

DECIZIA nr. 606 / 23.09.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de **X GmbH**,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/06.06.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. MBN-SAA x/02.06.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. MBR-REG x/06.06.2016, cu privire la contestatia formulata de **X GmbH**, cu sediul in Germania, B , R , .

Obiectul contestatiei, remisa prin e-mail la data de 13.05.2016 si prin posta la data de 17.05.2016 si inregistrata la DGRFPB sub nr.MBR-REG x/23.05.2016, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata 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 inregistrata sub nr. xD/01.04.2016 emisa de DGRFPB, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008, art.268 alin.(1), art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(1) si alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu pct.3.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr.3741/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X GmbH** din Germania.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de rambursare a TVA, societatea nerezidenta aduce urmatoarele argumente:

In mod eronat, in contractul de proiect x <<A Casale>> sunt mentionate servicii de punere la dispozitie de personal temporar, in fapt natura serviciilor prestate de X Sucursala Romania pentru societate este de inginerie de sistem in domeniul automatizarilor industriale, asa cum sunt descrise in contractul cadru datat 01.12.2004 si semnat 24.05.2005, la art.2.1.

X Romania desfasoara exclusiv activitati de automatizari industriale, in industria chimica si petrochimica pentru care angajeaza ingineri cu studii in domeniul informatic si al automatizarilor industriale si raspunde pentru calitatea serviciilor prestate in favoarea beneficiarilor.

In cadrul proiectului x "A Casale" X Romania presteaza pentru X activitati legate de combinatul chimic A : proiectare si implementare soft pentru sistemul de control si de securitate, testarea aplicatiilor create, instruire personal, furnizare documentatie (Ordinul 1802/2014).

Temeiul de drept invocat: art.133 alin.4 lit.a din Codul fiscal si alin.13(1) din Normele metodologice la art.133.

In considerarea argumentelor prezentate, societatea nerezidenta solicita admiterea contestatiei, anulara si reanalizarea deciziei atacate, avand in vedere ca serviciile prestate reprezinta servicii de inginerie de sistem si nu de punere la dispozitie de personal.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata 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 inregistrata sub nr. xD/01.04.2016, DGFRPB a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta are dreptul la rambursarea TVA in suma de y lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organului fiscal, cu privire la natura si locul prestării serviciilor.

In fapt, in baza cererii nr. x/10.08.2015, aferenta perioadei 01.01.2014–31.12.2014, organul fiscal a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata 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 inregistrata sub nr. xD/01.04.2016, prin care a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei - pozitiiile 1-4 din cererea de rambursare, prin decizia de rambursare nr. xD/01.04.2016, DGRFPB a constatat faptul ca facturile prezentate se refera la servicii de punere la dispozitie de personal pentru care locul prestării serviciilor este locul unde persoana impozabila care primeste serviciile isi are stabilit sediul activitatii economice, respectiv in Germania, operatiunea nefiind impozabila in Romania, in conformitate cu prevederile art.133 alin.2 si art.126 alin.1 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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; [...]"

Normele metodologice:

"49. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilă 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)-f), h)-m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹ din Codul fiscal;

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

(2) Nu se rambursează:

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

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144¹ din Codul fiscal;

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

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal.

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții de bunuri/servicii, inclusiv pentru importuri, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

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

(5) ***Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. În cazul în care o***

persoana impozabila nestabilita în România efectueaza, în statul membru în care este stabilita, atât operatiuni care dau drept de deducere, cât si operatiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabila conform alin. (3) care corespunde operatiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determina conform alin. (4), respectiv în aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate în România.(...).

(9) În cererea de rambursare natura bunurilor și a serviciilor achiziționate se descrie conform următoarelor coduri:

(...) 10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate. (...).

(13) Solicitantul trebuie sa furnizeze informatiile din cererea de rambursare si eventualele informatii suplimentare solicitate de organul fiscal competent din Romania in limba romana. (...).

