

DECIZIA nr.637 din 2016
privind solutionarea contestatiilor formulate de **X SRL**,
cu sediul in ..,
inregistrate sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata cu adresa nr. MBN_SAA .., inregistrata sub nr. .. de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatiile X SRL din .., formulate prin av. .., cu sediul procesual ales la Cabinet de avocat "...", din ...

Obiectul contestatiilor, transmise prin posta la data de **24.05.2016** si inregistrate la organul fiscal sub nr. .., respectiv nr. ..., asa cum se mentioneaza in referatele contestatiilor si in adresa de inaintare a acestora nr. MBN_SAA .., il constituie deciziile de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. .. si nr... prin care s-a respins la rambursare TVA in suma totala de .. lei (**.. lei + .. lei**).

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestațiile formulate de **X SRL din**

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiilor.

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. ..., organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabilii Nerezidenți au respins la rambursare TVA in suma de .. lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre X SRL din .. prin cererea cu nr. de referinta .., inregistrata sub nr. ...

Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. ..., organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabilii Nerezidenți au respins la rambursare TVA in suma de .. lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre X SRL din .. prin cererea cu nr. de referinta .., inregistrata sub nr. ...

Deciziile au fost emise ca urmare a punerii in aplicare a Deciziei nr. .. privind solutionarea contestatiei nr. ...

II. Prin contestatiile formulate X SRL invoca in sustinere urmatoarele motive:
- potrivit contractelor de furnizare de forța de munca pe perioada determinata în conformitate cu HG nr.938/10.06.2014, prestarea de servicii nu a fost desfasurata pe teritoriul Romaniei;

- cererile de rambursare sunt motivate prin operatiunile de refacturare a prestarilor de servicii efectuate de Y SRL catre X SRL, masura dispusa ca urmare a concluziilor Raportului de Inspectie Fiscala din data de...;
 - facturile atasate cererilor de rambursare sunt aferente serviciilor de inchiriere de forta de munca pentru o perioada determinata, prestate de Y SRL catre X SRL;
 - prestarea efectiva a serviciilor a avut loc in ..;
 - aceste prestari de servicii au fost derulate intre o persoana impozabila romana iar cealalta Xna conform art. 127 alin.1 din Codul fiscal, fiind incidente prevederile art. 133 alin. 2 din Codul fiscal;
 - societatea Y SRL a dispus refacturarea avand in vedere si prevederile pct. 13 alin. 9 lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art. 133 Cod fiscal, precum si Certificatul de atribuire a numarului de inregistrare in scop de TVA si Certificatul TVA;
 - beneficiarul real al serviciilor prestate de Y SRL a fost X SRL din... care a refacturat la clientii finali;
- In sustinere invoca si principiul efectivitatii si neutralitatii taxei, precum si jurisprudenta comunitara, cauzele C-284/2011 si C-587/10VSTR.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile persoanei impozabile nerezidente contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei facturata pentru servicii constand in refacturare furnizare forta de munca, in conditiile in care locul prestarii acestor servicii este in statul in care este stabilita persoana impozabila nerezidenta.

In fapt, prin cererea de rambursare pentru perioada 01.01.2014-31.03.2014, cu nr. de referinta ..., înregistrată la autoritățile fiscale române sub nr. ... persoana impozabilă nerezidentă X SRL a solicitat rambursarea TVA în suma de ... lei. Suma solicitată la rambursare a fost respinsă integral prin decizia nr.

Prin cererea de rambursare pentru perioada 01.04.2014-30.06.2014, cu nr. de referinta ..., înregistrată la autoritățile fiscale române sub nr. ...persoana impozabila nerezidenta X SRL a solicitat rambursarea TVA în suma de ... lei. Suma solicitată la rambursare a fost respinsă integral prin decizia nr.

