

DECIZIA nr. 887 din 11.12.2015 privind
soluționarea contestației formulate de **ABC - SM X**,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată cu adresa nr., înregistrată sub nr. de către Administrația Fiscală pentru Contribuabilii Nerezidenți cu privire la contestația formulată de ABC din SM X.

Obiectul contestației, înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drbs2/yyyy prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **V lei**.

Având în vedere prevederile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE și constatând că, în speta, 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, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC din SM X.

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

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drbs2/yyyy, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de V lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din SM X prin cererea cu nr. de referință, înregistrată sub nr. crbsx/xxxx.

II. Prin contestația formulată ABC reclamă nelegalitatea deciziei de rambursare nr. drbs2/yyyy pe motiv că este nefondată invocând următoarele argumente:

Societatea nu are obligația înregistrării în scopuri de TVA în România întrucât furnizează clientului servicii virtuale prin echipamentele importate și amplasate în H, serviciile având natura unor servicii de telecomunicații conform definiției de la art. 133 alin. (5) lit. e) pct. 9 din Codul fiscal. Deoarece clientul TK este persoană impozabilă stabilită în Serbia, locul prestării serviciilor este locul unde are stabilit sediul activității sale economice, adică în Serbia, conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal și jurisprudenței din cauzele C-377/08 și C-520/10. Ca atare, prevederile art. 153 alin. (4) din Codul fiscal referitoare la obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA în România nu sunt aplicabile deoarece societatea nu realizează operațiuni pe teritoriul României.

În privința indicării în cerere a declaranților vamali în locul societăților furnizoare societatea arată că este vorba de o eroare nesemnificativă și, în condițiile în care TVA pentru importuri a fost achitată, neexistând riscul unei pierderi de venituri fiscale, respingerea rambursării pentru acest motiv este contrară jurisprudenței comunitare care statuează principiul proporționalității.

Societatea ABC consideră că îndeplinește toate condițiile prevăzute de art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și solicită desființarea în totalitate a deciziei de rambursare nr. drbs2/yyyy și admiterea la rambursare a sumei de V lei.

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

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru importuri de echipamente în România, în condițiile în care organul fiscal nu a analizat dreptul la rambursarea taxei în raport strict de considerentele deciziei de soluționare a contestației emisă în urma contestării rezultatelor analizei documentare inițiale.

În fapt, prin decizia nr. drbs1/xxxx organele fiscale au respins la rambursare TVA în suma de V lei solicitată la rambursare de societatea nerezidentă ABC din SM X prin cererea cu nr. de referință, înregistrată sub nr. crbsx/xxxx pe motiv că societatea nerezidentă nu a atasat copiile facturilor menționate în cerere, deși baza impozabilă era mai mare decât echivalentul în lei a 1.000 euro și nu a prezentat documente doveditoare care să dovedească achitarea TVA.

Împotriva acestei decizii ABC a formulat contestație ce a fost soluționată de către D.G.R.F.P.B. prin decizia nr. dslc1/yyyy prin care s-a dispus desființarea deciziei de rambursare nr. drbs1/xxxx și reanalizarea documentației depuse de societatea nerezidentă în susținerea contestației și a cererii de rambursare. În considerentele deciziei nr. dslc1/yyyy s-a reținut că societatea nerezidentă a prezentat documentația din care reieșea că a efectuat un număr de trei importuri, dar care nu a fost analizată de organele fiscale și nici nu au fost solicitate documente suplimentare, pentru a stabili natura operațiunilor derulate pe teritoriul României și nici dacă societatea nerezidentă era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

Prin noua decizie de rambursare nr. drbs2/yyyy organele fiscale au respins cererea de rambursare a societății pe motiv că a menționat eronat în anexa la cerere datele de identificare a declaranților vamali în locul societăților furnizoare, iar pentru operațiunile constând în furnizarea de servicii virtuale în România trebuia să se înregistreze în scop de TVA în România conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal, nefiind îndeplinită condiția de la pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare.