(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, **poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare**, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. **Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare.** Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original sau în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

(23) Informațiile solicitate în temeiul alin. (22) trebuie furnizate în termen de o lună de la data la care solicitarea de informații suplimentare este primită de cel căruia îi este adresată. (...).

(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***".

De asemenea, conform art. 5 și art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE:

"Art. 5. [...] Fara a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrarilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplica în statul membru de rambursare.

Art. 6. Pentru a fi eligibila pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoana impozabila nestabilita în statul membru de rambursare trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilita."

Conform dispozitiilor legale privind dreptul **persoanelor impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru, neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România de a solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România**, antecitate, este supus mai multor conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistenta sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistenta obligatiei inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si la neefectuarea de operatiuni impozabile in Romania, respectiv neefectuarea de livrari de bunuri sau prestari de servicii ce se considera ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege.

Astfel ca, societatile nerezidente straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 9-a **trebuie sa indeplineasca conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare, asa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitara in materie.**

Totodata, se stipuleaza ca persoana care solicita rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atat informațiile înscrise în cererea de rambursare, cat și informațiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România în cazul în care acesta constata că nu detine informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

In speta, in baza cererii nr. x/10.08.2015, aferenta perioadei 01.01.2014–31.12.2014, organul fiscal a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata 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 inregistrata sub nr. xD/01.04.2016, prin care a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

In vederea solutionarii cererii de rambursare, prin cererea de informatii suplimentare nr. xA/01.02.2016, transmisa prin e-mail in data de 02.02.2016, s-a solicitat societatii nerezidente completarea documentatiei transmisa initial cu urmatoarele documente: contracte, comenzi, oferte incheiate cu furnizorul; nota explicativa privind prezentarea detaliata a operatiunilor desfasurate in Romania in legatura cu serviciile mentionate in facturi; societati implicate in cadrul acestor operatiuni si explicatii privind intregul circuit al operatiunilor; descrierea serviciilor mentionate in facturi si scopul achizitionarii acestora; documente care au stat la baza prestarii serviciilor mentionate in facturi (contracte, autorizatii de constructie, planuri de urbanism, documente din care sa rezulte locul in care au fost desfasurate serviciile, devize de lucrari, rapoarte, planuri tehnice, inginerie, arhitecturale, schite, fise de lucru etc.), precum si beneficiarii finali ai serviciilor; orice alte documente justificative, care sa fie insotite de traducerea in limba romana.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, prin Referatul pentru analiza documentara care a stat la baza emiterii deciziei de rambursare contestate, AFCN a retinut faptul ca din analiza documentelor transmise prin e-mailul din adata de 01.03.2016 a rezultat ca persoana impozabila nestabilita in Romania a solicitat rambursarea TVA pentru *servicii ingineresti calificate* prin angajarea de personal platit cu tarif pe ora temporar pentru proiectul x „A Casale” Romania, conform contractului de presteri servicii, in timp ce facturile inscrise in lista operatiunilor anexate cererii se refera la servicii de punere la dispozitie de personal, operatiunile nefiind impozabile in Romania, conform art.126 alin.1 din Codul fiscal, fiind impozabile la locul unde persoana impozabila care primeste serviciul isi are stabilit sediul activitatii, potrivit art.133 alin.2 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta sustine ca, desi in mod eronat in contract se face referire la servicii de punere la dispozitie de personal, in fapt este vorba de servicii de inginerie de sistem in domeniul automatizarilor industriale, descrise la art.2.1. din contractul cadru incheiat in data de 01.12.2004 si semnat in data de 24.05.2005, fiind invocat ca temei de drept art.133 alin.4 lit.a din Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei, societatea nerezidenta a anexat: contractul cadru de servicii tehnice incheiat intre X Romania BV Olanda Sucursala Romania si X GmbH autentificat in data de 13.03.2006; Actul aditional nr.1 la Contractul de proiect nr. x/10.05.2016; certificat de inregistrare la Registrul Comertului si certificate de omologare, traduse in limba romana.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei."

