

**DECIZIA nr 331/2014**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**X**, inregistrata la  
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul reprezentante straine si nerezidenti cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x, prin SCPA x, cu domiciliul procedural ales in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, completata prin adresa nr. x, 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. x emisa de DGFPMB, comunicata in data de **31.07.2012**, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei, respectiv s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 205 alin. (1), art. 206, art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Bucuresti este investit sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata, societatea aduce urmatoarele argumente:

In cursul anului 2010 a fost implicata in desfasurarea unor proiecte pe teritoriul Romaniei, respectiv in constructia anumitor fabrici, proiecte pentru care a subcontractat furnizari de servicii locale (servicii in legatura cu bunuri imobile, inchirierea de echipamente, etc).

1. Referitor la pozitiile 1, 7, 8, 14 si 16 din cererea de rambursare cu privire la facturile emise de SC X SRL:

Intre SC X SRL si contestatara a fost incheiat contractul nr. x pentru o perioada de 6 luni, prin care SC X SRL oferea spre inchiriere catre X containere de birou mobilate corespunzator (mese metalice, scaune rotitoare, rafturi, etc), precum si servicii de transport, ansamblare si dezansamblare pentru aceste containere.

In mod eronat organul fiscal a retinut faptul ca serviciile achizitionate de la SC X SRL nu erau impozabile in Romania.

In temeiul dispozitiilor art. 133 alin 4 lit a din Codul fiscal, serviciile respective sunt in legatura cu bunuri imobile aflate in Romania (Termocentrala x II din judetul x), unde X avea de efectuat lucrari de tubare a instalatiei de cazan, astfel cum reiese din comanda nr. x.

2. Referitor la pozitile 4 si 21 din cererea de rambursare cu privire la facturile emise de SC X SRL:

Intre contestatara si SC X SRL s-a incheiat la data de 04.07.2007 un contract prin care aceasta se obliga sa presteze catre X o serie de servicii pe care le achizitiona de la terte persoane si pe care ulterior le refactura cu un adaos de 5%.

In mod eronat organul fiscal a retinut ca refacturarea unor achizitii de combustibil si a unor reparatii de autovehicule nu este impozabila in Romania, intrucat in speta sunt aplicabile dispozitiile art. 133 alin 2 teza 1 din Codul fiscal, precum si ale art. 129 alin. 2 din acelasi act normativ, coroborate cu pct. 6 alin 4, pct. 7 alin 2 si pct. 19 alin 4 din HG nr. 44/2004, cu privire la structura de comisionar.

3. Referitor la pozitia 11 din cererea de rambursare cu privire la factura emisa de SC X SRL:

Intre contestatara si SC X SRL s-a incheiat la data de 01.12.2009 un contract prin care aceasta se obliga sa presteze catre X o serie de servicii pe care le achizitiona de la terte persoane si pe care ulterior le refactura cu un adaos de 5%.

In mod eronat organul fiscal a retinut ca refacturarea unor reparatii de autovehicule nu este impozabila in Romania, intrucat in speta sunt aplicabile dispozitiile art. 133 alin 2 teza 1 din Codul fiscal, precum si ale art. 129 alin. 2 din acelasi act normativ, coroborate cu pct. 6 alin 4, pct. 7 alin 2 si pct. 19 alin 4 din HG nr. 44/2004, cu privire la structura de comisionar.

4. Referitor la pozitile nr. 17 si 19 din cererea de rambursare, cu privire la facturile emise de SC X SRL si SC X SA X reprezentand servicii de restaurant:

In mod eronat organul fiscal a respins la rambursare TVA aferenta serviciilor restaurant, invocand in acest sens dispozitiile pct. 49 din HG nr. 44/2004 referitoare la aplicabilitatea prevederilor art. 145 si 146 din Codul fiscal.

Achizitia acestor servicii nu este limitata din punct de vedere legal, intrucat pct. 49 alin. (9) pct. 7 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal „ingaduie” agentilor economici sa deduca taxa aferenta achizitiei acestor servicii.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

**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. x, DGFPMB a respins la rambursare TVA in suma de x lei, respectiv a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare 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 controlului se retin urmatoarele:

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta are dreptul la 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**, in baza cererii nr. x, aferenta perioadei 01.01.2010 – 31.03.2010, 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. x, prin care a respins la rambursare TVA in suma de x lei, respectiv a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, DGFPMB a constatat urmatoarele:

- referitor la pozitiile 1, 4, 7, 8, 11, 14, 16 si 21 din cererea de rambursare, TVA in suma de x lei – societatea a prezentat facturi care reprezinta inchiriere de containere si refacturarea serviciilor de reparatii auto, operatiunile nefiind impozabile in Romania, conform art. 133 alin. 2 din Codul fiscal;

- referitor la pozitiile 17 si 19 din cererea de rambursare, TVA in suma de x lei - societatea nu a facut dovada faptului ca TVA solicitata la rambursare este aferenta achizitiilor destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 din Codul fiscal.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct 49 din normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

**“Art. 147<sup>2</sup>. - (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 achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România. [...]**”

*Norme metodologice:*

**“49. (1) În baza art. 147<sup>2</sup> 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 achitate pentru importuri și achiziții 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. 144<sup>1</sup> 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 incorrect;**

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145<sup>1</sup> și 146 din Codul fiscal.

