

DECIZIA nr. 66 din 08.02.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
ABC - Bulgaria, inregistrata la
D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. inregistrata sub nr. de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia ABC din Bulgaria.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. D1/2015, comunicata prin posta in data de prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **S lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si avand in vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea nerezidenta ABC din Bulgaria.

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

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. D1/2015, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de S lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre ABC din Bulgaria prin cererea cu nr. de referinta BG....., inregistrata sub nr.

II. Prin contestatia formulata ABC solicita anularea deciziei de rambursare nr. D1/2015 pentru TVA respinsa la rambursare in suma S lei si sustine ca aceasta nu contine nicio dispozitie legala aplicabila in materia cererilor de rambursare depuse de persoanele nerezidente, a carei neindeplinire sa justifice nerambursarea.

Cu toate ca nu afirma expres acest lucru, organul fiscal invoca imprejurarea ca serviciile prestate de PSR SRL nu trebuiau taxate cu TVA pe teritoriul Romaniei, solutie criticabila in opinia contestatoarei intrucât serviciile de

colocare, mentenanță și reparații a rețelei de fibră optică sunt servicii legate de bunuri imobile ce intră sub incidența art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

Din intenția legiuitorului de la pct. 14 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și art. 1 alin. (1) și art. 2 alin. (3) din Legea nr. 50/1991 reiese natura de construcție a rețelei de fibră optică. În afara acestor dispoziții, din aplicarea art. 125¹ alin. (1) pct. 6 din Codul fiscal și art. 537 din Codul civil reiese natura de bun imobil a rețelei de fibră optică, calificare recunoscută și prin hotărârea CJUE din cauza C-111/05.

Serviciile din operațiunea principală, constând în acordarea dreptului de folosință a rețelei de fibră optică sunt servicii în legătură cu un bun imobil, care au o legătură suficient de directă cu acesta în sensul pct. 14 alin. (2) lit. g) și i) din Normele metodologice, iar serviciile de reparații și mentenanță și serviciile de colocare sunt accesorii operațiunii principale, care urmează aceleași reguli referitoare la locul prestării cu operațiunea principală în conformitate cu art. 137 alin. (2) din Codul fiscal și pct. 18 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare.

Societatea susține că serviciile de colocare nu constituie un scop în sine, ci mijlocul de a utiliza, în cele mai bune condiții, rețeaua de fibră optică, după cum reiese din definiția de la art. 4 pct. 35 din O.U.G. nr. 111/2011 privind comunicațiile electronice, același raționament aplicându-se și serviciilor de mentenanță și reparații.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii nerezidente contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA pentru serviciile facturate de un prestator din România, în condițiile în care în decizia de rambursare organele fiscale emitente nu au indicat în mod specific care este condiția neîndeplinită de persoana impozabilă solicitantă de natură să justifice refuzul rambursării taxei, nu au determinat și analizat natura serviciilor și nici nu au prezentat considerentele pentru care au concluzionat că locul prestării serviciilor este la sediul beneficiarului din străinătate.

In fapt, prin cererea inregistrata sub nr. ABC a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea TVA in suma de S lei pentru un numar de 16 facturi emise de PSR SRL in anul 2014 si inscrise in lista operatiunilor atasata cererii de rambursare.

In urma solutionarii cererii prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. D1/2015, organele fiscale competente au respins-o pe motiv că serviciile facturate constau în acordarea dreptului de a utiliza anumite cabluri de comunicații electronice (fibre optice) și de întreținere a acestora, nefiind accesorii închirierii de bunuri mobile, pentru care locul prestării este la sediul persoanei impozabile nerezidente conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal.

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) **In conditiile stabilite prin norme:**

a) **persoana impozabilă** nestabilită 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) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilită în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, **dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;

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

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

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - 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 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.

(6) Pentru a obține o rambursare a TVA în România, persoana impozabilă care nu este stabilită în România adresează o cerere de rambursare pe cale electronică și o înaintează statului membru în care este stabilită, prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv.

(7) Cererea de rambursare conține următoarele informații:

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

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

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

(24) În cazul în care organul fiscal competent din România cere informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de două luni de la data primirii informațiilor cerute sau, în cazul în care nu a primit răspuns la cererea sa de informații, în termen de două luni de la data expirării termenului prevăzut la alin.

(23). Cu toate acestea, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare, în totalitatea ei sau la o parte a acesteia, trebuie să fie întotdeauna de maximum 6 luni de la data primirii cererii de către statul membru de rambursare. În cazul în care organul fiscal competent din România cere alte informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa privind cererea de rambursare, în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, în termen de 8 luni de la data primirii cererii.

(25) În cazul în care cererea de rambursare se aprobă, rambursarea sumei aprobate este efectuată cel târziu în termen de 10 zile lucrătoare de la data expirării termenului prevăzut la alin. (21) sau, în cazul în care au fost solicitate informații suplimentare sau alte informații ulterioare, a termenelor menționate la alin. (24).