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

Cu privire la prezentarea documentelor care sa ateste ca achizițiile efectuate dau dreptul la *dreptul de rambursare a taxei pentru operatiuni realizate în România*, se retine ca pct. 49 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, în aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate în România** (Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008).

Totodata, se stipuleaza ca persoana care solicita rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atat informațiile inscrise in cererea de rambursare, cat și informațiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România in cazul în care acesta constata că nu detine informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

Referitor la achizițiile efectuate de societatea nerezidentă X GmbH pe teritoriul României în perioada pentru care a solicitat rambursarea TVA se rețin următoarele:

Asa cum s-a reținut anterior, la pct 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, anterior menționate:

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

Astfel, potrivit prevederilor art.145 și 146 din Codul fiscal:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

(...)

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]."

"Art. 146. Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său**, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) [...]."

De asemenea, pentru a beneficia de rambursarea TVA este necesar ca operațiunile constând în livrări de bunuri sau prestări de servicii să fie impozabile în România, în caz contrar TVA solicitată aparând ca fiind facturată incorect și, în consecință, nerambursabilă.

Astfel, în raport de operațiunile desfășurate în România pentru care persoana impozabilă nerezidentă solicită rambursarea, 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 din Normele metodologice de aplicare HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

"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)."

Normele metodologice:

“2.(1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a)-d) nu este îndeplinită.”

Codul fiscal:

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

(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.”

Normele metodologice:

“**13. (...) Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra pe niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.** Dacă serviciile pot fi încadrate pe una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(7), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține ca în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată datorată în România se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ cele patru condiții legale, respectiv reprezintă o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu plată, livrarea sau prestarea se efectuează în România, de o persoană impozabilă, iar livrările de bunuri și prestațiile de servicii să rezulte dintr-o activitate economică.

Prin urmare, stabilirea naturii și locului realizării operațiunilor în cazul unei livrări de bunuri/prestări de servicii este importantă pentru a determina dacă operațiunea este sau nu impozabilă în România, întrucât contribuabilii nerezidenți nu beneficiază de rambursarea TVA decât pentru operațiuni impozabile (taxabile) în România.

În caz contrar, dacă operațiunea nu este impozabilă în România, taxa este facturată incorect, iar contribuabilii nerezidenți nu pot beneficia de rambursarea TVA în România, în temeiul pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2003, cu modificările și completările ulterioare, care transpun fidel art. 4 lit. a) din Directiva 2008/9/CE.

Din analiza documentelor existente în dosarul cauzei, transmise urmare solicitărilor organului fiscal și a celor anexate în susținerea contestației, raportat la susținerile societății se rețin următoarele:

1. Referitor la documentele prezentate la cererea de rambursare si transmise urmare informatiilor solicitate de organul fiscal, care au stat la baza emiterii deciziei de rambursare:

* In data de 13.02.2015 a intrat in vigoare Contractul de proiect referitor la angajarea de personal temporar nr. de referinta x pentru proiectul x „A Casale” incheiat intre X GmbH din Germania si X Europe B.V. - Sucursala Romania cu privire la aplicarea conditiilor din Contractul cadru RV-YEF-ROM_x din data de 01.12.2004, al carui obiect consta in asigurarea de servicii ingineresti, fiind mentionat “personalul temporar in Romania” (nume, prenume): inginer de sistem, inginer HMI, conditii de plata, de deplasare, diurna, cazare;

* Facturile nr. x/31.10.2014, nr. x/28.11.2014, nr. x/11.12.2014, nr. x/11.12.2014 au inscrise la rubrica “Descriere” numele persoanelor, cantitate – ore, tarif orar si valoare, facand trimitere la proiectul x;

* Procesul verbal de predare-primire nr. x/31.10.2014 poarta la rubrica “Descriere” urmatoarele mentiuni: 1-Proiect Casale x; 2-Data de livrare:31.10.2014; 3-factura de referinta nr x;

* Procesul verbal de predare-primire nr. x/28.11.2014 poarta la rubrica “Descriere” urmatoarele mentiuni: 1-Proiect Casale x03; 2-Data de livrare:28.11.2014; 3-factura de referinta nr x 7;

* Procesul verbal de predare-primire nr. x/11.12.2014 poarta la rubrica “Descriere” urmatoarele mentiuni: 1-Proiect Casale x; 2-Data de livrare:11.12.2014; 3-facturi de referinta nr. 1x si nr. x.