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 respectiva 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 să obisnuie;

b) **pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal;**

c) **pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:**

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

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

(2) Nu se rambursează:

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

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

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

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

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții de bunuri/servicii, inclusiv

pentru importuri, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

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

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

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

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

(8) În afară de informațiile menționate la alin. (7), cererea de rambursare mai conține, pentru fiecare factură sau document de import, următoarele informații:

- a) numele și adresa completă ale furnizorului sau prestatorului;
- b) cu excepția importurilor, codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului sau prestatorului;
- c) cu excepția importurilor, prefixul statului membru de rambursare în conformitate cu codul ISO 3166 - alfa 2, respectiv codul RO;
- d) data și numărul facturii sau documentului de import;
- e) baza impozabilă și quantumul TVA, exprimate în lei;
- f) quantumul TVA deductibil, calculat în conformitate cu alin. (3), (4) și (5), exprimat în lei;
- g) după caz, partea de TVA deductibilă calculată în conformitate cu alin. (5) și exprimată ca procent;
- h) natura bunurilor și a serviciilor achiziționate, descrisă conform codurilor de la alin. (9).

(15) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

a) achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare, achitate până la data solicitării rambursării;

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

(16) Pe lângă operațiunile menționate la alin. (15), cererea de rambursare poate să se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente și care privesc operațiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic în cauză.

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

Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA achitată în România dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege.

De asemenea, pentru a beneficia de rambursarea TVA este necesar ca operațiunile să respecte condițiile generale de deductibilitate a taxei, aplicabile operațiunilor similare realizate de persoane impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în România.

În speță, prin decizia de rambursare nr. drbs1/xxxx au respins la rambursare TVA în sumă de V lei solicitată de ABC din SM X pentru un număr de trei importuri pe motiv că societatea nerezidentă a atașat fotocopiile documentelor menționate în cerere, deși baza impozabilă era mai mare decât echivalentul în lei a 1.000 euro și nu a prezentat documente care să dovedească plata TVA.

Impotriva acestei decizii ABC a formulat contestație ce a fost soluționată de către D.G.R.F.P.B. prin decizia nr. dslc1/yyyy prin care s-a dispus desființarea deciziei de rambursare nr. drbs1/xxxx și reanalizarea documentației depuse societatea nerezidentă în susținerea contestației și a cererii de rambursare.

Pentru a pronunța această soluție, organul de soluționare a contestației din cadrul D.G.R.F.P.B. a reținut în considerentele deciziei nr. dslc1/yyyy următoarele:

*<<Din documentele prezentate de contestatoare rezultă că taxa solicitată la rambursare este aferentă unui număr de 3 importuri cu declarațiile vamale de import ale caror numere sunt înscrise în lista operațiunilor, dar cu menționarea eronată a declaranților vamali ca societăți furnizoare. Din aceste declarații rezultă că **operațiunile de import din anul 2010 închid operațiuni anterioare**, respectiv pentru bunurile ce fac obiectul DVI decl1/zzzz se face trimitere la DVI decl3/tttt, iar pentru cele ce fac obiectul DVI 1decl2/zzzz se face trimitere la DVI decl4/tttt, astfel ca **nu se poate stabili natura operațiunilor derulate de societatea nerezidentă contestatoare în legătură cu echipamentele respective din momentul în care au fost introduse inițial pe teritoriul României și până la momentul importului definitiv și nici dacă societatea nerezidentă era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România pentru operațiunile respective. În același timp, nu poate fi reținută nici susținerea organelor fiscale din referatul ce însoțește dosarul cauzei nr. în sensul că societatea nerezidentă a efectuat operațiuni de export pentru care era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal întrucât din documentele existente la dosar rezultă că bunurile se află în România, H, OP, C W nr. x.***

Având în vedere că singurul motiv menționat în decizia de rambursare contestată este netransmiterea documentelor din care rezultă taxa