Motivul respingerii la rambursare a TVA în suma totală de .. lei (..+..) este acela că locul prestării serviciilor prestate de societatea Y SRL este locul unde societatea nerezidentă este stabilită, respectiv ..., potrivit dispozițiilor art. 126 alin. (1), art. 133 alin. (2), art. 147 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și pct.49 alin. (2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestațiile formulate X SRL susține, în esență, că cererile de rambursare sunt motivate prin operatiunile de refacturare a prestarilor de servicii

efectuate de Y SRL catre X SRL, masura dispusa ca urmare a concluziilor Raportului de Inspecție Fiscala din data de ..., iar prestarea efectiva a serviciilor a avut loc in

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

Codul fiscal:

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

a) **persoana impozabilă nestabilă în România**, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România;**

Norme metodologice:

"49. 1) In baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila nestabilita in Romania, dar stabilita in alt stat membru, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate in Romania.** Taxa pe valoarea adaugata se ramburseaza de catre Romania, statul membru in care au fost achizitionate bunuri/servicii sau in care s-au efectuat importuri de bunuri, **daca persoana impozabila respectiva indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:**

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania 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 aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa aferentă importurilor, 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.

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) -m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹ din Codul fiscal.

(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 persoană impozabilă nestabilă în România efectuează, în statul membru în care este stabilită, atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabilă conform alin. (3) care corespunde operațiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România.

(13) Solicitantul trebuie să furnizeze informațiile din cererea de rambursare și eventualele informații suplimentare solicitate de organul fiscal competent din România în limba română.

(15) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

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

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

(17) Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul, cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare. Prin excepție, pentru cererile care se referă la rambursări aferente anului 2009, termenul-limită de transmitere este 31 martie 2011. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile/documentele cerute conform alin. (7) - (10) și (12). Statul membru în care este stabilit solicitantul îi trimite acestuia, de îndată, o confirmare electronică de primire a cererii și transmite pe cale electronică organului fiscal competent din România cererea de rambursare completată conform alin. (7) - (9) și informațiile/documentele prevăzute la alin. (10) - (12).

(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 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."

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** 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**, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege, sa depuna cererea de rambursare si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit continut, la care sa anexeze toate documentele aferente, sa depuna documentele care sa evidentieze taxa achitata de aceasta persoana pentru achizitia a carei rambursare se solicita, etc.).

Astfel, se retine ca, firmele 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 retine ca **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 celei de-a opta directive 79/1072/CEE (care a fost inlocuita din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar persoana careia i-au fost prestate serviciile poate exercita o actiune de drept civil in restituirii platii nedatorate impotriva furnizorului (a se vedea hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul C-35/05 Reemtsma).**

Rezulta, asadar, ca nu poate fi rambursata persoanelor impozabile stabilite in Comunitate taxa pe valoarea adaugata ce a fost facturata incorect, fie ca urmare a faptului ca operatiunile nu sunt impozabile in Romania, fie ca urmare a faptului ca operatiunile sunt scutite de TVA.

Astfel, în raport de motivul precizat în deciziile de rambursare pentru respingerea cererilor, respectiv faptul că operațiunile pentru care persoana impozabilă nerezidentă solicită rambursarea sunt operațiuni care nu au loc în România, devin incidente și prevederile art. 126 și art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

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

Potrivit dispozițiilor legale mai sus menționate, se reține că stabilirea locului de prestare a serviciilor este importantă pentru a stabili dacă prestarea de servicii 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 prestarea de servicii 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.

Astfel, ca și regula generală, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă, care acționează ca atare, cum este și societatea nerezidentă contestată, este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.

În speta, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- Prin cererea de rambursare nr. ... societatea nerezidentă X SRL a solicitat rambursarea TVA în suma de ... lei din următoarele facturi emise de SC Y SRL:

- TVA în suma de ... lei din factura nr. ...;

- TVA în suma de .. lei din factura nr. ...;

- TVA în suma de .. lei din factura nr. ...

