiilor art. 132 alin. 1 lit. c din Codul fiscal, furnizorul a emis facturile cu TVA 24% catre X.

Organul fiscal a considerat eronat ca achizitiile de materiale promotionale si mobilierul comercial sunt accesorii serviciilor realizate si nu pot fi tratate ca livrari de bunuri separate, cata vreme activitatea desfasurata de X s-a limitat la simpla reproducere pe diverse suporturi (hartie, carton) a informatiilor puse la dispozitia acestuia de catre contestatara (de exemplu logo X, denumirea si alte informatii specifice cu privire la societate, manualul de utilizare) fara a implica si operatiuni de procesare a respectivelor informatii, cu atat mai putin activitati de creatie sau productie publicitara.

Toate materialele de natura proprietatii intelectuale (brand, logo, asezare in pagina, etc) sunt puse la dispozitia furnizorului roman, acestea fiind achizitionate de grup la nivel global si fiind subiect al unor contracte separate, cu entitati din afara Romaniei.

Societatea invoca jurisprudenta CEJ, respectiv cazul C-88/09 Graphic Procede, transpus si in legislatia nationala, respectiv la normele metodologice de aplicare a art. 128 din Codul fiscal, potrivit caruia activitatea desfasurata de societate intruneste caracteristicile unei livrari de bunuri in masura in care se limiteaza la o simpla operatiune

de reproducere de documente pe suporturi, dreptul de a dispune de acestea fiind transferat de la reprograf la clientul care a comandat copiile după original. Cu toate acestea trebuie calificată drept prestare de servicii atunci când este însoțită de prestări de servicii complementare care pot avea un caracter predominant în raport cu operațiunea de livrare de bunuri, astfel încât acestea să constituie un scop în sine pentru destinatarul lor.

S.C. X S.R.L. a efectuat operațiuni de tipărire pe diverse suporturi a informațiilor furnizate de către societate, iar dreptul de a dispune de bunurile obținute este transferat către X; prețul facturat este determinat doar ținând cont de numărul de exemplare produse care sunt efectiv tipărite, fără a fi facturate alte servicii de prelucrare de informații; prin urmare, operațiunea efectuată de către X către contestatară este o livrare de bunuri impozabilă în România.

În ceea ce privește achiziția de mobilier comercial (standuri, suporturi de plastic, etc), pentru contestatară aceasta nu a avut un scop în sine, societatea fiind interesată de achiziția acestora în scopul desfășurării activității.

Respingerea dreptului la rambursarea T.V.A. strict pe baza unor condiții de formă și nu de fond constituie o încălcare a principiului neutralității taxei atâta timp cât furnizorul a colectat și a plătit taxa respectivă la bugetul statului român. De asemenea, în speță este vorba de o dublă impunere din punct de vedere al T.V.A. aferentă operațiunilor respective.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/05.05.2015, AFCN a respins la rambursare T.V.A. în suma de X lei.

Societatea contestă T.V.A. respinsă la rambursare în suma de **X lei**.

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

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a respins corect la rambursare T.V.A. în suma de X lei, în condițiile în care cu privire la T.V.A. în suma de X lei constatările acestuia sunt incomplete, iar cu privire la T.V.A. în suma de X lei susținerile contestatarii nu sunt probate cu documente.

In fapt, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. X/05.05.2015, AFCN a respins la rambursare T.V.A. în suma de X lei, solicitată prin cererea nr. X/19.09.2014, aferentă perioadei 01.07.2013 – 31.12.2013, având în vedere următoarele considerente:

- facturile înscrise la pozițiile 10, 25 – T.V.A. în suma de X lei sunt aferente unor cheltuieli locative (fond de amortizare pentru reînnoirea și revizia echipamentelor, plata primelor de asigurare, taxe naționale/locale, evaluarea impusă asupra clădirii precum și alte taxe și comisioane conexe) facturate de S.C. X S.R.L., cu privire la care sunt aplicabile dispozițiile art. 133 alin. 2 din Codul fiscal, locul prestării serviciilor achiziționate fiind în Austria;