*solicitata la rambursare si a dovezii achitarii lor, iar din referatele organelor fiscale nu rezulta ca acestea au analizat intreaga documentatie depusa, iar din documentele depuse de TS:NET BV in sustinerea contestatiei nu se poate stabili **daca sunt indeplinite toate conditiile de fond pentru rambursarea taxei catre persoanele impozabile stabilite in alt stat membru**, urmeaza a se dispune desfiintarea deciziei de rambursare a TVA nr. drbs1/xxxx pentru ca organele fiscale sa procedeze la analiza documentatiei prezentate si sa se pronunte asupra acesteia prin decizie, **motivata concret si in detaliu**, inclusiv, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea spetei in virtutea rolului activ consacrat de art. 7 din Codul de procedura fiscala>>.*

În lumina acestor considerente, organul de solutionare a contestatiei a dispus prin dispozitivul Decizia nr.dslc1/yyyy desfiintarea actului atacat pentru TVA în sumă de V1 lei, urmand ca „organul fiscal sa procedeze la o nouă analiză a cererii de rambursare a ABC din SM X pentru aceasta suma, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.”

Se retine ca potrivit art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 216. - (3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare".

Totodata, conform art. 210 alin. (2) din acelasi act normativ:

"Art. 210. - (2) Decizia sau dispozitia emisa in solutionarea contestatiei este definitiva in sistemul cailor administrative de atac".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 6.2 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 2.906/2014 potrivit carora:

"6.2. Decizia emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în sensul că asupra ei organul de soluționare competent nu mai poate reveni, cu excepția situațiilor privind îndreptarea erorilor materiale, potrivit legii, și este obligatorie pentru organele fiscale emitente ale actelor administrative fiscale contestate".

Astfel, potrivit dispozitiilor legale anterior citate, **considerentele organului de solutionare din cuprinsul deciziei sunt definitive si obligatorii pentru organele fiscale desemnate sa refaca analiza documentara si sa incheie o noua decizie de rambursare, acestea fiind tinute de lamuririle si de punctul de vedere al organului de solutionare a contestatiei cu privire la speta fiscala analizata si de documentatia propusa spre reanalizare**, dovada fiind folosirea *expressis verbis* a cuvantului "**strict**" in textul de lege care constituie temeiul juridic al solutiei pronuntate de organul de solutionare a contestatiei.

În cauza supusă soluționării, organul fiscal care a întocmit Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. drbs2/yyyy ce face obiectul prezentei decizii s-a rezumat să constate că societatea nerezidentă a completat

eronat cererea la rubrica "furnizori" și, pe fond, că societatea furnizează servicii virtuale în România, pentru care avea obligația înregistrării în scop de TVA în România.

Chiar dacă procedura de rambursare a TVA către persoanele impozabile stabilite în alte state membre UE este o procedură specifică, care se bazează pe controlul documentar al cererilor de rambursare, aceasta nu înseamnă că decizia de rambursare nu trebuie să fie motivată în clar și în detaliu, cu referiri concrete la documentele analizate, la informațiile rezultate din acestea și la tratamentul fiscal aplicabil celor reieșite în urma analizei realizate.

În raport de motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii și de motivația societății contestatoare nerezidente, devin incidente și prevederile art. 126, art. 133 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

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

(4) 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; [...]"

"Art. 153. - (4) O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2) - (6). Nu sunt obligate să se înregistreze în România, conform acestui articol, persoanele stabilite în

afara Comunității care efectuează servicii electronice către persoane neimpozabile din România și care sunt înregistrate într-un alt stat membru, conform regimului special pentru servicii electronice, pentru toate serviciile electronice prestate în Comunitate”.

Astfel, conform contractului cadru și anexei 2 ”formular de comandă de servicii” existente în dosarul cauzei, ABC din SM X furnizează servicii virtuale în H, OP care permit clientului TK să închirieze porturi instalate pe echipamentele ABC din centre internaționale relevante în scopul interconexiunii cu alți operatori și parteneri internaționali din respectivele centre și pentru care clientul TK plătește un comision de instalare și comisioane lunare.