* Cele trei procese verbale contin la rubrica “Alta prevedere” aceeasi mentiune: “Toate serviciile ingineresti si livrabilele prevazute mai sus s-au indeplinit in gama si calitatea solicitata, la termenele convenite.

Cumparatorul declara prin prezenta ca accepta obiectul acestui proces verbal fara nicio obiectie sau niciun comentariu.”

De mentionat este faptul ca obiectul facturilor si perioada de facturare nu sunt in concordanta cu documentele justificative anexate, astfel: facturile care au facut obiectul cererii de rambursare in care sunt mentionate numele si calitatea persoanelor angajate au fost emise in perioada octombrie–decembrie 2014 avand anexate procese verbale de predare-primire din data de 31.10.2014, 28.11.2014 si 11.12.2014 referitoare la “servicii ingineresti aferente proiectului Casale 12A-14-0103” prevazute in contractul de proiect in vigoare din data de 13.02.2015.

De asemenea, facturile au anexate tabele purtand mentiuni in limba engleza, putin lizibile, fara a fi semnate.

2. Referitor la documentele anexate in sustinerea contestatiei:

* Contractul cadru de Servicii tehnice din data de 01.12.2004 cu numar de referinta RV-YEF-ROM x, autentificat sub nr. x din data de 13.03.2016 incheiat intre X Europe B.V. Olanda Sucursala Romania - contractor si X GmbH – beneficiar se refera la servicii furnizate specificate la pct.2.

La pct.2 – Definitia domeniilor: “Contractorul furnizeaza servicii tehnice calificate pentru X Systems, descrise dupa cum urmeaza:

- Configuratie de sisteme
- Documentatie
- Proiectare de software
- Suport FAT
- Suport SAT
- Suport de punere in functiune si de dare in exploatare
- Instruire
- Grafica. “

* Prin Actul aditional nr.1 la Contractul de proiect nr. x/10.05.2016 pentru proiectul nr. x: “(...) partile confirma faptul ca X Romania presteaza servicii de inginerie in legatura cu uzina chimica A , situata in Targu-Mures, Romania.”

Art.2 – <<(...) antetul Contractului de proiect din data de 08.10.2015 va fi modificat dupa cum urmeaza:

“Contract de proiect in legatura cu furnizarea de servicii de inginerie” inlocuieste fraza “Contract de proiect in legatura cu plasarea de personal temporar”.>>

De asemenea au fost anexate: Certificatul de inregistrare la Registrul Comertului si certificate de omologare emise pe numele Sucursalei X Europe B.V. Olanda, traduse in limba romana.

Referitor la documentele anexate la dosarul cauzei, se retine ca acestea nu constituie probe relevante care sa fie retinute in solutionarea favorabila a cauzei, din urmatoarele considerente:

1. In ceea ce priveste invocarea de catre societatea contestatara a incidentei prevederilor art.133 alin.4 din Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, se retin urmatoarele:

Codul fiscal:

“**Art.133 - (4)** Prin exceptie 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.** (1) Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (4) din Codul fiscal fac excepție de la regulile generale prevăzute la art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal în ceea ce privește stabilirea locului prestării. Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 156⁴ din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se

aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestațiilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.