- factura înscrisă la poziția nr. 24 – T.V.A. în suma de X lei reprezentând contravaloare chirie pe perioada ianuarie-martie 2014 facturată de S.C. X S.R.L., cu privire

la care sunt aplicabile dispozițiile art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea fiind impozabilă în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată;

- T.V.A. în suma de X lei este aferentă unor servicii de creație, organizare evenimente și workshop-uri, producție publicitară și tipar publicitar furnizate în baza contractului nr. X/20.12.2010 încheiat cu S.C. X S.R.L., fiind utilizate de X în scopuri publicitare și de promovare a produselor X, cu privire la care sunt aplicabile dispozițiile art. 133 alin. 2 din Codul fiscal, locul prestării serviciilor achiziționate fiind în Austria.

In drept, potrivit dispozițiilor art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 49 din normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“Art. 147². - (1) În condițiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabilă nestabilă în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România.”

Normele metodologice:

“49. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut 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;
[...]

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ și 146 din Codul fiscal.

[...]

(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.”

Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea T.V.A. pentru **achizițiile de bunuri și servicii impozabile în România** dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de T.V.A. în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege. Dacă achizițiile de bunuri și servicii nu sunt operațiuni impozabile în România ori pot beneficia de o scutire de T.V.A., persoanele impozabile nerezidente nu pot beneficia de rambursarea taxei facturată încorect de furnizorii români.

Totodată, se reține că potrivit pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a) din Directiva 2008/9/CE nu se rambursează "taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată încorect". În acest sens, jurisprudența comunitară în materie recunoaște că taxa facturată din greșeala beneficiarului nu poate face obiectul restituirii în temeiul Directivei 2008/9/CE, iar persoana careia i-au fost prestate serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva furnizorului (a se vedea hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-35/05 Reemtsma).

Rezultă, așadar, că nu poate fi rambursată persoanelor impozabile stabilite în Comunitate taxa pe valoarea adăugată ce a fost facturată încorect, fie ca urmare a faptului că operațiunile nu sunt impozabile în România, fie ca urmare a faptului că operațiunile sunt scutite de T.V.A.

În speta, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/05.05.2015, AFCN a respins la rambursare T.V.A. în suma de X lei, solicitată prin cererea nr. X/19.09.2014, aferentă perioadei 01.07.2013 – 31.12.2013, având în vedere următoarele considerente:

- factura înscrisă la poziția 10, 25 – T.V.A. în suma de X lei sunt aferente unor cheltuieli locative (fond de amortizare pentru reînnoirea și revizia echipamentelor, plata primelor de asigurare, taxe naționale/locale, evaluarea impusă asupra clădirii precum și alte taxe și comisioane conexe) facturate de S.C. X S.R.L., cu privire la care sunt aplicabile dispozițiile art. 133 alin. 2 din Codul fiscal, locul prestării serviciilor achiziționate fiind în Austria;

- factura înscrisă la poziția nr. 24 – T.V.A. în suma de X lei reprezentând contravaloare chirie pe perioada ianuarie-martie 2014 facturată de S.C. X S.R.L., cu privire la care sunt aplicabile dispozițiile art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea fiind impozabilă în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată;

- T.V.A. in suma de X lei este aferenta unor servicii de creatie, organizare evenimente si workshop-uri, productie publicitara si tipar publicitar furnizate in baza contractului nr. X/20.12.2010 incheiat cu S.C. X S.R.L., fiind utilizate de X in scopuri publicitare si de promovare a produselor X, cu privire la care sunt aplicabile dispozitiile art. 133 alin 2 din Codul fiscal, locul prestarii serviciilor achizitionate fiind in Austria.

3.1. Referitor la facturile inscrise la pozitiile nr.10, nr.24 si nr. 25 – T.V.A. in suma de X lei reprezentand contravaloare chirie pentru perioada ianuarie-martie 2014 conform contract din data de 31.01.2013 si taxe servicii facturate de S.C. X S.R.L.:

Potrivit dispozitiilor art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 14 si 18 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in cursul anului 2013:

Codul fiscal

“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.*

(3) *Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.*

(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.”*

Normele metodologice

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

g) arendarea, concesiunea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile, altele decât cele reglementate la alin. (3), inclusiv depozitarea de bunuri pentru care este atribuită o anumită parte din bunul imobil pentru uzul exclusiv al clientului;

[...]