(34) Prevederile alin. (1)-(33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoanele impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008.”

Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea TVA achitata** pentru livrarile 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 livrării sau prestării este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, sa depuna cererea de rambursare in termenul legal etc.

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.**

In speta, in baza cererii nr. x, aferenta perioadei 01.01.2010 – 31.03.2010, 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. x, prin care a respins la rambursare TVA in suma de x lei, respectiv a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, DGFPMB a constatat urmatoarele:

- referitor la pozitiile 1, 4, 7, 8, 11, 14, 16 si 21 din cererea de rambursare, TVA in suma de x lei – societatea a prezentat facturi care reprezinta inchiriere de containere si refacturarea serviciilor de reparatii auto, operatiunile nefiind impozabile in Romania, conform art. 133 alin. 2 din Codul fiscal;

- referitor la pozitiile 17 si 19 din cererea de rambursare, TVA in suma de x lei - societatea nu a facut dovada faptului ca TVA solicitata la rambursare este aferenta achizitiilor destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 din Codul fiscal.

De asemenea, contrar sustinerilor din contestatie, astfel cum s-a precizat in referatul cauzei, contribuabila nu a anexat niciun document suplimentar neavut in vedere de organul fiscal, desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

### **3.1. Referitor la TVA in suma de x lei (x) - pozitiile 1, 7, 8, 14 si 16 din cererea de rambursare:**

Referitor la pozitiile 1, 7, 8, 14 si 16 din cererea de rambursare, TVA in suma de x lei, organul fiscal a retinut ca societatea a prezentat facturi care reprezinta inchiriere de containere, operatiunile nefiind impozabile in Romania, conform art. 133 alin. 2 din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata, contribuabila a sustine ca serviciile achizitionate sunt in legatura cu bunuri imobile situate pe teritoriul Romaniei, respectiv in legatura cu Termocentrala x II din Judetul x.

Potrivit prevederilor art. 133 alin. 2 si alin 4 lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 13 si 14 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in anul 2010:

**“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. (...)**

**(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. ”**

Norme 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).

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. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor 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 speță 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 următoarele concluzii la data de 31.01.2013:

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

#### **1. Legătură suficient de directă**

28. Potrivit jurisprudenței Curții referitoare la articolul 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, **nu orice legătură între o prestare de servicii și 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 și de nerenunțat” „esențială” a prestării de servicii, iar locul unde se situa 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 și 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. **Cerința 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 și obiectul prestării de servicii, adică bunul imobil este obiectul serviciului.** Această cerință poate fi dedusă din prestațiile 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 și 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.**

În speta, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din facturile anexate, rezulta ca societatea a achiziționat de la SC X SRL servicii de închiriere de containere/echipamente (dulap cu sortare, dulap vestiare, frigider clasa mica, raft depozitare, scaun lemn, etc) (pozițiile 1, 7 și 14) și servicii de transport, dezinstalare/igienizare (pozițiile 8 și 16).

*1. Referitor la serviciile de transport, dezinstalare/igienizare (pozițiile 8 și 16):*

Având în vedere cele mai sus prezentate rezulta ca niciunul dintre motivele societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele considerente:

- așa cum însăși Curtea Europeană de Justiție a reținut nu este suficientă existența unui bun imobil determinat de care este legată 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 nerezidentă poate presta o multitudine de servicii într-un bun imobil, însă acest fapt nu presupune în mod obligatoriu ca acestea au o legătură suficient de directă cu bunul imobil.

- societatea nerezidentă nu a anexat niciun document justificativ din care să rezulte ca serviciile achiziționate sunt în legătură suficient de directă cu un bun imobil concret determinat; se reține ca, deși i s-a solicitat expres prin cererea de informații nr. x, aceasta nu a prezentat niciun document din care să rezulte ca serviciile achiziționate de la SC X SRL sunt, așa cum susține prin contestația formulată, în legătură cu bunuri imobiliare situate pe teritoriul României, respectiv în legătură cu Termocentrala x II din Județul x; mai mult, în facturile anexate la dosarul cauzei se face mențiune la contractul x și nicidecum la comanda nr. x la care face referire contestația și pe care, de altfel nici nu a anexat-o la contestație, aspect confirmat inclusiv de organul fiscal emitent al actului atacat.