(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Pe lângă serviciile menționate la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

a) lucrările de construcții-montaj, transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, curățare și demolare, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum și **orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor;**

b) studiile și activitățile de supervizare, care fac parte în mod obișnuit din ocupația arhitecților, supervizorilor sau **inginerilor** și **care au ca obiectiv pregătirea și coordonarea unei activități prevăzute la lit. a);**

c) activitățile de evaluare a unui bun imobil;

d) punerea la dispoziție de spații de parcare;

e) punerea la dispoziție de spații de depozitare a bunurilor;

f) închirierea de seifuri ce sunt bunuri imobile prin natura lor;

g) operațiunile de închiriere, arendare, concesiune sau leasing al bunurilor imobile;

h) serviciile de administrare a bunurilor imobile prin natura lor;

i) acordarea accesului și a drepturilor de folosință pentru căi rutiere și structuri care fac parte din acestea, de exemplu poduri și tuneluri;

j) serviciile de natură juridică în legătură cu cesiunea sau transferul titlului de proprietate asupra unui bun imobil, atât timp cât acestea au drept scop modificarea naturii juridice a bunurilor imobile;

k) serviciile constând în elaborarea unui contract de vânzare sau de cumpărare a unui bun imobil, chiar dacă acestea reprezintă servicii distincte de cele menționate la lit. j).”

În speta este relevantă și jurisprudența europeană în materie, respectiv **cazul C-166/05 Heger Rudi GmbH**, potrivit căruia pentru a intra sub incidența art. 9 (2) (a) al Directivei a 6-a, echivalentul art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, în vigoare în perioada de referință, potrivit căruia pentru ca un serviciu să fie considerat ca fiind legat direct de un bun imobil trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- este necesar ca respectiva prestare să fie aferentă unui bun imobil;

- trebuie să existe o legătură directă suficientă între prestarea de servicii și bunul imobil în cauză.

Prin urmare, serviciile sunt considerate ca fiind direct legate de bunurile imobile din punct de vedere al locului prestării în sensul TVA, atunci când bunurile imobile reprezintă un element central și esențial pentru prestarea respectivelor servicii.

Mai mult, în speta este relevant și **cazul Curții Europene de Justiție C-155/12** Minister Finansow împotriva RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp zoo, cu

privire la care avocatul general Juliane Kokott a formulat urmatoarele concluzii la data de 31.01.2013:

“Competenta de impozitare a prestărilor de servicii „legate de bunuri imobile” îi revine statului membru în care se află bunul imobil. În această privință, **Curtea de Justitie a statuat deja că o astfel de legătură între prestarea de servicii si bunul imobil trebuie să fie „suficient de directă”**. (...)

1. Legătură suficient de directă

28. Potrivit jurisprudentei Curtii referitoare la articolul 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, **nu orice legătură între o prestare de servicii si un bun imobil este suficientă în scopul acestuia**. Dimpotrivă, **această legătură trebuie să fie „suficient de directă”**. Curtea a confirmat o astfel de legătură în Hotărârea Heger, deoarece bunul imobil în cauză a reprezentat o „componentă centrală si de nerenunțat” „esențială” a prestării de servicii, iar locul unde se situat bunul imobil era locul consumului final al prestării de servicii.

2. Criteriu obiectiv pentru o legătură suficient de directă

33. În această privință, instanța de trimitere a propus să se prezume o legătură suficient de directă între o prestare de servicii si un bun imobil, atunci când un **anumit** bun imobil face **obiectul** prestării de servicii.

(...) 35. (...) În primul rând, **nu este suficient** ca pentru prestarea unui serviciu să fie necesar **un bun imobil oarecare**. Dimpotrivă, **trebuie să fie vorba despre un bun imobil determinat, identificat de părți**. Această cerință rezultă deja din faptul că, în cazul aplicării articolului 47 din Directiva TVA, părțile trebuie să cunoască în mod clar locul în care trebuie îndeplinite obligațiile fiscale.