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

[...]

q) servicii de asigurare și de reasigurare care acoperă riscul de pierdere și de deteriorare a bunurilor imobile.”

„18. (8) În sensul art. 137 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, orice cheltuieli accesorii efectuate de persoana care realizează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă fac obiectul unui contract separat. Cheltuielile accesorii nu reprezintă o tranzacție separată, ci sunt parte componentă a livrării/prestării de care sunt legate, urmând aceleași reguli referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutiile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. Furnizorul/Prestatorul nu poate aplica structura de comisionar prevăzută la pct. 19 alin. (4) pentru a refactura cheltuieli accesorii și nici pentru a refactura cheltuieli cu impozite și taxe conform prevederilor alin. (7).”

În speta, în data de 31.01.2013 a fost încheiat contractul de închiriere a spațiilor pentru birouri, între S.C. X S.R.L., în calitate de locator și X, în calitate de locatar, având ca obiect închirierea unei suprafețe de X mp, X locuri de parcare și X mp spațiu de depozitare.

„Partea A – Detaliile contractului de închiriere

Chiria – XX eur pe luna pentru fiecare metru patrat al spațiului plus TVA

- XXX eur pe luna pentru fiecare Loc de Parcare, neatribuit, plus TVA

- X eur pe luna pentru fiecare metru patrat de spațiu de depozitare închiriat plus TVA.

[...]

Plati – Chiria și tarifele pentru servicii vor fi plătite trimestrial în avans sau înainte de prima zi a fiecărui trimestru în cauză”

„Partea B – Termeni și condiții

4.1. Tarife chirie

Chiria se va plăti în rate lunare pe fiecare metru patrat stabilite în Detalii, la care se va adăuga TVA-ul.

[...]

4.3 Tarife pentru servicii

4.3.1. Tarifele pentru servicii vor acoperi toate cheltuielile, toate costurile serviciilor (după caz) și comisioanele care includ, dar nu se limitează la:

(a) Taxele naționale și/sau locale sau evaluarea impusă asupra Clădirii și/sau Locatiei (și toate celelalte taxe și comisioane conexe și orice alte taxe și comisioane legate de acestea sau orice le înlocuiește);

(b) Prevederea unui fond de amortizare pentru reînnoirea și revizia echipamentelor;

(c) Plata primelor de asigurare aferente Clădirii și Locatiei;

(d) Costurile pentru utilități ale Zonelor comune [...];

(e) Servicii de securitate;

- (f) Servicii de management al cladirii;
- (g) Alte servicii cuprinse [...] prevazute la Anexa D la prezentul [...]

4.6.1. Tarifele pentru servicii nu vor include plati legate de consumul de apa, gaze, electricitate si consumul de electricitate pentru aerul conditionat sau alte utilitati contorizate.”

Potrivit facturilor fiscale inscrise la pozitiile nr.3, nr.7, nr.9, nr.10, nr.11, nr.18, nr.22, nr.23, nr.24 si nr.26, S.C. X S.R.L. a facturat catre X urmatoarele servicii, conform contractului anterior mentionat:

- chirie perioada octombrie – decembrie 2013 – T.V.A. – X lei
- chirie perioada ianuarie – martie 2014 – T.V.A. – X lei
- taxe servicii perioada octombrie – decembrie 2013 – T.V.A. - X lei
- taxe servicii perioada ianuarie – martie 2014 – T.V.A. – X lei
- energie electrica – T.V.A. – X lei

Se retine ca din taxa pe valoarea adaugata totala facturata in suma de X lei aferenta facturilor emise de S.C. X S.R.L. reprezentand chirii, energie electrica si taxe servicii, organul fiscal a aprobat la rambursare T.V.A. in suma de X lei aferenta serviciilor de inchiriere si energie electica, aspect necontestat de societate, cu privire la care contestatara a prezentat notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art. 141 alin 2 lit k din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In ceea ce priveste T.V.A. aferenta serviciilor facturate de S.C. X S.R.L. in suma de X lei.

