

DECIZIA nr...../.....
privind solutionarea contestatiei formulata de
x, inregistrata la DGRFPB
sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. x, inregistrata sub nr. x, cu privire la solutionarea contestatiei formulata de **x**, cu sediul in x, prin imputernicit,x.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **26.02.2015**, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de rambursare a TVA nr. x, comunicata in data de **17.02.2015**, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile 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, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionale a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **x**, prin imputernicit, Ing. x.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, societatea aduce urmatoarele argumente:

Societatea livreaza marfa sa, inclusiv instalatiile pentru statiile de carburanti (bunuri imobile) si anume atat echipamente interne, cat si externe, amplasate intr-o cladire zidita, construita cu fundatie de beton.

Faptul ca pentru anumite lucrari de instalatii angajeaza un operator economic roman nu schimba nimic in esenta livrarii, inclusiv instalarea, deoarece partenerul contractual pentru intreaga livrare este clientul roman, SC x SRL.

Nu este vorba de statii de carburanti mobile, in speta fiind vorba de o livrare referitoare la un bun imobil. O serie intreaga de parti ale livrarii este unita ferm cu partea de constructie (placarea peretilor, rafturile fixate ferm in pardosea, etc).

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia de rambursare a TVA nr. x, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara poate beneficia de rambursarea TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si

documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organului fiscal.

In fapt, prin cererea de rambursare pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, cu nr. de referinta x, inregistrata la autoritatile fiscale romane sub nr. x, persoana impozabila nerezidenta a solicitat rambursarea TVA in suma de x lei, intreaga suma fiind respinsa la rambursare, pe motiv ca in legatura cu achizițiile de servicii de instalare mobilier si servicii de masuratori si desenare planuri reale, sunt aplicabile prevederile art. 133 alin 2 din Codul fiscal, locul prestarii nefiind considerat a fi in Romania; societatea nu este beneficiara unor operatiuni care se incadreaza in prevederile art. 133 alin 4 lit a din acelasi act normativ.

Prin contestatia formulata x solicita rambursarea TVA pentru suma de x lei, invocand faptul ca serviciile achizitionate intra sub incidenta prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

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; [...]"

Norme 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.

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

a) achiziții de bunuri ori servicii care au fost facturate în perioada de rambursare;

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

(...) (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 de mai sus, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA 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 TVA 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 operațiilor anume precizate în lege.

În speța, motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii îl reprezintă faptul că operațiunile pentru care persoana impozabilă nerezidentă solicită rambursarea sunt operațiuni care nu au loc în România, astfel ca devin incidente și prevederile art. 126 și art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările 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. – (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.

(4) (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”.

Cu privire la serviciile ce au legatura cu bunurile imobile, pct. 14 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza urmatoarele:

“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:

a) elaborarea de planuri pentru o construcție sau o parte a unei construcții care sunt alocate unei anumite parcele de teren, indiferent dacă construcția este ridicată ori nu;

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

c) construirea unei clădiri sau edificarea unei construcții, precum și lucrările de construcții și demolare efectuate asupra unei construcții ori asupra unor părți ale unei construcții;

d) lucrări asupra pământului, inclusiv servicii agricole, cum ar fi aratul, semănatul, irigatul și fertilizarea;

e) supravegherea și evaluarea riscurilor și integrității bunurilor imobile;

f) servicii de evaluare a bunurilor imobile, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopul încheierii unei asigurări, pentru a determina valoarea unei proprietăți ca garanție pentru un împrumut sau pentru evaluarea riscului și daunelor-interese în contextul unor litigii;

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;

h) servicii de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță ori locuri amenajate pentru a fi utilizate ca locuri de camping, inclusiv dreptul de a sta într-o anumită locație pe o durată limitată de timp ca rezultat al conversiei dreptului de utilizare comună a locației respective;

i) atribuirea și transmiterea de drepturi, altele decât cele prevăzute la lit. g) și h), de a utiliza un bun imobil în întregime sau părți ale unui bun imobil, inclusiv autorizarea de a utiliza o parte a unui bun imobil, cum ar fi acordarea dreptului de pescuit, de vânătoare ori de acces la sălile de așteptare din aeroporturi sau utilizarea unei infrastructuri pentru care se plătesc taxele de trecere, cum ar fi un pod ori tunel;