(26) Rambursarea se efectuează în lei într-un cont bancar din România sau, la cererea solicitantului, în oricare alt stat membru. În acest al doilea caz, eventualele comisioane bancare de transfer sunt reținute din suma care urmează a fi plătită solicitantului.

(27) **În cazul în care cererea de rambursare este respinsă, integral sau parțial, organul fiscal competent din România comunică solicitantului motivele respingerii, împreună cu decizia.** Decizia poate fi contestată potrivit prevederilor legale în vigoare în România.

(28) Absența unei decizii privind o cerere de rambursare în termenul prevăzut la alin. (25), nu este considerată ca fiind echivalentă aprobării sau respingerii cererii, dar poate fi contestată conform normelor procedurale în vigoare.

(34) Prevederile alin. (1) - (33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 275 din 20 octombrie 2010".

Referitor la motivarea deciziilor, în conformitate cu prevederile art. art. 43 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 43. - (2) **Actul administrativ fiscal** emis pe suport hârtie **cuprinde următoarele elemente:**

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;**
- f) temeiul de drept; [...]"**.

În conformitate cu prevederile art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile

ulterioare "organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

De asemenea, în cazul cererilor de rambursare formulate de contribuabilii nerezidenţi stabiliţi în alte state membre ale Uniunii Europene, Procedura de soluţionare aprobată prin Ordinul preşedintelui A.N.A.F. nr. 4/2010 prevede următoarele:

"8. Compartimentul de specialitate analizează documentaţia depusă de solicitant, verificând respectarea condiţiilor impuse pentru rambursare, potrivit pct. 49 din normele metodologice.

15.1. Rezultatul analizei efectuate în vederea soluţionării cererii de rambursare **se consemnează într-un referat** prin care se propune rambursarea integrală, rambursarea parţială sau respingerea rambursării TVA. Referatul se avizează de conducătorul compartimentului de specialitate.

15.2. **Pe baza referatului de analiză se întocmeşte proiectul Deciziei de rambursare a TVA** pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, conform modelului prevăzut în anexa nr. II la ordin. Referatul împreună cu proiectul deciziei de rambursare a TVA se transmit directorului coordonator pentru aprobare".

Din cele ce preced reiese că, în cazul cererilor depuse de persoanele impozabile stabilite în alte state membre şi neînregistrate în scop de TVA în România, rambursarea TVA implică **analiza cererilor atât pe planul îndeplinirii condiţiilor peremptorii şi specifice acestui tip de rambursare reglementate de pct. 49 din Normele metodologice** date în aplicarea art. 147² alin. (1) lit. a din Codul fiscal care asigură transpunerea Directivei 2008/9/CE, **cât şi din punct de vedere al respectării celorlalte dispoziţii generale ce reglementează taxa pe valoarea adăugată**, cuprinse în Titlul VI din Codul fiscal ce transpun în cadrul legislativ intern prevederile Directivei 2006/112/CE.

Ca atare, orice decizie prin care se respinge o cerere de rambursare trebuie să vizeze aspecte de fapt şi temeiuri de drept din ambele planuri şi chiar dacă procedura de rambursare este o procedură specifică, care se bazează pe controlul documentar al cererii în condiţiile în care solicitantul nu este sub jurisdicţia fiscală a organelor fiscale care soluţionează cererea, *aceasta nu înseamnă că decizia de rambursare nu trebuie să fie motivată în clar şi în detaliu, cu referiri concrete la documentele analizate, la informaţiile rezultate din acestea şi la tratamentul fiscal aplicabil celor reieşite în urma analizei realizate, astfel încât să existe o legătură de cauzalitate între situaţia de fapt şi soluţia fiscală fundamentată în drept.*

În speţă, se reţine că organele fiscale au respins cererea de rambursare a nerezidentei ABC pe motiv că locul prestării serviciilor este locul unde persoana impozabilă nerezidentă conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, **fără să precizeze**, într-adevăr, niciun motiv de fapt ori de drept care să indice **ce condiţii specifice** din cadrul procedurii reglementate de pct. 49 din Normele metodologice **nu au fost îndeplinite**.

Nici în privința respectării dispozițiilor generale în materia taxei pe valoarea adăugată din Titlul VI din Codul fiscal **nu reiese motivația concretă pentru care locul prestării serviciilor** facturate de PSR SRL a fost considerat ca intrând sub incidența prevederilor art. 133 alin. (2) din Codul fiscal.

Astfel, organele fiscale au menționat că societatea nerezidentă a solicitat rambursarea TVA pentru serviciul ce constă în acordarea dreptului de a utiliza anumite cabluri de comunicații electronice (fibre optice) și serviciul ce constă în întreținerea acestora, care nu sunt accesorii închirierii de bunuri mobile.