Fiind vorba de o operatiune complexa constituita din mai multe componente (care implica atat servicii de inchiriere, cat si taxe servicii aferente spatiului inchiriat), in analiza acesteia se retine si jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene degajata din cazurile C-111/05 Aktiebolaget NN, C-276/09 Everything Everywhere, C-425/06 Part Service SRL si C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP, invocata 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 nu sunt independente și formeaza, in mod obiectiv, o singura prestatie economica indivizibila, a carei descompunere ar avea caracter artificial si ar altera functionalitatea sistemului de T.V.A.** (a se vedea C-111/05 pct. 21 si 23, C-276/09 pct. 23, C-392/11 pct. 16).

In al doilea rand, tot jurisprudenta a stabilit ca, pentru a determina natura unei operatiuni unice complexe, **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 și 28, C-276/09 pct. 25, C-392/11 pct. 17).

Se retine si faptul ca referitor la tratamentul fiscal din punct de vedere al T.V.A. aplicabil in cazul cheltuielilor administrative, taxelor de servicii (locative, de intretinere) efectuate in legatura cu un imobil inchiriat, prin adresa nr. 408122/23.10.2013 Directia generala de legislatie cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP a subliniat urmatoarele:

„Impozitele, taxele, asigurarea, serviciile de administrare, intretinere, materialele consumabile si altele asemenea, facturate locatarului reprezinta cheltuieli indirecte si generale de administratie ale societatii fiind componente ale unei operatiuni complexe unice, dar care nu constituie pentru locatar un scop in sine, ci mijloc de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal de inchiriere a spatiilor din imobil.”

De asemenea, se retine si faptul ca organul fiscal a aprobat la rambursare T.V.A. in suma de X lei aferenta facturii nr. X/13.09.2013 reprezentand contravaloare chirie perioada octombrie – decembrie 2013, dar a respins la rambursare T.V.A. in suma de X lei aferenta facturii nr. X/13.12.2013 reprezentand contravaloare chirie perioada ianuarie – martie 2014, aceasta factura nefiind analizata in referatul pentru analiza documentara nr.XR/05.05.2015 aferent deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr.X/05.05.2015.

Avand in vedere cele mai sus aratate, precum si faptul ca organul fiscal a respins la rambursare T.V.A. in suma de X lei, desi nu a analizat daca taxele servicii achizitionate potrivit facturilor nr.X/13.09.2013 si nr. X/13.12.2013 sunt in stransa legatura cu serviciile de inchiriere achizitionate, astfel incat sa poata fi considerata drept o prestatie unica, respectiv daca aceste taxe servicii sunt accesorii inchirierii imobilului, potrivit contractului din data de 31.01.2013 si nu a analizat nici factura nr.X/13.12.2013 reprezentand contravaloare chirie perioada ianuarie-martie 2014, urmeaza a se dispune, in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desfiintarea in parte a Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/05.05.2015 emisa de AFCN, cu privire la T.V.A. respinsa la rambursare in suma de X lei, in vederea reanalizarii indeplinirii tuturor conditiilor legale privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

„11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

În consecința, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți va proceda la reanalizarea cererii de rambursare cu privire la această sumă, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile societății nerezidente și de reținerile din prezenta decizie.

3.2. Referitor la T.V.A. în suma de X lei:

În speta, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. X/05.05.2015, AFCN a respins la rambursare T.V.A. în suma de X lei, solicitată prin cererea nr. X/19.09.2014, aferentă perioadei 01.07.2013 – 31.12.2013, pe motiv că persoana impozabilă nerezidentă a solicitat la rambursare T.V.A. aferentă unor servicii de creație, producție publicitară și tipar publicitar furnizate în baza contractului nr. X/20.12.2010 încheiat cu SC X S.R.L., fiind utilizate de X în scopuri publicitare și de promovare a produselor X, cu privire la care sunt aplicabile dispozițiile art. 133 alin 2 din Codul fiscal, locul prestării serviciilor achiziționate fiind în Austria.