Față de descrierea extrem de sumară ”servicii virtuale” din contract și anexa la contract se reține că organele fiscale nu au stabilit natura concretă a serviciilor, respectiv *dacă este vorba de servicii generale către beneficiari persoane impozabile, pentru care locul prestării se stabilește în funcție de sediul beneficiarului în temeiul regulii B2B de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal ori de servicii legate de punerea la dispoziție a unor echipamente amplasate în imobile și care sunt calificate drept imobile prin natura sau destinația lor, pentru care locul prestării se stabilește în funcție de locul unde este situat bunul imobil în temeiul excepției de la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.*

Or, o asemenea analiză este absolut necesară **pentru a se stabili natura serviciilor prestate și, implicit, dacă este vorba de servicii care au locul prestării în România, adică sunt impozabile în România întrucât obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA în România a societății nerezidente ABC, reținută de organele fiscale în decizia de rambursare contestată este în legătură de cauzalitate cu natura serviciilor**, respectiv:

- dacă serviciile sunt servicii generale pentru care se aplică regula B2B de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, atunci este vorba de servicii care au locul prestării la sediul beneficiarului – adică în Serbia – și, nefiind prestate în România, nici nu sunt impozabile în România prin neîndeplinirea condiției cumulative de la art. 126 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, iar prestatoarea ABC nu trebuie să înregistreze în România întrucât obligativitatea înregistrării intervine numai în cazul prestatorilor pentru ”operațiuni realizate pe teritoriul României”, așa cum reiese expresis verbis din prevederile art. 153 alin. (4) din Codul fiscal;

- în schimb, dacă este vorba de servicii în legătură cu bunuri imobile, pentru care locul prestării este considerat a fi locul unde este situat bunul imobile conform excepției de la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal – adică în România – H, unde sunt instalate echipamentele – atunci este vorba de servicii impozabile în România pentru care prestatoarea ABC trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal întrucât beneficiarul – firma TK din Serbia – nu este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România și nu poate avea calitatea de persoană obligată la plata TVA în locul prestatorului în baza prevederilor art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

Referitor la obligativitatea înregistrării în scop de TVA în România, organele fiscale **nu au analizat în ce măsura societatea nerezidentă ABC**

dispune de un sediu fix în România pentru care ar fi obligată la înregistrare conform art. 153 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv "dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regula livrării de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile" în înțelesul noțiunii de "sediul fix" de la art. 125¹ alin. (2) lit. b) din Codul fiscal. *Aprecierea organelor fiscale din referatul ce însoțește dosarul contestației* în sensul că aducerea și instalarea echipamentelor importate în România (H) este un "fapt suficient pentru a demonstra că societatea ABC are un sediu fix în România" nu a fost valorificată în considerentele deciziei de rambursare atacate și oricum, nu este suficientă, așa cum consideră organele fiscale întrucât presupune **o analiză detaliată a tuturor circumstanțelor în care-și desfășoară activitatea societatea nerezidentă în România** – natura relațiilor stabilite cu deținătorul spațiului unde au fost instalate echipamentele la H, care sunt resursele umane prin care societatea prestează serviciile în România, perioada în care s-au derulat operațiunile etc. - pentru a se putea trage concluzii în privința gradului de permanență și structurii resurselor tehnice și umane deținute de societatea nerezidentă în România.

Prin urmare, **neclarificând nici natura operațiunilor derulate de societatea nerezidentă ABC în România și nici dacă aceasta era obligată ori nu să se înregistreze în scopuri de TVA în România**, organele fiscale nu au dat curs considerentelor și celor dispuse prin decizia de soluționare a contestației nr. dslc1/yyyy, simplele mențiuni din decizia de rambursare ce face obiectul contestației analizate prin prezenta cu privire la prestarea de "servicii virtuale" și obligativitatea înregistrării în scop de TVA neechivalând cu analiza temeinică a îndeplinirii condițiilor de rambursare a TVA.

