

DECIZIA nr. 6/2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresele nr. x de catre Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul D.G.F.P. - M.B. cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, completata prin adresa inregistrata sub nr. x, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 7 alin. (4) paragraf 2 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979 si potrivit dispozitiilor art. 205 alin. (1), art. 207 si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu pct. 3.9 din OPANAF nr. 2137/2011, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Societatea a livrat catre clientii romani echipamente pe care le-a instalat la sediul acestora din Romania si a asigurat inclusiv serviciile de reparatie aferente acestor echipamente in perioada de garantie.

Din considerente operationale a decis subcontractarea serviciilor de instalare si de reparatii catre o companie din Romania, respectiv X SRL. Astfel, in situatia in care societatea era nevoita sa asigure instalarea si/sau repararea utilajelor livrate clientilor romani, aceasta putea apela, in baza contractului incheiat, la x, prin emiterea unor comenzi.

Comenzile catre X contin mentiuni precise cu privire la tipul serviciilor care urmeaza a fi efectuate in beneficiul societatii nerezidente (instalare utilaj, reglaje, diagnosticare, inlocuire piese, etc).

X a emis rapoarte de activitate in care a descris exact natura serviciilor prestate la sediul clientilor X din Romania. Serviciile au fost prestate efectiv in Romania, iar utilajele asupra carora s-au prestat serviciile nu au parasit niciodata teritoriul tarii.

In baza rapoartelor de activitate, Xa emis in perioada ianuarie - mai 2008 catre X, facturi de prestari servicii pentru care a aplicat 19% TVA, in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

2. Decizia atacata nu respecta dispozitiile art. 105 alin. 2 din Codul de procedura civila. Functia de director coordonator adjunct a incetat sa existe in organigrama DGFP-MB.

3. Organul fiscal a considerat ca societatea a achizitionat servicii de natura intangibila, fara a aduce niciun argument sau proba in acest sens. In fapt facturile emise de X contin mentiuni explicite cu privire la natura serviciilor prestate, respectiv servicii de instalare sau servicii de reparatii in perioada de garantie aferente echipamentelor livrate de X clientilor sai din Romania.

In situatia in care autoritatile fiscale aveau dubii privind substanta serviciilor, ar fi trebuit sa solicite lamuriri suplimentare, inasa nu a facut-o.

Conform dispozitiilor art. 133 alin. 2 lit h din Codul fiscal, aceste servicii sunt impozabile in statul membru care a atribuit codul de inregistrare in scopuri de TVA.

4. Serviciile achizitionate sunt utilizate pentru activitatea economica a societatii nerezidente.

5. X nu avea obligatia legala de a prezenta documente prin care sa faca dovada achitarii catre X a TVA solicitata la rambursare.

In concluzie, solicita anulara deciziei atacate.

II. Prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x, DGFP-MB a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

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

3.1 Referitor la invocarea nulitatii Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x:

Prin contestatia formulata societatea nerezidenta invoca nulitatea deciziei atacate.

In conformitate cu prevederile art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la **numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal**, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."

Avand in vedere dispozitiile legale mai sus invocate, reiese ca elementele care conduc la nulitatea actului administrativ fiscal sunt expres si limitativ prevazute de lege.

Din analiza deciziei atacate, rezulta ca aceasta cuprinde toate elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal, inclusiv **numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal**.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarei privind calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, avand in

vedere ca pe decizie este mentionata calitatea tuturor persoanelor imputernicite de DGFP-MB sa semneze decizia atacata, respectiv: director adjunct/ sef serviciu/ consilier.

Faptul ca directorul adjunct al DGFP-MB este denumit suplimentar si coordonator/ general /executiv nu prezinta relevanta, cata vreme atributiile sale, aprobate prin Regulamentul de Organizare si Functionare a DGFP-MB aprobat prin ordin al presedintelui Administratiei Nationale de Administrare Fiscala sunt aceleasi, indiferent de denumirea suplimentara a functiei de director adjunct.

Invocarea dispozitiilor art. 105 alin. 2 din Codul de procedura civila este total neintemeiata, in conditiile in care acest articol vizeaza nulitatea actelor de procedura, in materie fiscala existand dispozitii legale exprese, in fapt, cele anterior citate.

Prin urmare, cu privire la acest capat de cerere, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a procedat corect la respingerea la rambursare a TVA in suma de x lei, in conditiile in care desi i s-a solicitat de catre organul de solutionare a contestatiei, societatea nerezidenta nu a facut dovada platii taxei pe valoarea adaugata.