Dispozițiile legale incidente referitoare la locul prestării serviciilor sunt cele de la art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

"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; [...]"

Referitor la prestările de servicii legate de bunurile imobile, pct. 14 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data operațiunilor:

"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. [...]

(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

[...]

g) arendarea, concesionarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile, altele decât cele reglementate la alin. (3), **inclusiv depozitarea de bunuri pentru care este atribuită o anumită parte din bunul imobil pentru uzul exclusiv al clientului; [...]**

i) **atribuirea și transmiterea de drepturi**, altele decât cele prevăzute la lit. g) și h), **de a utiliza un bun imobil în întregime sau părți ale unui bun imobil, inclusiv autorizarea de a utiliza o parte a unui bun imobil**, cum ar fi acordarea dreptului de pescuit, de vânătoare ori de acces la sălile de așteptare din aeroporturi sau utilizarea unei infrastructuri pentru care se plătesc taxele de trecere, cum ar fi un pod ori tunel; [...]”.

Referitor la **operațiunile accesorii**, care nu sunt explicitate în normele metodologice date în aplicarea Titului VI din Codul fiscal se reține jurisprudența Curții Europene de Justiție din cauza C-349/96 Card Protection Plan conform căreia în cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, **în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă**. O livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator. **Operațiunile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării**, cotele, scutirile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate.

Or, determinarea operațiunii principale și a operațiunilor accesorii implică **o analiză detaliată a prevederilor contractuale** dintre prestator și beneficiar, **a modului de derulare și de facturare a operațiunilor** și a oricăror alte informații relevante aflate la dispoziția organelor fiscale, **analiză ce nu a fost efectuată în cauză întrucât organele fiscale nu au stabilit care este prestația principală și care sunt prestațiile accesorii** de care a beneficiat societatea nerezidentă în raport de prevederile contractului cadru și ale acordului privind dreptul imprescriptibil de utilizare de fibră neagră prezentate în susținerea cererii.

În special, organele fiscale **nu au analizat dacă dreptul de a utiliza rețeaua de fibre optice a prestatorului este operațiunea principală, dacă aceasta este în legătură cu bunurile imobile ori dacă poate fi calificată drept furnizare a unei rețele de comunicații electronice**, aptă pentru transmisia, emiterea și recepționarea de semnale, înscrisuri, imagini, sunete ori informații și **de care depinde stabilirea naturii serviciilor furnizate și, implicit, a locului prestării serviciilor**. Se reține că, în măsura în care operațiunea poate fi calificată drept o închiriere de bunuri imobile scutită de TVA prin efectul legii, numai în situația în care prestatorul **a optat pentru taxarea închirierii și a notificat** în acest sens organul fiscal competent se poate vorbi de o operațiune taxabilă cu TVA în România, aspect neanalizat în vreun fel de organele fiscale emitente.

În privința serviciilor (cheltuielilor) de colocare, deși majoritatea facturilor înscrise în lista operațiunilor atașată cererii se referă la aceste servicii, organele fiscale **nu au efectuat nicio analiză pentru a aprecia în ce măsură ele pot fi considerate accesorii în raport cu prestația principală ori independente de aceasta** întrucât, în măsura în care ele sunt strâns legate și alcătuiesc o prestație unică din punct de vedere al TVA, urmează soarta prestației principale din punct de vedere al locului prestării. Mai mult, la dosarul cauzei nu se află anexele la acordul încheiat între părți (cu excepția anexei 1)

care să permită determinarea serviciilor concrete furnizate în schimbul taxei de colocare.

Numai în raport de efectuarea unei asemenea analize, ale cărei rezultate trebuie circumstanțiate în fapt și în drept și consemnate în decizia de rambursare, se poate aprecia dacă societatea nerezidentă poate sau nu beneficia de rambursarea TVA, astfel că în lipsa acesteia se va face aplicatiunea art. 216 alin.(3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"Art. 216. - (3) Prin **decizie se poate desființa** total sau **parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(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, pentru TVA solicitată la rambursare în suma de S lei organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți va proceda la o nouă analiză, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie, prin reanalizarea prin reanalizarea detaliată a documentației depuse de ABC din Bulgaria, inclusiv prin solicitarea de documentație suplimentară de la societatea nerezidentă ori de la prestatorul român PSR SRL sau prin solicitarea efectuării unei cercetări la fața locului la prestator, dacă se consideră necesar pentru clarificarea naturii serviciilor.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, 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, pct. 8, pct. 15.1 și pct. 15.2 din Procedura de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, aprobată prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 4/2010 și art. 7, art. 43 alin. (2), art. 65 alin. (2) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Desființează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. D1/2015 pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **S lei**, urmând ca organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la o nouă analiză a cererii de rambursare a ABC din Bulgaria pentru această sumă, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.