Totodată, în considerentele deciziei de soluționare a contestației nr. dslc1/yyyy s-a reținut și faptul că TVA solicitată la rambursare provine din **operațiuni de import realizate în anul 2010, dar care închid operațiuni anterioare**, aspecte neanalizate în decizia de rambursare nr. drbs2/yyyy, organele fiscale rezumându-se să constate doar completarea eronată a listei anexă la cerere, fără implicații asupra substanței dreptului la rambursare, în condițiile în care **nu au analizat operațiunile de import derulate de contestatoare prin prisma determinării dreptului de rambursare în temeiul prevederilor art. 145 și art. 146 din Codul fiscal**, după cum se stipulează la pct. 49 alin. (4) din Normele metodologice care transpun prevederile art. 5 teza a doua din Directiva 2008/9/CE potrivit căreia "dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare".

Potrivit art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul derulării operațiunilor:

"Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, **dacă acestea sunt destinate utilizării** în folosul următoarelor operațiuni:

- a) operațiuni taxabile;
- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România [...]"

”Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

[...]

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punct de vedere al TVA, pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize”.

Referitor la calitatea de importator din punct de vedere al TVA devin incidente prevederile art. 151¹ din Codul fiscal conform cărora ”plata taxei pentru importul de bunuri supus taxării, conform prezentului titlu, este obligația importatorului” și ale pct. 59 din Normele metodologice de aplicare, care precizează următoarele:

”59. (1) În aplicarea art. 151¹ din Codul fiscal, importatorul care are obligația plății taxei pentru un import de bunuri taxabil este:

a) **cumpărătorul** către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la această dată. Prin excepție, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator. Orice livrări anterioare importului nu sunt impozabile în România;

b) **furnizorul bunurilor**, pentru livrările de bunuri care sunt instalate sau asamblate în interiorul României de către furnizor ori în numele acestuia și dacă livrarea acestor bunuri are loc în România în condițiile art. 132 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sau cumpărătorul către care se expediază bunurile, dacă acesta a optat pentru calitatea de importator;

c) **proprietarul bunurilor**, pentru bunurile importate în vederea efectuării de operațiuni de închiriere sau leasing în România;

d) **persoana care reimportă** în România bunurile exportate în afara Comunității, pentru aplicarea scutirilor prevăzute la art. 142 alin. (1) lit. h) și i) din Codul fiscal;

e) **proprietarul bunurilor** sau persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, care importă bunuri în România:

1. în regim de consignație sau stocuri la dispoziția clientului, pentru verificarea conformității ori pentru testare. Beneficiarul înregistrat conform art. 153 din Codul fiscal poate fi importatorul bunurilor care are obligația plății taxei pentru respectivul import, cu condiția ca bunurile respective să fie cumpărate de acesta sau dacă nu le achiziționează să le reexporte în afara Comunității;

2. în vederea reparării, transformării, modificării sau prelucrării acestor bunuri, cu condiția ca bunurile rezultate ca urmare a acestor operațiuni să fie reexportate în afara Comunității sau să fie achiziționate de către persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal care a efectuat importul.

(2) Orice persoană care nu este obligată la plata taxei pentru un import conform alin. (1), dar pe numele căreia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibilă conform art. 136 din Codul fiscal, nu

are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente importului respectiv decât în situația în care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate și taxa pe valoarea adăugată aferentă către persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1)”.

Astfel, conform dispozițiilor fiscale legale relevante pentru deducerea/rambursarea TVA aferentă importurilor este nevoie de declarația vamală de import care să menționeze persoana impozabilă solicitantă ca importator al bunurilor din punct de vedere al TVA și de documentul care să ateste plata taxei înscrisă în declarația vamală de import.

Aceasta implică analiza documentației fiecărui import realizat de ABC pentru a stabili în ce măsură societatea nerezidentă are calitatea de importator din punct de vedere al TVA, având în vedere că **menționarea acesteia ca ”importator din punct de vedere al reglementărilor vamale” nu echivalează cu calitatea de ”importator din punct de vedere al taxei”**, așa cum prevăd dispozițiile legale relevante în materie de TVA.

Or, o astfel de analiză nu a fost efectuată de organele fiscale care trebuiau să verifice îndeplinirea condițiilor de rambursare.

