



## Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare  
Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a județului Suceava  
Biroul Soluționare Contestații



**DECIZIA NR. 109**  
din 29.04.2013  
privind soluționarea contestației formulată de persoana nerezidentă  
..... - **Spania**,  
cu domiciliul în ....., SPANIA,  
cod de identificare fiscală – ES .....,  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a județului Suceava sub nr. ....

În baza prevederilor art. 3 alin. 1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .. din 18 octombrie 2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor publice a județului Suceava sub nr. ...., ne comunică că a delegat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava competența de soluționare a contestației formulată de .....

Conform delegării de competență dată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Activitatea de Metodologie și Administrare a Veniturilor Statului – Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți, cu adresa nr. ...., transmite Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava dosarul contestației formulate de ..... - **Spania**, persoană nerezidentă, cu domiciliul în ....., SPANIA, cod de identificare fiscală – ES ....., înregistrat la D.G.F.P. Suceava sub nr. ....

**Persoana nerezidentă .....** – **Spania** contestă Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, nr. ...., emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, prin care **a fost respinsă la rambursare TVA în sumă de .....**

În raport de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv **17.08.2011**, potrivit ștampilei depuse pe confirmarea de primire nr. .... de înaintare a actelor atacate, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 alin. 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Generală a municipiului București sub nr. ..../15.09.2011, așa cum rezultă de pe ștampila Serviciului Registraturii DGFPM București aplicate pe originalul contestației, aflate la dosarul cauzei.

Având în vedere dispozițiile art. 23 alin. 2 din Directiva a 2008/9/CE 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 și constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. ...., cu domiciliul în ....., SPANIA, cod de identificare fiscală – ES ....., contestă Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, nr. ...., emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, prin care a fost respinsă la rambursare TVA în sumă de .....**

În contestația depusă, societatea solicită admiterea contestației și desființarea deciziei atacate.

Astfel, petenta susține că este o societate din Spania, considerată la nivel internațional principalul furnizor de soluții IT pentru industria de turism, oferind un sistem de tranzacționare și soluții tehnice atât pentru operatorii de turism, cât și agențiilor de turism.

Afirmă că acționează atât ca o rețea internațională, conectând operatorii de turism și agențiile de călătorie printr-o platformă de prelucrare date pentru distribuția de servicii și produse de călătorie, cât și ca un furnizor de portofoliu de soluții IT care automatizează anumite procese, cum ar fi rezervările, gestionarea proceselor de inventariere pentru operatorii de turism.

Pentru implementarea acestui sistem IT, societatea are 4 birouri regionale care oferă servicii de vânzări și marketing, precum și servicii suport pentru beneficiarii sistemului IT.

Pentru serviciile locale de suport, societatea are birouri operaționale în mai multe din țările lumii.

Astfel, în România are încheiat un contract de servicii cu ..... (.....), care acționează în calitate de prestator de servicii în România, prestând servicii de

cercetare piață, marketing și promovare a sistemului integral automatizat de rezervare și distribuție (.....) folosit în industria de turism pentru informare, comunicare, rezervări, vânzări bilete.

De asemenea, precizează că ..... pune la dispoziție, instalează și facilitează accesul la cest sistem pentru abonații situați pe teritoriul României, dreptul de distribuire a produselor ..... fiind acordat către ....., în conformitate cu condițiile incluse în acorduri specifice suplimentare față de contractul de servicii sau în contrate speciale. După implementarea sistemului ....., ..... va acorda servicii de suport clienților, prin crearea unui birou de servicii în beneficiul utilizatorilor sistemului .....

Petenta precizează că, pentru oferirea unor servicii de calitate, aceasta solicită prin contractul de servicii ca ..... să aibă la dispoziție personal de instruire și vânzări, precum și personal de asistență tehnică care oferă consultanță atât la sediul ....., cât și la sediul utilizatorilor sistemului, iar pentru a-și îndeplini această obligație, ..... trebuie să asigure personalului accesul la programe de instruire de bază, precum și traininguri tehnice asigurate de .....