36. **Cerinta unui bun imobil determinat de care este legată prestarea serviciului nu poate fi însă suficientă** pentru aplicarea articolului 47 din Directiva TVA, întrucât numeroase servicii urmează să fie prestate într-un bun imobil determinat, deoarece prestatorul serviciilor își are acolo sediul, fără a se putea motiva astfel o legătură suficient de directă a prestării serviciului cu un bun imobil. Prin urmare, după cum Curtea a constatat deja, numeroase servicii au legătură într-un mod sau altul cu un bun imobil.

37. Acesta este motivul pentru care, în al doilea rând, **bunul imobil concret determinat trebuie să fie si obiectul prestării de servicii, adică bunul imobil este obiectul serviciului**. Această cerință poate fi dedusă din prestările de servicii menționate în mod explicit la articolul 47 din Directiva TVA, care formează, în esență, singurul criteriu de interpretare. Conform acestuia, bunul imobil face obiectul unei prestări de servicii în momentul utilizării sale de către client (acordarea de drepturi, inclusiv cazare), prelucrarea acestuia (lucrări de construcții) sau evaluarea acestuia (servicii prestate de experți).

40. (...) în vederea aplicării articolului 47 din Directiva TVA, se prezumă **existența unei legături suficient de directe** între prestarea de servicii si un bun imobil **atunci când prestarea de servicii are ca obiect utilizarea, prelucrarea sau evaluarea unui bun imobil determinat sau dacă acest lucru este menționat explicit în cuprinsul dispoziției**.”

Astfel, contrar susținerilor contestatarii:

- asa cum insasi Curtea Europeana de Justitie 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 si 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.

- potrivit dispozitiilor pct. 14 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, pentru ca serviciile de instalare si montaj sa fie considerate ca fiind efectuate in legatura directă cu un bun imobil este necesar sa se dovedeasca ca **acestea 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 servicii specifice activitatii de inginerie sistem in domeniul automatizarilor industriale pentru care nu se face dovada **ca sunt incorporate intr-un bun imobil**, rezulta ca serviciile in discutie 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 Germania).

Rezulta ca furnizorul X Europe B.V. Olanda Sucursala Romania a facturat eronat cu TVA aceste servicii, intrucat locul prestarii nu este in Romania, iar **potrivit pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a din Directiva 2008/9/CE nu se ramburseaza "taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect"**. In acest sens, jurisprudenta comunitara in materie recunoaste ca taxa facturata din greseala beneficiarului nu poate face obiectul restituirii in temeiul Directivei 2008/9/CE.

2. Referitor la invocarea formularii eronate a obiectului contractului ca reprezentand servicii punere la dispozitie de personal, in fapt fiind vorba despre servicii de inginerie in legatura cu obiectivul Uzina chimica A , se retin urmatoarele:

Desi prin actul aditional la contractul cadru din data de 01.12.2004 a fost modificata denumirea serviciilor prestate din "punere la dispozitie personal temporar" in „servicii de inginerie sistem”, in fapt, asa cum rezulta din continutul facturilor si al documentelor anexate acestora (procese verbale, tabele) si potrivit propriilor afirmatii ale societatii din contestatie, acestea reprezinta: servicii de proiectare si implementare software; testarea aplicatiilor, instruire etc., care nu se pot incadra in exceptiile de la regulile generale prevăzute la art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal cu privire la stabilirea locului prestării, prevazute la punctul 14 din Normele metodologice de aplicare, in conditiile in care nu a facut dovada legaturii directe cu bunul imobil.

Mai mult, data de modificare a contractului cadru prin actul aditional (10.05.2016) este cu mult ulterioara perioadei de facturare pentru care a fost solicitata rambursare TVA (octombrie – decembrie 2014).

3. Cata vreme, asa cum s-a retinut anterior, achizitiile efectuate de X GmbH de la furnizorul din Romania constau in servicii prestate pentru care contestatara nu a facut dovada legaturii directe cu bunul imobil in cauza, fiind servicii cu caracter general in domeniul informaticii si automatizarilor, **locul prestarilor de servicii se considera a fi, in sensul aplicarii TVA, locul unde clientul caruia ii 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, stabilita sau care are un sediu fix in Comunitate, dar nu in acelasi stat cu prestatorul.