*2. Referitor la serviciile de închiriere de containere/echipamente (dulap cu sortare, dulap vestiare, frigider clasa mica, raft depozitare, scaun lemn, etc) (pozițiile 1, 7 și 14):*

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivele societății referitoare la faptul că serviciile de închiriere echipamente și containere sunt în legătură cu bunul imobil invocat (Termocentrala x II din Județul x), câtă vreme potrivit dispozițiilor pct. 14 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.



44/2004, pentru ca serviciile de instalare si montaj a unor bunuri mobile sa fie considerate ca fiind efectuate in legatura directă cu un bun imobil este necesar sa se dovedeasca ca **bunurile mobile instalate si montate 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** (containere, dulapuri cu sortare, dulapuri vestiare, frigidere, rafturi depozitare, scaune, etc) **care nu este incorporat in bunul imobil**, ci este inchiriat contestatarei, rezulta ca serviciile in discutie (servicii de inchiriere) 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).

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca furnizorul SC X SRL 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.

In consecinta, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente, contestatia formulata de X, cu privire la TVA solicitata la rambursare in suma de x lei (x) - pozitile 1, 7, 8, 14 si 16 din cererea de rambursare.

### **3.2. Referitor la TVA in suma de x lei (x lei) – pozitile 4, 11 si 21 din cererea de rambursare:**

Referitor la pozitile 4, 11 si 21 din cererea de rambursare, TVA in suma de x lei (x lei), organul fiscal a retinut ca societatea a prezentat facturi care reprezinta reparatii auto, operatiunile nefiind impozabile in Romania, conform art. 133 alin. 2 din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca in speta este vorba de refacturarea (catre contestatara) de catre SC X SRL si SC X SRL a unor achizitii de servicii constand in reparatii pentru autovehicule pentru care din punct de vedere al TVA se aplica structura de comisionar.

Se retine ca, potrivit dispozitiilor art. 128 si art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in cursul anului 2010:

**"Art. 128. - (1)** Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme."

"**Art. 129. - (1)** Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: (...)

**e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.**"

Normele metodologice date în aplicarea prevederilor legale anterior citate, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010 stabilesc următoarele:

"6. (3) În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.

(4) Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de **structură de comisionar** în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4).

"7. (2) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (3) și (4) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal."

"19. (4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația

prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.

Exemplul nr. 2: Un furnizor A din România realizează o livrare intracomunitară de bunuri către beneficiarul B din Ungaria. Condiția de livrare este ex-works, prin urmare transportul este în sarcina cumpărătorului, a lui B. Totuși, B îl mandatează pe A să angajeze o firmă de transport, urmând să îi achite costul transportului. Transportatorul C facturează lui A serviciul de transport din România în Ungaria, iar A, aplicând structura de comisionar, va refactura serviciul lui B. Se consideră că A a primit și a prestat el însuși serviciul de transport. **Acest serviciu de transport va fi facturat de către C către A cu TVA, locul prestării fiind în România, conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal. A va refactura transportul către B fără TVA, serviciul fiind neimpozabil în România conform art.133 alin. (2) din Codul fiscal.**

Fata de dispozițiile legale sus-citate rezulta ca, in cazul refacturarii unor operatiuni de catre o persoana care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, se aplica structura de comisionar chiar si in lipsa vreunui contract de comision, furnizorul/prestatorul transformandu-se astfel in cumparator revanzator din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata chiar si pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii de care beneficiaza, in fapt, clientul. In masura in care o persoana impozabila refactureaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii **prin aplicarea structurii de comisionar**, din punct de vedere al TVA pentru **fiecare cheltuială refacturată se va avea în vedere în primul rând locul prestării serviciului**, determinat potrivit dispozițiilor legale.

Totodata, conform dispozițiilor art. 126 alin 1 și art. 133 alin 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 13 din HG nr. 44/2004:

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

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

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

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

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

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

sau sediu fix, **locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obisnuită.**”

Norme metodologice

“13. (1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. **Regulile prevăzute la art.133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra 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 retine că achiziția de servicii reprezentând reparatii auto refacturata catre un beneficiar dintr-o alta tara UE nu se poate încadra in niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(7) din Codul fiscal, motiv pentru care cu privire la aceste servicii sunt aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, considerandu-se ca au locul prestarii din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata este acolo unde beneficiarul are stabilit sediul activitatii sale economice, in cazul in care acesta furnizeaza prestatorului un cod valid de inregistrare in scopuri de TVA din statul unde acesta isi are stabilit sediul activitatii economice, in speta in x.