In fapt, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de x lei din facturile emise de SC X SRL (pozitiile 1 - 23, 25 - 27 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursare) pentru "lucrari asupra bunurilor mobile corporale", pe motiv ca acestea reprezinta "servicii de marketing, punere la dispozitie de personal, traduceri", pentru care locul prestarii este considerat a fi in statul in care este stabilit clientul, respectiv in strainatate, si nu in Romania.

In subsidiar au constatat ca societatea nerezidenta nu a facut dovada platii TVA solicitata la rambursare.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 133 si art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

"**Art. 133.** - (1) Locul prestarii de servicii este considerat a fi *locul unde prestatorul este stabilit* sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) **Prin derogare** de la prevederile alin. (1), pentru urmatoarele prestari de servicii, **locul prestarii este considerat a fi:**

[...]

g) locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu conditia ca respectivul client sa fie stabilit sau sa aiba un sediu fix in afara Comunitatii ori sa fie o persoana impozabila actionand ca atare, stabilit sau care are un sediu fix in Comunitate, dar nu in acelasi stat cu prestatorul, in cazul urmatoarelor servicii:

[...]

4. serviciile de publicitate si marketing;

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

6. prelucrarea de date si furnizarea de informatii;
(...) 8. punerea la dispozitie de personal".

h) **locul unde sunt prestate serviciile, în cazul urmatoarelor servicii:**

(...) 2. **expertize privind bunurile mobile corporale, precum si lucrarile efectuate asupra acestora.** Prin exceptie, se considera ca aceste servicii au loc:

- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunica prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritatile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se presteaza efectiv serviciile, si se refera la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;

- în România, daca o persoana impozabila stabilita în România exporta temporar bunuri în afara Comunitatii, în scopul expertizarii sau pentru alte lucrari efectuate asupra acestora, si ulterior le reimporta, iar serviciile respective sunt tranzactionate altor persoane, potrivit art. 129 alin. (6)."

"**Art. 147².** - (1) În conditiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabila neînregistrata si care nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilita în alt stat membru, **poate solicita rambursarea taxei achitate.** (...)"

Norme metodologice:

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

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

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

b) achizitii de bunuri, altele decat cele prevazute la lit. a), sau prestari de servicii a caror livrare/prestare este sau poate fi scutita de taxa conform art. 141-144¹ din Codul fiscal;

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

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

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

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

(6) Organele fiscale competente nu îi pot impune persoanei impozabile ce solicita rambursarea conform art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, nici o alta obligatie in plus fata de cele prevazute la alin. (5). **Prin exceptie, organele fiscale competente**

pot solicita persoanei impozabile sa prezinte informatii suplimentare necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata."

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

In prezenta cauza, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de x lei din facturile emise de SC X SRL (pozitiile 1 - 23, 25 - 27 din cererea de rambursare) pentru "lucrari asupra bunurilor mobile corporale", pe motiv ca acestea reprezinta "servicii de marketing, prelucrare de date si furnizare de informatii, consultanta, punere la dispozitie de personal", pentru care locul prestarii este considerat a fi in statul in care este stabilit clientul, respectiv in strainatate, si nu in Romania.

In subsidiar, in decizia contestata s-a subliniat ca un alt motiv pentru care organul fiscal a procedat la respingerea rambursarii TVA solicitata este si neprezentarea documentelor care sa faca dovada achitarii taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare.

Cu privire la depunerea ulterioara a documentelor justificative privind taxa se solicita rambursarea, prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, Directia Generala Proceduri pentru Administrarea Veniturilor din cadrul ANAF, precizeaza:

"[...] in situatia in care documentatia a fost completata ulterior, cu ocazia depunerii contestatiei impotriva deciziei de nerambursare, opinam ca aceste documente sunt acceptabile ca documente justificative in solutionarea contestatiilor chiar daca au fost depuse dupa expirarea termenului de sase luni de la incheierea anului calendaristic in care taxa devine exigibila. "

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

"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."

Din textele de lege mai sus prezentate, rezulta ca societatea nerezidenta poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Se retine ca prin adresa nr. x, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat contestatarea atat prezentarea originalului contestatiei, cat si prezentarea oricaror documente si informatii care au legatura cu cauza supusa solutionarii.

Trebuie subliniat ca prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x contestatarea nu a depus decat originalul contestatiei, fara a anexa alte documente suplimentare.