Rezulta ca, in cazul acestor servicii facturate de societatea din Romania, sunt aplicabile prevederile legale invocate mai sus, respectiv locul prestarii se va considera in statul membru in care este stabilit clientul – persoana impozabila, adica in Germania motiv pentru care, societatea din Romania trebuia sa factureze fara TVA romanesc aceste servicii si sa inscrie pe factura mentiunea „neimpozabila in Romania”, conform prevederilor art. 155 alin. (19) lit. I) din Codul fiscal, care stipuleaza:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informatii:

I) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri”.

4. Se retine ca potrivit art.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul taxei pe valoarea adaugata sunt aplicabile principii clare, principii care se regasesc si in jurisprudenta Curtii Europene de Justitie (principiul neutralitatii, luptei impotriva fraudei, evaziunii fiscale) si care sunt pe deplin transpuse in legislatia romana in materie de TVA, in special la art.147² si art.155 din Codul fiscal si la pct.49 din Normele metodologice de aplicare, care stipuleaza conditiile obligatorii pe care trebuie sa le indeplineasca persoanele neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, pentru a solicita rambursarea taxei facturate de alte persoane impozabile, intre care **prezentarea tuturor documentelor si informatiilor necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata**.

Ca atare, in ceea ce priveste dreptul de rambursare a taxei, persoanele impozabile stabilite in alte state membre si care nu sunt inregistrate in scopuri de TVA in Romania pot beneficia de acest drept, in cazul in care sunt indeplinite conditiile de forma si de fond stipulate in Directiva 112, care au fost transpuse corespunzator in legislatia nationala, in aceleasi conditii ca si pentru persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania, conform principiilor de egalitate stipulate de prevederile comunitare.

Acest principiu fundamental al egalitatii este mentionat si la art.5 din Directiva 2008/9/CE, anterior citat.

Concluzionand, se retine ca, atat in cazul persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania, cat si in cazul persoanelor impozabile stabilite in alte state membre si care nu sunt inregistrate in scopuri de TVA in Romania, dar care solicita rambursarea taxei conform prevederilor Directivei 2008/9/CE, exercitarea dreptului de

deducere se face in acelasi mod respectand exact aceleasi conditii de forma si de fond mentionate de Directiva 112, asa cum acestea au fost transpuse in legislatia nationala.

Motivele invocate de contestatara in sustinerea cauzei nu pot fi retinute intrucat cel ce solicita rambursarea de TVA este obligat sa faca toate demersurile necesare si sa dovedeasca ca sunt indeplinite conditiile cumulative specifice acestui tip de rambursare.

Astfel, desi a avut la cunostinta pozitia organelor fiscale cu privire la prezentarea documentelor care sa probeze scopul achizitiilor si faptul ca operatiunile pentru care solicita rambursarea de TVA au locul taxarii in Romania, contestatara nu a depus in sustinerea contestatiei documente care sa probeze ca serviciile facturate sunt impozabile in Romania.

Drept pentru care, rezulta ca in mod corect organul fiscal a considerat ca societatea nerezidenta nu are dreptul la rambursarea TVA in suma de y lei, pe motiv ca operatiunea reprezinta punere la dispozitie de personal si se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 din Codul fiscal, cata vreme societatea nu a facut dovada cu documente ca serviciile achizitionate reprezinta servicii prestate in legatura cu un bun imobil.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente, contestatia formulata de X Gmbh, cu privire la TVA solicitata la rambursare in suma de y lei - pozitiiile 1-4 din cererea de rambursare.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 126, art. 133, art.145, art.146, art. 147² si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 13, 14 si 49 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, jurisprudenta CEJ, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X Gmbh impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata 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 inregistrata sub nr. xD/01.04.2016 emisa de DGRFPB, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de y 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.