Astfel, în raport de motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii, respectiv faptul că operațiunile pentru care persoana impozabilă nerezidentă solicită rambursarea sunt operațiuni care nu au locul în România, devin incidente și prevederile art. 126 și art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 13.1 din Normele metodologice de aplicare HG nr. 44/2004:

"Art. 126. – (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;**

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

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

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

Norme metodologice:

“13. (1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4), (5), (7) și (8) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4), (5), (7) și (8), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

1. În data de 20.12.2010 a fost încheiat contractul general de colaborare nr. 16 între S.C. X S.R.L., în calitate de furnizor și X, în calitate de beneficiar, având ca obiect „executarea lucrărilor (comenzilor) solicitate de către beneficiar. Detaliile cu privire la comenzi vor face obiectul Anexelor la contract. Cantitățile, prețurile, parametrii calitativi, termenii de livrare și procedura de livrare vor fi stabilite de către beneficiar, de comun acord cu furnizorul și vor fi stipulate în Anexele la contract (oferte și comenzi).”

Potrivit pct. 7.1 Proprietatea intelectuală:

„a) Furnizorul garantează următoarele cu privire la activitatea integrată în materialul realizat de către acesta, respectiv de către angajații săi, în scopul de a fi utilizate de către beneficiar sau în beneficiul beneficiarului:

- este original și nu încalca drepturile de autor, drepturile conexe sau orice alte drepturi de proprietate intelectuală aparținând sau exercitate în mod legal de către un tert [...].

b) În situația în care, drepturile pe care furnizorul le atribuie beneficiarului au făcut anterior obiectul unei alte atribuiri către furnizor din partea unui tert, garanția pe care furnizorul o acordă beneficiarului nu va depăși în niciun caz garanția pe care respectiva terță parte o acordă furnizorului.

c) Drepturile patrimoniale asupra lucrării sau materialului creat de către furnizor în conformitate cu contractul și acceptate de către beneficiar pentru a fi utilizate în scopuri publicitare sunt atribuite beneficiarului la data executării integrale a obligației de plată. [...]

d) Atribuirea către beneficiar a tuturor drepturilor patrimoniale asupra lucrării sau materialului este exclusivă, nelimitată și se extinde pe teritoriul statelor din Europa. (...)

e) În cazul în care lucrarea sau materialul face obiectul înregistrării și protecției ca marcă înregistrată, ca proiect sau un model industrial, iar beneficiarul își exprimă intenția în acest sens, furnizorul este de acord cu înregistrarea de către beneficiar în numele și în favoarea beneficiarului [...].”

2. Toate anexele la contractul general de colaborare nr. 16 din data de 20.12.2010, în baza cărora au fost emise facturile fiscale care fac obiectul cererii de rambursare nr. X/19.09.2014, cuprind numai următoarele informații:

„I. Partile contractante
[...]

Art. 1 Urmatoarele vor fi adaugate obiectului contractului:"

De exemplu:

Anexa nr.53:

„Manual de utilizare X, UM = buc, cantitate = X, pret pe bucata euro = X, valoare euro = X, TVA = X.”

„Manual de utilizare X, UM = buc, cantitate = X, pret pe bucata euro = X, valoare euro = X, TVA = X”

Anexa nr. 57:

„Afisaj insula (lungime 2,5 metri, plexicor, sigle LED, sistem de alarma), UM = buc, cantitate = X, pret pe bucata euro = X, valoare euro = X, TVA = X”

Anexa nr. 61:

„Cutii KIT 1 – X/X/X/X tiparit color, UM = buc, cantitate = X, pret pe bucata euro = X, valoare euro = X, TVA = X”

Anexa nr.83:

„Sigilii diametru X mm, UM = buc, cantitate = X, pret pe bucata euro = X, valoare euro = X, TVA = X.”

„Art. 2 **Valoarea totala a serviciilor** este de [...].

Art. 3 Toate celelalte clauze ale contractelor raman neschimbate.