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;

k) instalarea sau asamblarea de mașini ori echipamente care, după instalare sau asamblare, sunt ori devin parte din bunul imobil, respectiv cele care nu pot fi detașate fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor înseși;

l) întreținerea, reparația, inspecția și supravegherea de mașini, utilaje sau echipamente, în cazul în care acestea se califică drept bunuri imobile;

m) managementul proprietății, altul decât managementul portofoliului de investiții în proprietăți imobiliare prevăzut la alin. (3), care constă în exploatarea proprietăților imobiliare de tip comercial, industrial sau rezidențial de către ori în numele proprietarului respectivelor proprietăți imobiliare;

n) intermedierea în vânzarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile, precum și intermedierea în anumite drepturi asupra bunurilor imobile;

o) serviciile de natură juridică referitoare la transmiterea sau transferul unui titlu de proprietate asupra unui bun imobil, la anumite drepturi asupra bunurilor imobile, cum ar fi serviciile notariale, ori întocmirea unui contract de vânzare-cumpărare pentru un astfel de bun, indiferent dacă tranzacția în sine care ar conduce la modificarea naturii juridice a proprietății se realizează sau nu;

p) acordarea de credite atunci când o anumită construcție sau o parte dintr-o construcție ori un anumit teren ce urmează a fi achiziționate, construite, renovate sau reparate se ipotechează;

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

r) punerea la dispoziție de spații de parcare;

s) închirierea de seifuri care sunt bunuri imobile prin natura lor.

(3) **Nu se consideră servicii legate de bunul imobil în sensul art. 133 alin. (4)**

lit. a) din Codul fiscal operațiuni precum:

a) **elaborarea de planuri/schițe pentru o construcție sau o parte a unei construcții care nu sunt alocate unei anumite parcele de teren;**

b) depozitarea mărfurilor într-un bun imobil fără ca o anumite parte a bunului imobil să fie atribuită pentru uzul exclusiv al clientului;

c) închirierea unui bun imobil sau a unei părți a unui bun imobil pentru a fi utilizat/utilizată în mod concret în scopuri publicitare;

d) intermedierea în ceea ce privește serviciile de cazare la un hotel sau cazare în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță ori locuri amenajate pentru a fi utilizate ca locuri de camping, în cazul în care este realizată de către un intermediar care acționează în numele și în contul altei persoane;

e) asigurarea unei locații în stand la un târg sau la o expoziție și la alte evenimente similare și alte servicii specifice prin care se permite expozantului să își expună obiectele, cum ar fi designul standului, transportul și depozitarea obiectelor, furnizarea de utilaje, instalarea de cablu, servicii de asigurare și furnizarea de materiale publicitare;

f) **instalarea sau asamblarea, întreținerea și repararea, verificarea ori supravegherea de mașini sau echipamente care nu sunt ori nu devin parte din bunul imobil;**

g) gestionarea unui portofoliu de investiții în proprietăți imobiliare;

h) servicii de natură juridică, altele decât cele reglementate de alin. (2), în legătură cu contracte, inclusiv recomandări date cu privire la termenii unui contract de transfer de bunuri imobile, sau în legătură cu punerea în aplicare a unui astfel de contract ori pentru dovedirea existenței unui astfel de contract, în cazul în care astfel de servicii nu sunt specifice unui transfer de titlu de proprietate pentru un bun imobil.

(4) Pentru a determina dacă prestarea unui serviciu juridic complex, format din diferite elemente, intră sau nu sub incidența prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal trebuie stabilit scopul final al acestui serviciu, de la caz la caz.

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC x xSRL si SC x SRL, inregistrate in scopuri de TVA in Romania a facturat catre contestatara urmatoarele servicii:

- conform facturilor cuprinse la pozitiile 1 - 8, 10 - 11, 14, 15 din cererea de rambursare, "*instalare mobilier - xt*";
- conform pozitiei 9 din cererea de rambursare, "*instalare mobilier in statia x*";
- conform pozitiei 12 din cererea de rambursare, "*transport si modificare casa de marcat cu 3POS in 11 x si A1km36*";
- conform pozitiei 13 din cererea de rambursare, "*instalare mobilier in statia xRR*";
- conform pozitiei 16 din cererea de rambursare, "*masuratori si desenare planuri reale pentru 14 + 21 statii x*";
- conform pozitiei 17 din cererea de rambursare, "*masuratori si desenare planuri reale pentru x*";
- conform pozitiei 18 din cererea de rambursare, "*masuratori si desenare planuri reale pentru x (...)*".