Cu privire la documentele depuse initial la contestatia formulata, care nu au fost avute in vedere de organul fiscal la emiterea decizie contestata, se retin urmatoare aspecte:

Intre **X**, in calitate de beneficiar si SC X SRL, in calitate de prestator a fost incheiat contractul de service din data de 01.05.2004, completat prin actul aditional din data de 19.02.2007, avand ca obiect "*colaborarea in activitatea de service din Romania, pentru masini-uneltele noi si aflate in garantie ale x.*" De asemenea, "*contractul priveste masinile unelte noi ale x, aflate in garantie si se refera la service si instruirea in programare x si in beneficiul operatorilor*".

Potrivit pct. 1.1 din contract:

"X va repara masini-uneltele in beneficiul X folosind personalul propriu.

X va asigura service in baza comenzilor de la X. Fiecare comanda va preciza amploarea si data reparatiilor.

X accepta sa efectueze reparatiile in timpul respectiv si sa repare numai ce se comanda de catre X.

(...) X completeaza un raport de service la incheierea fiecărei reparatii. (...)

Pieseile vor fi comandate de client si apoi vor fi instalate in masina-unealta pentru care au fost comandate.

(...) Necesarul de piese se decide de catre X, iar piesele se trimit la x. (...)

Instalarea de masini-unelte noi se va efectua conform procedurii standard X, inclusiv nivelarea si inspectia geometrica, verificarea functionarii masinii-unelte si scurte instructiuni pentru personalul care se va ocupa de masina-unealta."

In baza acestui contract, SC X SRL a emis facturile fiscale (TVA in suma de x lei) mentionate la pozitiile 1 - 23, 25 - 27 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursare, pe fiecare dintre acestea mentionandu-se la rubrica "descrierea bunurilor", urmatoarele:

1. durata de lucru ...
2. durata deplasarii in ore ...
3. distanta parcursa (km) ...
4. cheltuieli legate de masa
5. hotel"

Suplimentar, pe facturi se mentioneaza: "service pentru echipament X in garantie", la acestea fiind anexate drept documente justificative "Service report"/ "Installation protocol" prin care se aduc precizari suplimentare privind serviciile prestate, persoana care urmeaza sa presteze serviciile, respectiv data/timpul de lucru/pauza etc. alocate pentru prestarea serviciilor. Mai mult, aceste documente cuprind confirmarea clientului din Romania (x, s.a) privind serviciile de reparatii prestate de catre SC X SRL pentru **X**.

Pentru fiecare dintre facturile fiscale care au facut obiectul cererii de rambursare, contestatara a anexat si comenzile lansate de X privind serviciile care urmeaza a fi prestate de SC X SRL.

Cu privire la calificarea serviciilor ce fac obiectul acestui capat de cerere, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei se subliniaza urmatoarele:

"Completarea dosarului cu documentele anexate contestatiei a condus la o noua concluzie referitoare la natura operatiunilor desfasurate in Romania de X, respectiv reparatii in garantie."

Cu toate acestea, trebuie subliniate si urmatoarele aspecte:

In ceea ce priveste prezentarea documentelor care atesta plata facturilor, se retine ca pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice prevede in mod expres ca persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene **poate solicita rambursarea doar a taxei facturata si achitata** pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania.

Potrivit art. 3 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul taxei pe valoarea adaugata sunt aplicabile principiile clare, principiile care se regasesc si in jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si care sunt pe deplin transpuse in legislatia romana in materia TVA, in special, la art. 147² alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si la pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, care stipuleaza conditiile obligatorii pe care trebuie sa le indeplineasca persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pentru a solicita rambursarea taxei facturata de alte persoane impozabile, intre care: **dovada achitarii TVA si prezentarea tuturor documentelor si informatiilor necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata**.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii privind lipsa obligatiei legale de a prezenta dovada achitarii TVA solicitata la rambursare, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea/rambursarea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite **toate** conditiile legale pentru acordarea deducerii.

In acest sens, in conformitate cu dispozitiile pct. 49 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a art. 147² din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004:

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

Prin urmare, motivatia societatii privind lipsa obligatiei de a prezenta dovada platii TVA solicitata la rambursare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat simpla prezentare a unor facturi fiscale nu poate fi considerata ca

fiind o dovada obiectiva in ceea ce priveste justificarea exercitarii dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adaugata. Dispozitiile art. 147² din Codul fiscal reprezinta in fapt transpunerea directivei a 8-a, in care se stipuleaza expres ca poate fi rambursata numai TVA achitata.

2. Asa a cum a fost subliniat anterior, prin adresa nr. x, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat contestatarei atat prezentarea originalului contestatiei, cat si prezentarea oricaror documente si informatii care au legatura cu cauza supusa solutionarii (*inclusiv a platii TVA solicitata la rambursare*).