Art. 4 Aceasta anexa reprezinta o parte a contractului si a fost semnata in doua copii originale, cate una pentru fiecare parte a contractului.”

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca niciunul dintre argumentele societatii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Astfel cum insasi societatea a recunoscut prin contestatia formulata, achizitia de bunuri, respectiv de mobilier comercial si materiale promotionale (flyer, brosură, manual de utilizare, etc) a fost efectuata in scopul promovarii imaginii si a produselor X, constand in actiuni de promovare destinate informarii publicului despre existenta sau despre calitatile produselor X ori ale serviciilor societatii in scopul cresterii vanzarilor, motiv pentru care din punct de vedere al regimului T.V.A. aplicabil, achizitia de materiale publicitare si mobilier comercial este asimilata achizitiei de servicii de publicitate. De altfel, materialele promotionale reprezinta un element al strategiei de marketing/publicitate specific oricarei afaceri.

2. Achizitia de materiale publicitare si de suporturi utilizate pentru reclama face parte in mod indisociabil dintr-o campanie publicitara, fiind calificata drept achizitie de servicii de publicitate, conform Hotararii CEJ in cazul C-530/09, **Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa** impotriva **Minister Finansów**:

„18. În această privință, trebuie amintit că Curtea a statuat că **este suficient ca o actiune de promovare să implice transmiterea unui mesaj destinat să informeze publicul despre existenta sau despre calitățile unui produs ori ale unui serviciu în scopul creșterii vânzărilor acestuia pentru a putea fi calificată drept serviciu de publicitate**, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A sasea directivă, al cărui mod de redactare este identic cu cel al articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

19. Situatia este aceeași pentru orice operațiune care face parte în mod indisociabil dintr-o campanie publicitară și care contribuie, ca urmare a acestui fapt, la transmiterea mesajului publicitar. Această situație se regăsește în cazul fabricării de suporturi utilizate pentru o reclamă determinată.

3. În soluționarea contestației nu poate fi reținut nici argumentul contestatarii conform căruia prin respingerea solicitării de a recupera taxa pe valoarea adăugată strict pe baza unor condiții de formă și nu de fond, se încalcă principiul neutralității taxei, atât timp cât furnizorul a colectat și a varsat taxa la bugetul statului român, deoarece documentele prezentate nu susțin motivațiile din contestație.

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

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

4. Mai mult, inclusiv jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea/rambursarea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv pentru rambursare (a se vedea paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, în care se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman).

De asemenea, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere/rambursare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere/rambursare a T.V.A. și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de T.V.A. (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere/rambursare nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat/solicitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere/rambursare a T.V.A.**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

Se reține că, deși prin cererea de informații suplimentare nr. XA/02.03.2015, organul fiscal i-a solicitat să prezinte și documente din care să rezulte natura operațiilor efectuate, societatea nu a dat curs solicitărilor respective nici cu ocazia întocmirii deciziei de impunere contestată, nici cu ocazia depunerii contestației. Or, documentele transmise de societate, respectiv contractul general, anexele acestuia și facturile cuprinse în cererea de rambursare **nu justifică** faptul că achizițiile care fac obiectul cauzei supuse soluționării reprezintă o simplă achiziție de bunuri și nu o achiziție complexă de servicii de publicitate (care include și materialele realizate) în vederea desfășurării unor campanii publicitare și că îi sunt aplicabile dispozițiile art. 132 alin. 1 lit. c din Codul fiscal, coroborat cu pct. 6 (14)

lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art. 128 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, potrivit carora:

„Art. 132. - (1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

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

„6. (14) Procesarea fotografiilor digitale constituie:

a) livrare de bunuri, în sensul art. 128 din Codul fiscal, în măsura în care se limitează la reproducerea fotografiilor pe suporturi, dreptul de a dispune de acestea fiind transferat de la procesator la clientul care a comandat copiile după original”.

De asemenea, societatea nu are în vedere ca, în situația în care nu face dovada cu documente ca îi sunt aplicabile dispozițiile anterioare, devin aplicabile prevederile art. 133 alin. 2 din Codul fiscal, coroborat cu pct. 6 (14) lit. b) din Normele metodologice de aplicare a art. 129 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, potrivit carora:

„ 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.”