Pentru prestarea acestor servicii, ..... facturează lunar către petentă, în baza tuturor costurilor operaționale suportate (salariile personalului, cheltuieli de deplasare aferente serviciilor de asistență în teren, cheltuieli de reclamă și publicitate pentru produsele petentei, precum și alte cheltuieli administrative), la care se adaugă o marjă de profit de 5%.

Societatea susține că acest serviciu complex este o operațiune taxabilă în România, conform prevederilor art. 133 alin. 1 din Codul fiscal, valabil în 2007. Astfel, ..... a emis facturi cu TVA de 19% pentru serviciile prestate către .....

Societatea afirmă că, în anul 2007, a achitat TVA în România pentru serviciul achiziționat de la ....., pe care a solicitat-o la rambursare, conform art. 147<sup>2</sup> alin. 1 lit. a din Codul fiscal.

Precizează că a depus cererea de rambursare fiind înregistrată la DGFP București sub nr. .... și nr. de referință .....

Prin adresa nr. ...., organele fiscale au solicitat documente și informații adiționale, respectiv documente de plată care să ateste achitarea TVA aferentă serviciilor pentru care a fost solicitată rambursarea (copii ale ordinelor de plată sau extrase de cont), certificatul emis de autoritatea fiscală competentă care să ateste înregistrarea societății în alt stat membru și precizări suplimentare referitoare la acordul de schimbare a numelui ..... în .....

Petenta precizează că aceste documente au fost depuse în termenul legal de 30 zile, având adresa de înaintare nr. ....

Societatea susține că organele fiscale au respins la rambursare TVA întrucât nu se poate determina natura serviciilor prestate de ..... în beneficiul contribuabilului nerezident.

Petenta consideră decizia organului fiscal ca fiind nelegală și neîntemeiată.

Astfel, consideră că decizia de impunere este lovită de nulitate, lipsind elementele obligatorii prevăzute de art. 43 alin. 2 lit. e din OG 92/2003 și că este nemotivată, fapt prevăzut la art. 65 alin. 2 din același act normativ.

Invocă și prevederile art. 2 alin. 3 din Codul de procedură fiscală, coroborate cu cele ale art. 105 alin. 2 din Codul de procedură civilă.

De asemenea, societatea consideră că organele fiscale și-au încălcat obligațiile prevăzute prin art. 7 alin. 2 și 3 din OG 92/2003, precum și prevederile art. 94 paragraful 2 lit. a și e, art. 105 alin. 1 din același act normativ.

Societatea invocă în susținerea afirmațiilor sale prevederile art. 145 alin. 2 lit. a și art. 146 alin. 1 din Codul fiscal.

Petenta susține că organele fiscale nu au menționat în decizie încadrarea legală aferentă serviciilor achiziționate și nici baza legală pentru respingerea cererii de rambursare.

Societatea invocă și concluziile Curții Europene de Justiție în cazul C-349/96 prin care se stabilește că livrarea care cuprinde un singur element din punct de vedere economic nu trebuie împărțită artificial pentru a nu afecta funcționalitatea sistemului de TVA, precum și decizia nr. C-429/97.

Mai invocă prevederile art. 133 alin. 1 din Codul fiscal.

Referitor la susținerea organelor de control că serviciile facturate sunt o refacturare de costuri de funcționare a societății ....., petenta motivează că, așa cum prevede și Anexa A din contractul de servicii încheiat între părți, ..... este remunerat pentru serviciile prestate în baza unui comision care cuprinde costurile operaționale suportate de ..... la care se adaugă o marjă de profit de 5 %.

Invocă prevederile art. 137 alin. 1 din Codul fiscal.

De asemenea, precizează că, în cazul serviciului de distribuție facturat de ..... către societate, baza de impozitare este constituită din prețul serviciului, respectiv comisionul de distribuție.