Spre exemplu, în cazul importului realizat cu DVI 1decl2/zzzz organele fiscale nu au stabilit despre ce import este vorba, în condițiile în care în declarația vamală se face trimitere la o operațiune anterioară din anul 2008 (“lichidează DVOT decl4/ttt”) și nici dacă ABC are sau nu calitatea de importator din punct de vedere al TVA, în condițiile în care din factura ce stă la baza declarației vamale (invoice nr. 8/10/OR din în valoare de E euro) reiese că proprietarul bunurilor este chiar clientul TK din Serbia, iar ABC este destinatatar (“consignee”).

În sfârșit, susținerea contestatoarei ABC în sensul că serviciile “virtuale” prestate sunt servicii de telecomunicații, cu referire la definiția de la art. 133 alin. (5) lit. e) pct. 9 din Codul fiscal **nu poate fi reținută în soluționarea cauzei întrucât din documentele existente la dosarul cauzei nu reiese dacă societatea nerezidentă i-a asigurat clientului servicii de telecomunicații**, ceea ce implică, pe lângă un spațiu fizic dotat mai mult sau mai puțin cu echipamentele necesare, și **existența unui punct de conectare** între rețeaua celui care pune la dispoziție porturile și rețeaua beneficiarului ori, dimpotrivă, i-a acordat beneficiarului un simplu drept de utilizare a unor porturi pe echipamentele sale, dar fără să-i pună la dispoziție și conexiunea propriu-zisă. Or, este evident că serviciile virtuale, așa cum sunt ele descrise în formularul de comandă, și anume de **închiriere a porturilor instalate pe echipamente** din centre internaționale relevante în scopul interconexiunii cu alți operatori și parteneri internaționale, nu implică în mod neapărat și existența punctului de conectare oferit de ABC, astfel încât serviciile furnizate să aibă natura unor servicii de telecomunicații pentru care să se aplice regula B2B.

Față de cele anterior menționate rezultă că organele fiscale nu au dat curs celor dispuse de organul de soluționare a contestației prin decizia nr. dslc1/yyyy în sensul analizei documentației prezentate de contestatoare și pronunțării asupra acesteia ”prin decizie, motivată **concret și în detaliu**”, superficialitatea constatărilor și lipsa documentației în integralitatea ei nedând

posibilitatea organului de soluționare a contestației să se pronunțe asupra îndeplinirii de către ABC a tuturor condițiilor în vederea rambursării TVA solicitate în raport de dispozițiile art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

"Art. 213. - (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".

Având în vedere că organul fiscal nu a respectat **considerentele deciziei nr. dslc1/yyyy** și nu a procedat la analiza temeinică a cauzei, conform dispozițiilor legale relevante în cauză și îndrumărilor date de organul competent în soluționarea contestației se va desființa Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. drbs2/yyyy, cu privire la TVA respinsă la rambursare în suma de V lei, **urmand ca organele fiscale sa se conformeze strict considerentelor din decizia de solutionare** și să aplice corect și temeinic motivat prevederile legale în vigoare la data operațiunilor supuse controlului, așa cum prevede art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

La reanalizarea cauzei organele fiscale vor avea în vedere și prevederile art. 216 alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

*"Art. 216. - (3¹) Soluția de desființare **este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei**, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".*

Prin urmare, Serviciul reprezentante straine și nerezidenți din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți va proceda la reanalizarea cererii de rambursare nr. crbsx/xxxx formulată de ABC, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din decizia nr. dslc1/yyyy și din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 alin. (1) și următoarele din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și a celorlalte dispoziții legale citate și invocate în cuprinsul prezentei decizii, art. 210 alin. (2), art. 213 alin. (1) și art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 6.2 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 2.906/2014

DECIDE:

Desființează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii

Europene nr. drbs2/yyyy pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **V lei**, urmând ca Serviciul reprezentanțe străine și nerezidenți din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la o nouă analiză a cererii de rambursare a ABC din SM X pentru această sumă, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

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