In facturile emise se precizeaza ca sunt refacturate serviciile efectuate de SC Y SRL catre X SRL, in perioada octombrie 2011 - ianuarie 2014, in baza Contractului nr. ... de furnizare munca in conformitate cu HG nr. 938/10.06.2004. Pe facturi se mentioneaza "TVA non imponibile in Romania", adica TVA neimpozabil in Romania, iar la rubrica ce descrie serviciile "Fatturazione codice TVA non valido/Refacturare cod TVA, per..."

- Prin cererea de rambursare nr. .. societatea nerezidenta X SRL a solicitat rambursarea TVA in suma de ... lei din factura nr. ..emisa de SC YSRL, pentru serviciile de furnizare forta de munca, pentru luna februarie 2014, in baza Contractului nr. .. de furnizare munca in conformitate cu HG nr. 938/10.06.2004.

Pe factura se mentioneaza "TVA non imponibile in Romania", iar la rubrica ce descrie serviciile "Tarif lunar pentru.../Prestari lunare".

- Din contractul nr. .. incheiat intre utilizatorul X SRL din .. si furnizor SC Y SRL, rezulta ca are ca obiect **furnizarea de angajati pe perioada determinata**, in contract fiind precizate tarifele/ora/angajat.

Din contract rezulta ca serviciile care i-au fost puse la dispozitie societatii nerezidente de catre prestatoarea Y SRL au constat in punerea la dispozitie de personal specializat (montator) necesar realizarii in nume propriu a lucrarilor.

In analiza naturii serviciilor prestate de Y SRL, rezulta fara dubiu ca locul prestarii serviciilor nu este in Romania fiind aplicata regula generala prevazuta la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal.

Mai mult insasi contestatara mentioneaza ca prestarea de servicii nu a fost desfasurata pe teritoriul Romaniei, prestarea efectiva avand loc in X si ca aceste servicii sunt impozabile in X.

Astfel, conform prevederilor art. 133 alin. (2), efectuarea de servicii privind punerea la dispozitie de personal de catre o persoana impozabila stabilita in Romania catre o alta persoana impozabila stabilita in comunitate se considera ca are locul prestarii la locul unde beneficiarul isi are stabilit sediul activitatii economice; in cazul acesta se considera ca locul prestarii este in ..., beneficiarul fiind persoana obligata la plata TVA in....

Argumentul contestatarii precum ca *cererile de rambursare sunt motivate prin operatiunile de refacturare a prestarilor de servicii efectuate de Y catre X SRL, masura dispusa ca urmare a concluziilor Raportului de Inspectie Fiscala din data de ...*, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece nu se cunosc motivele care au stat la baza deciziei organului de inspectie fiscala si pe de alta parte potrivit Codului de procedura fiscala, stabilirea situatiei fiscale de fapt revine organului fiscal care in limita atributiilor si competentelor ce ii revin este in masura sa aprecieze relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege. Ori, in speta prezenta faptul ca operatiunea nu este impozabila in Romania este recunoscuta de insasi contestatoare prin faptul ca pe facturile atasate cererii se mentioneaza ca operatiunea nu este impozabila in Romania.

De altfel, cu privire la aceste aspecte s-a pronuntat intr-o speta similara si Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul Ministerului Finantelor Publice .

Avand in vedere cele prezentate, persoana impozabila nerezidenta X SRL nu a respectat, conditiile impuse pentru rambursarea sumei solicitate, potrivit prevederilor pct. 49 alin. (2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 si nu este indreptatita sa beneficieze de rambursarea din bugetului statului roman, prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 9-a si de art. 147² alin. (1) lit.a) din Codul fiscal care transpune aceasta directiva, a sumei solicitata.

In consecinta, contestatiile formulate de X SRL din ... urmeaza a fi respinse ca neintemeiate, in temeiul art. 279 alin. (1) din in Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1) lit. b), art. 133 alin. (2) si art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 alin. (1) si (2) lit. a) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE:

Respinge contestatiile X SRL din ... formulate impotriva deciziilor de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. ...si nr. ...pentru TVA respina la rambursare in suma totala de **..lei (.. lei + .. lei)** emise de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti.

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.