Nu pot fi retinute in solutionare favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

- societatea nu a depus niciun document suplimentar cu privire la refacturarea serviciilor de reparatii auto, la dosarul cauzei existand anexate numai facturile nr. x;

- referitor la factura nr. x, desi societatea subliniaza ca este vorba de refacturarea unor achizitii de combustibil, nu a depus niciun document care sa demonstreze acest fapt; mai mult, in cuprinsul cererii de rambursare, la pozitia 4, insasi contestatara a mentionat ca este vorba de „car expenses”;

- in ceea ce priveste modalitatea de aplicare a structurii de comisionar, in speta este relevant exemplul 2 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, potrivit caruia din punct de vedere al TVA, pentru fiecare cheltuială refacturată se va avea în vedere în primul rând locul prestării serviciului; or, in speta, asa cum am retinut anterior locul prestarii serviciilor nu este in Romania, conform art. 133 alin. 2 din Codul fiscal.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente, contestatia formulata de X, cu privire la TVA solicitata la rambursare in suma de x lei (x lei) - pozitiile 4, 11 si 21 din cererea de rambursare.

### **3.3 Referitor la TVA in suma de x lei (x) - pozitiile 17 si 19 din cererea de rambursare:**

Referitor la pozitiile 17 si 19 din cererea de rambursare, TVA in suma de x lei, organul fiscal a constatat ca societatea nu a facut dovada faptului ca TVA solicitata la rambursare este aferenta achizitiilor destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 din Codul fiscal.

Conform dispozitiilor art. 133 alin 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 14<sup>2</sup> din HG nr. 44/2004:

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

d) **locul prestării efective, pentru serviciile de restaurant și catering**, cu excepția celor prestate efectiv la bordul navelor, al aeronavelor sau al trenurilor pe parcursul unei părți a unei operațiuni de transport de călători efectuate în cadrul Comunității.”

#### **Norme metodologice**

“14<sup>2</sup>. În sensul art. 133 alin. (4) lit. d) și f) din Codul fiscal, atât serviciile de restaurant, cât și cele de catering **sunt caracterizate printr-un complex de activități în care predomină serviciile, iar furnizarea de hrană și/sau de băuturi este doar o componentă. Serviciile de restaurant constau în furnizarea, la locația prestatorului, de hrană preparată sau nepreparată și/sau băuturi pentru consum uman, însoțite de suficiente servicii aferente care să permită consumul imediat**, în timp ce serviciile de catering constau în aceleași activități, desfășurate însă în afara locației prestatorului.

Se retine ca in legatura cu serviciile de restaurant achizitionate de la SC Restaurant Vulturul SRL, cu sediul in Bucuresti, Romania si de la SC X SA – X, cu sediul in Bucuresti, Romania, locul prestarii este considerat a fi in Romania, drept pentru care, in conformitate cu dispozitiile pct. 49 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare ale art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, **dreptul la rambursarea taxei aferente achizitiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145<sup>1</sup> si 146 din Codul fiscal**, potrivit carora:

“**Art. 145. - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(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. - (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.”

Referitor la deductibilitatea/rambursarea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii si de justificarea deductibilitatii/rambursarii TVA aferenta achizitiilor, se retin urmatoarele:

1. Potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, simpla achizitie de catre persoana impozabila a serviciilor de masa (restaurant), nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, cata vreme acestea pot fi utilizate inclusiv in interes personal.

2. 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, respectiv pentru rambursare.

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea/rambursarea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv pentru rambursarea TVA.**

3. De asemenea, **jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere/rambursare a taxei pe valoarea adaugata.**

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere/rambursare a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere/rambursare nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat/solicitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor**

**membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere/rambursare a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

Trebuie subliniat ca, desi prin adresa nr. x organul fiscal i-a solicitat societatii prezentarea "documente care atesta scopul achizitionarii acestor servicii", aceasta nu a dat curs solicitarilor respective nici cu ocazia intocmirii deciziei de impunere contestata, nici cu ocazia depunerii contestatiei.

**4.** Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea/rambursarea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma, a conditiilor de fond (intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii).

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere/rambursare a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile **cu privire la scopul unei achizitii**.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca sustinerea contestatarei cu privire la faptul ca prevederile legale "ingaduie" deducerea TVA aferenta serviciilor de restaurant si catering este intemeiata **numai in cazul in care** contribuabilii prezinta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata cu privire la scopul achizitiei.

Drept pentru care, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **X**, cu privire la TVA in suma de x lei (x) - pozitiiile 17 si 19 din cererea de rambursare.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 126, art. 128, art. 129, art. 133, art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6, 7, 14<sup>2</sup>, 19, 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, jurisprudenta CEJ, art. 213 alin. 4, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **X** 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. x emisa de DGFPMB, cu privire la TVA respinsa la rambursare 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.