

DECIZIA nr. 686/11.09.2015
privind soluționarea contestației formulate de
X - Slovacia,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 53271/29.06.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația formulată de X Slovacia, cod de înregistrare fiscală X, cu sediul în X X, X X, Slovacia.

Obiectul contestației, remisă prin poștă la 03.05.2014 și înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/05.06.2014, îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/15.04.2014, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 29.04.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de **X lei**.

Având în vedere dispozițiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008 și constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.R.F.P.B. este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă X.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Societatea nerezidentă este o societate comercială, înregistrată în scopuri de TVA în Slovacia, nu este înregistrată în scopuri de TVA în România, neavând obligația înregistrării potrivit prevederilor legale din România. Totodată contestatarea menționează că nu are niciun sediu fix, secundar, punct de lucru sau altceva asemănător pe teritoriul României.

Societatea în cauză susține că valoarea TVA pentru care a solicitat rambursarea, a fost facturată de către societatea X S.R.L., reprezentând servicii pentru un bun imobil situat în România. Mai exact aceste servicii reprezintă, servicii de reparații, întreținere și punere în funcțiune pentru echipamente UPC instalate într-o clădire tehnică situată pe teritoriul României.

Astfel, societatea X contestă decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, nr. X/15.04.2014, prin care i-a fost respinsă la rambursare taxa pe valoare adăugată solicitată.

II. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/15.04.2014, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins suma solicitată la rambursare a TVA de X lei, în baza art. 147² alin. (1) lit. a, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmare cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România pentru anul 2012, înregistrată cu nr. X/26.04.2012, cu numărul de referință X, depusă de societatea X – Slovacia.

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

Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta poate beneficia de rambursarea TVA solicitată, in conditiile in care argumentele nu sunt de natura sa modifice constatarile organului fiscal.

În fapt, societatea nerezidentă a solicitat D.G.R.F.P.B., prin cererea X/26.04.2012 cu numărul de referință X, rambursarea TVA în sumă de X lei pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2011, din care organul fiscal a respins la rambursare TVA pentru pozițiile înscrise în lista operațiunilor, motivând că persoana juridică nu are drept de rambursare deoarece a solicitat în mod eronat TVA la rambursare pentru pozițiile din lista operațiunilor, considerându-le operațiuni netaxabile.

Societatea contestă suma de X lei aferentă pozițiilor 1 - 3 din lista operațiunilor, precizând că valoarea TVA pentru care a solicitat rambursarea a fost facturată de către societatea X S.R.L., reprezentând servicii legate de un bun imobil situat în România, mai exact aceste servicii reprezintă servicii de reparații, întreținere și punere în funcțiune pentru echipamente UPC instalate într-o clădire tehnică situată pe teritoriul României.

În drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 49 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările 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 achitate pentru importuri și achiziții 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 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 fie efectuate 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 si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia urmatoarelor operatiuni:

1. prestarea de servicii de transport si de servicii auxiliare acestora, scutite in temeiul art. 143 alin. (1) lit. c)-f), h)-m), art. 144 alin. (1) lit. c) si art. 1441 din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri si prestarea de servicii catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

(2) Nu se ramburseaza:

a) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect;

b) taxa pe valoarea adaugata facturata pentru livrari de bunuri care sunt sau pot fi scutite in temeiul art. 143, 144 si 1441 din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adaugata facturata agentilor de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplica regimul special de taxa, conform echivalentului din alt stat membru al art. 1521 din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata ulterior inregistrarii in Romania in scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplica 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 in temeiul prevederilor art. 145, 1451 si 146 din Codul fiscal.