Susține că, deoarece ..... va încasa și va reține toate veniturile primite de la beneficiarii sistemului ....., ..... va scădea la calculul comisionului de distribuție valoarea acestor venituri din valoarea costurilor operaționale. În plus, comisionul de distribuție va cuprinde și valoarea stimulentei oferite de ..... către abonați.

Societatea susține că ..... înregistrează următoarele costuri: cheltuieli cu salariile și taxele salariale aferente, cheltuieli cu deplasări, cheltuieli de protocol și publicitate, cheltuieli administrative, cheltuieli servicii terți, cheltuieli stimulente.

În concluzie, societatea solicită desființarea deciziei de impunere și restituirea TVA solicitată la rambursare.

**II. Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului București, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, nr. ...., a respins la rambursare TVA în sumă de .....**

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, din analiza contractului ....., încheiat între ..... și ..... SRL, cod unic de înregistrare RO ....., a rezultat că obiectul acestuia constă în servicii de

cercetare de piață, marketing și promovare a sistemului integral automatizat de rezervare și distribuție folosit în industria de turism pentru informare, comunicare, rezervări și vânzări bilete. Societatea ..... SRL pune la dispoziție, instalează și facilitează accesul la acest sistem pentru abonații situați pe teritoriul României, dreptul de distribuție a produselor ..... fiind acordat în conformitate cu condițiile incluse în acorduri specifice suplimentare date de contractul de servicii sau în contracte speciale.

Pentru oferirea acestor servicii, societatea nerezidentă solicită prin contractul de servicii ca ..... SRL să aibă la dispoziție personal de instruire și vânzări, de asistență tehnică care oferă consultanță atât la sediul acesteia, cât și la sediul utilizatorilor sistemului.

Pentru prestarea acestui serviciu, ..... SRL facturează lunar societății nerezidente toate aceste costuri operaționale suportate.

În urma analizării documentelor, organele fiscale au constatat că serviciile de distribuție înscrise în facturi reprezintă practic refacturarea costurilor de funcționare a societății ..... SRL și au concluzionat că serviciile prestate de către ..... SRL către petentă constau în distribuția produselor ....., instruire, suport și asistență tehnică, promovate pe teritoriul României, care nu au fost tratate separat din punct de vedere fiscal, prin facturare separată în funcție de natura serviciului.

Astfel, organele fiscale au constatat că pentru pozițiile 1-11 din lista operațiunilor cuprinse în cererea de rambursare nr. ...., pentru care se solicită rambursarea TVA aferentă perioadei 01-12.2007, nu se poate determina natura serviciilor prestate în beneficiul contribuabilului nerezident și au respins la rambursare TVA în sumă de .....

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la suma de ....., reprezentând TVA respinsă la rambursare prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, nr. ...., emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului București.**

**1.1. Referitor la invocarea nulității actului administrativ fiscal**

**În fapt**, societatea consideră că decizia de impunere este lovită de nulitate, lipsind elementele obligatorii prevăzute de art. 43 alin. 2 lit. e din OG 92/2003 și că este nemotivată, fapt prevăzut la art. 65 alin. 2 din același act normativ.

Petenta susține că organele fiscale nu au menționat în decizie încadrarea legală aferentă serviciilor achiziționate și nici baza legală pentru respingerea cererii de rambursare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- Referitor la nulitatea actului administrativ fiscal, sunt aplicabile prevederile **art. 46** din OG 92/2003, republicată, unde se precizează că:

**ART. 46**

**“Nulitatea actului administrativ fiscal**

**Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.**

Din aceste prevederi legale se reține că un act administrative fiscal devine nul numai în situația în care îi lipsește unul din elementele sale, respectiv numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Rezultă că nu orice element component al unui act administrativ fiscal atrage nulitatea sa, ci numai cele prevăzute expres de lege, respectiv numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

În contestația formulată, societatea susține că decizia de impunere este nulă, întrucât îi lipsește elementul obligatoriu prevăzut de art. 43 alin. 2 lit. e din OG 92/2003.