„6. (14) Procesarea fotografiilor digitale constituie:

b) prestare de servicii, în sensul art. 129 din Codul fiscal, atunci când procesarea este însoțită de prestări de servicii complementare care pot avea, ținând seama de importanța pe care o au pentru client, de timpul necesar pentru executarea lor, de tratamentul necesar pentru documentele originale și de partea din costul total pe care o reprezintă aceste prestări de servicii, un caracter predominant în raport cu operațiunea de livrare de bunuri, astfel încât acestea să constituie un scop în sine pentru client.”

Se reține și faptul că la art. 2 din cuprinsul anexelor la contractul general de colaborare nr. X/20.12.2010 se menționează expres **„valoarea totală a serviciilor”** prestate în legătură cu bunurile achiziționate de contestatara (materiale publicitare și mobilier comercial).

5. Contrar susținerilor societății, faptul că în contractul general de colaborare nr. X din data de 20.12.2010, se menționează la pct. 5 lit. b) că beneficiarul se obligă să pună la dispoziția furnizorului toate datele, informațiile și documentele necesare care să permită furnizorului să își îndeplinească obligațiile, nu înseamnă că S.C. X S.R.L. a realizat operațiuni de tipărire pe diverse suporturi a informațiilor furnizate de către societatea contestatara, acest aspect nefiind menționat în mod expres în cuprinsul contractului respectiv. De altfel, acest aspect nu rezultă nici din analiza anexelor la contract, în baza cărora au fost emise facturile care fac obiectul cererii de rambursare, singurele mențiuni fiind cele mai sus arătate.

Mai mult, astfel cum am arătat anterior, în cuprinsul contractului, respectiv la art. 7, pct. 7.1, în toate situațiile, furnizorul deține dreptul de proprietate intelectuală asupra activității integrate (în contract nu se descrie în ce constă activitatea integrată) în materialul realizat, acesta fiind transferat numai în anumite condiții beneficiarului.

6. Cu privire la determinarea locului prestării de servicii de publicitate către o societate nerezidentă din Comunitate, care includ și materialele realizate în cadrul campaniilor de publicitate desfășurate pe teritoriul României (flyere, agende, etc), s-a pronunțat și Direcția generală de legislație Cod Fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP prin adresa nr. 672071/12.01.2015, anexată la dosarul cauzei, care a subliniat că societățile din România vor emite facturile pentru serviciile de publicitate fără T.V.A., întrucât realizează operațiuni care se impozitează potrivit legislației din țara membră UE, unde persoana impozabilă care primește serviciile este stabilită din punct de vedere al T.V.A.

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezultă că în mod corect organul fiscal a respins la rambursare T.V.A. în suma de X lei, căta vreme locul prestării serviciilor de publicitate către X este, potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, în Austria, iar conform pct. 49 alin. (2) lit. a) din HG nr. 44/2004, care transpune fidel art. 4 lit. a din Directiva 2008/9/CE nu se rambursează "taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect".

Drept pentru care, urmează a se dispune respingerea în parte ca neîntemeiată și nesustenută cu documente a contestației formulată de X, cu privire la T.V.A. respinsă la rambursare în suma de X lei prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/05.05.2015 emisă de AFCN.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 126, art. 133, art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 14.2, pct. 18.8 și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, jurisprudența CEJ, art. 216 alin. 1 și 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 11.5 - 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014, se:

DECIDE

1. Desființarea în parte Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/05.05.2015 emisă de AFCN, cu privire la T.V.A. respinsă la rambursare în suma de **X lei**, urmând ca organul fiscal să procedeze la reanalizarea cererii de rambursare, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile societății nerezidente și de reținerile din prezenta decizie.

2. Respingerea în parte ca neîntemeiată și nesustenută cu documente contestația formulată de X, cu privire la T.V.A. respinsă la rambursare în suma de **X lei** prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/05.05.2015 emisă de AFCN.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.