(5) Pentru a fi eligibila pentru rambursare in Romania, o persoana impozabila nestabilita in Romania trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere in statul membru in care este stabilita. In cazul in care o persoana impozabila nestabilita in Romania efectueaza, in statul membru in care este stabilita, atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere in respectivul stat membru, Romania 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 in aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate in Romania. “

“(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) In cazul in care organul fiscal competent din Romania considera ca nu are toate informatiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare in totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale

electronica, informatii suplimentare, in special de la solicitant, dar si de la autoritatile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei de 4 luni prevazute la alin. (21). In cazul in care informatiile suplimentare sunt cerute de la o alta sursa decat solicitantul sau o autoritate competenta dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai daca destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Daca este necesar, se pot solicita alte informatii suplimentare. Informatiile solicitate in conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, in original sau in copie, in cazul in care exista indoieli intemeiate cu privire la validitatea sau acuratetea unei anumite cereri. In acest caz, plafoanele prevazute la alin. (11) nu se aplica.

(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 adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite in alt stat membru decat statul membru de rambursare, publicata in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008".

Conform dispozitiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente si care nu sunt stabilite in Romania beneficiaza de rambursarea TVA achitata in Romania daca sunt indeplinite mai multe conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistentia sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistentia 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.

De asemenea, pentru a beneficia de rambursarea TVA este necesar ca operatiunile constand in livrari de bunuri sau prestari de servicii sa fie impozabile in Romania, in caz contrar TVA solicitata aparand ca fiind facturata incorect si, in consecinta, nerambursabila.

In speta, prin cererea de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoane impozabile nestabilite in Romania, cu nr. X/26.04.2012, societatea a solicitat rambursarea de TVA facturata de catre societatea X S.R.L. pentru servicii denumite "local instalation work" iar motivul respingerii il reprezinta faptul ca operatiunile pentru care persoana impozabila nerezidenta solicita rambursarea TVA sunt operatiuni netaxabile.

Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta considera ca serviciile prestate de subcontractant reprezinta operatiuni taxabile in Romania, acestea fiind servicii prestate in legatura cu un bun imobil, conform art. 133 alin. (2), lit. a) din Codul fiscal.

Referitor la locul livrarilor/prestarilor de servicii, art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2011 prevad urmatoarele:

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

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

a) **locul unde sunt situate bunurile imobile**, pentru *prestarile de servicii efectuate in legatura cu bunurile imobile*; [...]

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

1. *inchirierea bunurilor mobile corporale*, cu exceptia mijloacelor de transport;

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

(...) 8. *punerea la dispozitie de personal*;

14. *prestarile de servicii de intermediere*, efectuate de persoane care actioneaza in numele si contul altor persoane, cand aceste servicii sunt prestate in legatura cu serviciile prevazute la prezenta litera. (...)

De asemenea, conform pct. 13 alin. (4) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2011:

"13. (4) In sensul art. 133 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, **serviciile legate de bunurile imobile cuprind operatiuni precum:**

a) lucrarile de constructii-montaj, transformare, finisare, instalare, reparatii, intretinere, curatare si demolare, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum si orice operatiune ce se efectueaza in legatura cu livrarea de bunuri mobile si incorporarea acestora intr-un bun imobil astfel incat bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinatia lor;

b) studiile si activitatile de supervizare, care fac parte in mod obisnuit din ocupatia arhitectilor, supervizorilor sau inginerilor si care au ca obiectiv pregatirea si coordonarea unei activitati prevazute la lit. a);

c) activitatile de evaluare a unui bun imobil;

d) punerea la dispozitie de spatii de parcare;

e) punerea la dispozitie de spatii de depozitare a bunurilor;

f) serviciile de cazare si punerea la dispozitie de spatii de camping;

g) inchirierea de seifuri ce sunt bunuri imobile prin natura lor;

h) operatiunile de inchiriere, arendare, concesiune sau leasing a bunurilor imobile;

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

j) acordarea accesului si drepturilor de folosinta pentru cai rutiere si structuri care fac parte din acestea, ca de exemplu poduri si tuneluri".