Trebuie subliniat ca prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, contestatara nu a depus decat originalul contestatiei, fara a anexa alte documente suplimentare.

Avand in vedere cele mai sus aratate, se retine ca **desi** serviciile achizitionate de societatea nerezidenta au fost eronat incadrate de organul fiscal in categoria serviciilor intangibile al caror regim fiscal este stabilit potrivit art. 133 alin. 2 lit g din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **contestatara nu a facut dovada ca indeplineste toate conditiile legale privind rambursarea TVA** in suma de x lei din facturile emise de SC X SRL, respectiv **nu a prezentat dovada achitarii acestei sume.**

Mai mult, faptul ca organul fiscal nu i-a solicitat prezentarea acestor documente nu prezinta relevanta, cata vreme societatea nerezidenta avea posibilitatea complinirii acestei lipse atat cu ocazia depunerii contestatiei, cat si urmare adresei organului de solutionare a contestatiilor nr. x, confirmata de primire in data de 23.09.2011.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de X cu privire la TVA in suma de x lei.

3.3. Referitor la TVA in suma de x lei (pozitiile 4, 17 si 24 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursare):

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a procedat corect la respingerea la rambursare a TVA in suma de x lei, in conditiile in care, pe de-o parte operatiunile pentru care se solicita rambursarea TVA nu sunt impozabile in Romania, iar pe de alta parte, contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

In fapt, organul fiscal a respins la rambursare TVA in suma de x lei (pozitiile 4, 17 si 24 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursare), pe motiv ca locul prestarii este locul unde clientul caruia ii sunt prestate serviciile are un sediu fix, respectiv in Cehia.

In subsidiar, in decizia contestata s-a subliniat ca un alt motiv pentru care organul fiscal a procedat la respingerea rambursarii TVA solicitata este si neprezentarea documentelor care sa faca dovada achitarii taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 126 alin. 1, art. 133, art. 147² 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 urmatoarele conditii**:

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

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

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

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

"**Art. 133.** - (1) Locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru urmatoarele prestari de servicii, **locul prestarii este considerat a fi**:

(...) c) locul de plecare a unui transport intracomunitar de bunuri. **Prin exceptie, în cazul în care serviciul de transport este prestat unui client care, pentru prestarea respectiva, furnizeaza un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritatile competente dintr-un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului, se considera ca transportul are loc în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA.**

Prin transport intracomunitar de bunuri se înțelege orice transport de bunuri ale carui:

1. loc de plecare si loc de sosire sunt situate în doua state membre diferite; sau

2. loc de plecare si loc de sosire sunt situate în acelasi stat membru, dar transportul este efectuat în legatura directa cu un transport intracomunitar de bunuri.

[...]

g) locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu conditia ca respectivul client sa fie stabilit sau sa aiba un sediu fix în afara Comunitatii ori sa fie o persoana impozabila actionand ca atare, stabilit sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în acelasi stat cu prestatorul, în cazul urmatoarelor servicii:

[...]

4. serviciile de publicitate si marketing;

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

6. prelucrarea de date si furnizarea de informatii;

(...) 8. punerea la dispozitie de personal".

"**Art. 147².** - (1) În conditiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabila neînregistrata si care nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilita în alt stat membru, **poate solicita rambursarea taxei achitate.** (...)"

Avand în vedere prevederile legale de mai sus rezulta ca pentru serviciile de transport si traducere prestate de SC X SRL pentru X, se considera ca locul prestarii este locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile are un sediu fix, respectiv în Cehia.

Prin urmare, rezulta ca in mod corect organul fiscal a respins la rambursare TVA in suma de x lei, intrucat operatiunile pentru care se solicita rambursarea TVA nu sunt impozabile in Romania.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 206 alin.1 lit c din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

"**Art. 206** - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:
(...) c) **motivele de fapt si de drept.**"

Potrivit pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea art. 206 din Codul de procedura fiscala, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011:

"2.5. **Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept** pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

Trebuie subliniat ca **X** nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere si nici nu a depus dovada platii TVA solicitata la rambursare, desi i s-a acordat aceasta posibilitate de catre organul de solutionare a contestatiilor urmare solicitarilor din adresa nr. x, confirmata de primire in data de 23.09.2011. Drept pentru care Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal.

Prin urmare, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia formulata de **X** cu privire la TVA in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 2.5 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, art. 126, art. 133, art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004

DECIDE

Respinge contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x emisa de Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul D.G.F.P. - M.B., prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.