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta urmatoarele:

1. Referitor la pozitiile 1 - 11, 13, 14, 15 din cererea de rambursare, "instalare mobilier" pozitiei 12 din cererea de rambursare, "transport si modificare casa de marcat cu 3POS in 11 x si A1km36":

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile societatii potrivit carora prestarile de servicii achizitionate se refera la prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, cata vreme **instalarea si montajul de bunuri care, prin natura lor, sunt bunuri mobile (mobilier comercial, respectiv rafturi, asa cum sustine insasi contestatara in contestatia formulata si casa de marcat)** sa fie considerate ca fiind efectuate in legatura directa cu un bun imobil este necesar sa se dovedeasca ca **bunurile mobile instalate, montate si modificate sunt incorporate in bunul imobil intr-o asemenea masura, incat sa devina bunuri imobile prin destinatia lor, respectiv sa fie fixate definitiv in bunul imobil, astfel incat sa nu poate fi detasate, fara a fi deteriorate sau fara a antrena deterioarea imobilului insusi.**

Cum in speta este vorba de **mobilier comercial (rafturi) si casa de marcat care nu sunt fixate definitiv in magazinele distribuitorilor in care au fost amplasate**, rezulta ca serviciile achizitionate de contribuabila nu pot fi tratate ca servicii efectuate in legatura directa cu un bun imobil ce intra sub incidenta prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, ci ca servicii generale, pentru care se aplica regula generala de stabilire a locului prestarii de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv locul unde isi are stabilit sediul beneficiarul serviciilor (adica in x).

De asemenea, nu pot fi retinute nici argumentele cu privire la faptul ca obiectul facturilor il constituie placarea peretilor, instalatia electrica, montajul tavanului lamelar, etc, cata vreme nu a facut dovada cu documente a acestui fapt, in cuprinsul facturilor neexistand detalii cu privire la mobilierul care face obiectul instalarii si montajului, iar in contractul incheiat intre contestatara si SC x SRL, atasat in limba engleza la dosarul cauzei, singurele mentiuni fiind la pct. 1.1c: "**instalarea de mobilier magazin, incluzand piese de schimb din metal si lemn, conform recomandării furnizorului**".

2. Referitor la pozitiile 16 - 18 din cererea de rambursare reprezentand "masuratori si desenare planuri reale":

In mod similar, pentru serviciile reprezentand masuratori si desenare planuri reale se aplica tot regula generala de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, ele neputand fi

considerate ca fiind efectuate in legatura directa cu un bun imobil, avand in vedere urmatoarele considerente:

- asa cum insasi Curtea Europeana de Justitie (**cazul Curtii Europene de Justitie C-155/12** Minister Finansow impotriva RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp zoo, **cazul C-166/05 Heger Rudi GmbH**) a retinut nu este suficienta existenta unui bun imobil determinat de care este legata prestarea serviciului, ci trebuie ca bunul imobil **concret determinat** să fie și obiectul prestării de servicii, adică bunul imobil este obiectul serviciului;

- de altfel, societatea nerezidenta poate presta o multitudine de servicii intr-un bun imobil, inasa acest fapt nu presupune in mod obligatoriu ca acestea au o legătură suficient de directă cu bunul imobil;

- societatea nerezidenta nu a anexat niciun document justificativ din care sa rezulte ca serviciile achizitionate sunt in legatura **suficient de directa** cu un bun imobil **concret determinat**, in facturile inscrise la pozitiile 16 - 18 din cererea de rambursare fiind mentionat numai: "masuratori si desenare planuri reale pentru 14 statii Petrom Old; (...) pentru 21 statii x x; pentru x; pentru x(...)";

- societatea nerezidenta nu a anexat niciun document justificativ din care sa rezulte in concret in ce au constat serviciile achizitionate "masuratori si desenare planuri reale", in contractul din data de 01.01.2013, atasat la dosarul cauzei, nefacandu-se referire la aceste servicii.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca, in mod corect, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei prin Decizia de rambursare a TVA nr. x. In consecinta, contestatia formulata de x urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1) lit. b), art. 133 alin. (2) si alin. (4) lit. a) si art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 14 alin. (2) si (3) teza finala si pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 352 din Legea nr. 207/2015

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de x impotriva Deciziei de rambursare a TVA nr. x emisa de AFCN, 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.