- **La art. 43 alin. 2 lit. e** din OG 92/2003, republicată, se precizează că:

**ART. 43**

**“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

[...]

**(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:**

[...]

**e) motivele de fapt;**

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că unul din elementele componente ale unui act administrativ fiscal îl constituie și motivele de fapt.

Din textele de lege invocate anterior se reține că atrage nulitatea unui act administrativ fiscal lipsa unor elemente, respectiv numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Aceste elemente obligatorii sunt prevăzute expres de lege, iar lipsa lor atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

Rezultă că elementul referitor la motivele de fapt nu este un element obligatoriu care să atragă nulitatea actului.

Prin urmare, rezultă că susținerea contestatoarei potrivit căreia decizia de impunere este lovită de nulitate este neîntemeiată, motivele de fapt neregăsindu-se printre elementele prevăzute expres de lege și care atrag nulitatea actului administrativ fiscal.

Mai mult decât atât, facem precizarea că în decizia de impunere contestată, organele fiscale au prezentat care sunt motivele de fapt care au dus la concluzia că nu se poate rambursa TVA către societate.

Astfel, organele fiscale au constatat că, din analiza contractului ....., încheiat între ..... și ..... SRL, cod unic de înregistrare RO ....., a rezultat că obiectul acestuia constă în servicii de cercetare de piață, marketing și promovare a sistemului integral automatizat de rezervare și distribuție folosit în industria de turism pentru informare, comunicare, rezervări și vânzări bilete. Societatea ..... SRL pune la dispoziție, instalează și facilitează accesul la acest sistem pentru abonații situați pe teritoriul României, dreptul de distribuție a produselor ..... fiind acordat în conformitate cu condițiile incluse în acorduri specifice suplimentare date de contractul de servicii sau în contracte speciale.

Pentru oferirea acestor servicii, societatea nerezidentă solicită prin contractul de servicii ca ..... SRL să aibă la dispoziție personal de instruire și vânzări, de asistență tehnică care oferă consultanță atât la sediul acesteia, cât și la sediul utilizatorilor sistemului.

Pentru prestarea acestui serviciu, ..... SRL, facturează lunar societății nerezidente toate aceste costuri operaționale suportate.

În urma analizării documentelor, organele fiscale au constatat că serviciile de distribuție înscrise în facturi reprezintă practic refacturarea costurilor de funcționare a societății ..... SRL și au concluzionat că serviciile prestate de către ..... SRL către petentă constau în distribuția produselor ....., instruire, suport și asistență tehnică, promovate pe teritoriul României, care nu au fost tratate separat din punct de vedere fiscal, prin facturare separată în funcție de natura serviciului.

Astfel, organele fiscale au constatat că pentru pozițiile 1-11 din lista operațiunilor cuprinse în cererea de rambursare nr. ...., pentru care se solicită rambursarea TVA aferentă perioadei 01-12.2007, nu se poate determina

natura serviciilor prestate în beneficiul contribuabilului nerezident și au respins la rambursare TVA în sumă de .....

Având în vedere cele prezentate anterior, rezultă că **susținerea societății că decizia de impunere este lovită de nulitate este neîntemeiată, urmând a ne pronunța pe fondul cauzei.**

**1.2. Referitor la suma de ....., reprezentând TVA respinsă la rambursare prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, nr. ....., emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului București, cauza supusă soluționării este dacă societatea avea dreptul la rambursarea în România a TVA aferentă unor facturi emise de către o societate din România către petentă, în condițiile în care contestatoarea nu demonstrează care este natura serviciilor achiziționate din România, respectiv dacă serviciile sunt operațiuni impozabile în România.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că, din analiza contractului ....., încheiat între ..... și ..... SRL, cod unic de înregistrare RO ....., a rezultat că obiectul acestuia constă în servicii de cercetare de piață, marketing și promovare a sistemului integral automatizat de rezervare și distribuție folosit în industria de turism pentru informare, comunicare, rezervări și vânzări bilete. Societatea ..... SRL pune la dispoziție, instalează și facilitează accesul la acest sistem pentru abonații situați pe teritoriul României, dreptul de distribuție a produselor ..... fiind acordat în conformitate cu condițiile incluse în acorduri specifice suplimentare date de contractul de servicii sau în contracte speciale.