Cu privire la serviciile prestate in legatura cu bunurile imobile, Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice, prin adresa nr. 420208/28.11.2011, a subliniat urmatoarele aspecte:

"[...] Consideram relevanta jurisprudenta europeana in materie, respectiv **cazul Curtii Europene de Justitie C-166/05 Heger Rudi GmbH**, potrivit caruia pentru a intra sub incidenta art. 9 (2) (a) al Directivei a 6-a, echivalentul art. 133 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal in vigoare in perioada de referinta, pentru ca un serviciu sa fie considerat ca fiind legat direct de un bun imobil trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

- **este necesar ca respectiva prestare sa fie aferenta unui bun imobil;**

- **trebuie sa existe o legatura directa suficienta intre prestarea de servicii si bunul imobil in cauza.**

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 următoarele concluzii la data de 31.01.2013:

“Competența 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 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 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).

(...) 39. Regula generală pentru o legătură suficient de directă față de un bun imobil nu trebuie să cuprindă însă prestările de servicii menționate în mod explicit la articolul 47 din Directiva TVA. Dimpotrivă, preluarea acestora în text

poate servi doar unei extinderi simplificative a aplicării sale. Dacă s-ar extinde însă regula generală astfel încât să cuprindă și toate prestările de servicii menționate în mod explicit la articolul 47 din Directiva TVA, acest lucru ar extinde mult domeniul de aplicare al acestei norme. Astfel, pentru a include și serviciile prestate de agenți imobiliari și pregătirea lucrărilor de construcții într-o regulă generală, aceasta ar trebui să includă prestări de servicii al căror obiect nu este un bun imobil, dar care prezintă însă o legătură cu un bun imobil. Totuși, astfel cum s-a arătat deja, această situație se regăsește în cazul unei multitudini de prestări de servicii.

40. În acest context, 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.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca începând cu data de 29 octombrie 2009 a fost încheiat un contract între societatea nerezidentă în cauză și societatea X, încheiat pe o perioadă de 1 an de zile.

În contract sunt stipulate următoarele:

- cumpărătorul (anume societatea în cauză) activează pe piața furnizării de sisteme de electricitate, racire de precizie și alte echipamente de infrastructură pentru rețele de date și telecom și alte activități care necesită continuitatea alimentării cu energie și răcire,

- subcontractantul (anume societatea care a emis facturi către societatea nerezidentă) activează în cadrul furnizării de Servicii de Mentenanță Hotline și On - Site,

- subcontractantul posedă competență specială, experiența, autorizații, licențe, cerințe tehnice instrumente și personal calificat pentru a executa Serviciile la care se face referire pe teritoriul României,

- periodic cumpărătorul va obține Serviciile subcontractantului în mod ne-exclusiv,

Se retine ca **acest contract nu conține nicio mențiune clară privind locul unde este situat bunul imobil** în legătura cu care urmează a fi prestate serviciile care fac obiectul contractului.

În speta sunt incidente și prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, unde se precizează:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

Față de cele mai sus prezentate se retine că societatea nerezidentă nu a depus documente și probe noi în susținerea contestației care nu au fost avute în vedere de organul fiscal.

Astfel, având în vedere că obiectul cauzei este solicitarea rambursării TVA pentru servicii rezulta că furnizorul X S.R.L. a facturat eronat cu TVA aceste servicii întrucât locul prestării nu este în România, 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".

Sustinerea contestatarei precum ca facturile emise de furnizor corespund unor servicii legate de un bun imobil situat în Romania, nu sunt relevante in conditiile in care contestatara nu depune nici un document pentru a dovedi realitatea informatiilor ca serviciile achizitionate sunt în legătură cu bunul imobil.

Fata de cele retinute, serviciile pentru care se solicita rambursarea TVA se incadreaza in categoria asa-ziselor „servicii intangibile” pentru care locul prestarii este la sediul beneficiarului, asa cum a retinut organul fiscal in cuprinsul deciziei atacate. Simpla motivatie a contestatarei privind faptul ca serviciile au legatura cu un bun imobil, iar locul prestarii este in Romania, nu este dovedita, in conditiile in care asa cum s-a aratat, trebuie dovedita legatura directa cu un bun imobil concret determinat.

In consecinta, contestatia societății nerezidente X urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 133, art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6, 7, 18, 19, 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, jurisprudenta CEJ, art. 65, 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 nestabilite in România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. X/15.04.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **X lei**.

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