Pentru oferirea acestor servicii, societatea nerezidentă solicită prin contractul de servicii ca ..... SRL să aibă la dispoziție personal de instruire și vânzări, de asistență tehnică care oferă consultanță atât la sediul acesteia, cât și la sediul utilizatorilor sistemului.

Pentru prestarea acestui serviciu, ..... SRL facturează lunar societății nerezidente toate aceste costuri operaționale suportate.

În urma analizării documentelor, organele fiscale au constatat că serviciile de distribuție înscrise în facturi reprezintă practic refacturarea costurilor de funcționare a societății ..... SRL și au concluzionat că serviciile prestate de către ..... SRL către petentă constau în distribuția produselor ....., instruire, suport și asistență tehnică, promovate pe teritoriul României, care nu au fost tratate separat din punct de vedere fiscal, prin facturare separată în funcție de natura serviciului.

Astfel, organele fiscale au constatat că pentru pozițiile 1-11 din lista operațiunilor cuprinse în cererea de rambursare nr. ....., pentru care se solicită rambursarea TVA aferentă perioadei 01-12.2007, nu se poate determina natura



serviciilor prestate în beneficiul contribuabilului nerezident și au respins la rambursare TVA în sumă de .....

Referitor la susținerea organelor de control că serviciile facturate sunt o refacturare de costuri de funcționare a societății ....., petenta motivează că, așa cum prevede și Anexa A din contractul de servicii încheiat între părți, ..... este remunerat pentru serviciile prestate în baza unui comision care cuprinde costurile operaționale suportate de ..... la care se adaugă o marjă de profit de 5 %.

De asemenea, precizează că, în cazul serviciului de distribuție facturat de ..... către societate, baza de impozitare este constituită din prețul serviciului, respectiv comisionul de distribuție.

Susține că, deoarece ..... va încasa și va reține toate veniturile primite de la beneficiarii sistemului ....., ..... va scădea la calculul comisionului de distribuție valoarea acestor venituri din valoarea costurilor operaționale. În plus, comisionul de distribuție va cuprinde și valoarea stimulentei oferite de ..... către abonați.

Societatea precizează că, pentru prestarea acestor servicii, ..... facturează lunar către petentă, în baza tuturor costurilor operaționale suportate (salariile personalului, cheltuieli de deplasare aferente serviciilor de asistență în teren, cheltuieli de reclamă și publicitate pentru produsele petentei, precum și alte cheltuieli administrative), la care se adaugă o marjă de profit de 5%.

Societatea susține că acest serviciu complex este o operațiune taxabilă în România, conform prevederilor art. 133 alin. 1 din Codul fiscal, valabil în 2007. Astfel, ..... a emis facturi cu TVA de 19% pentru serviciile prestate către petentă.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- În ceea ce privește dreptul de a solicita rambursarea TVA către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, sunt aplicabile prevederile **art. 147<sup>2</sup> alin. 1 lit. a** din Codul fiscal, unde se precizează că:

**ART. 147<sup>2</sup>**

**“Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România**

**(1) În condițiile stabilite prin norme:**

**a) persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru, poate solicita rambursarea taxei achitate;**

**[...]”.**

- În HG Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea prevederilor **art. 129 alin. 3 lit. e** din Codul fiscal, la **pct. 6 și pct. 7** se stipulează că:

“Norme metodologice:

49. (1) În condițiile prezentate și în conformitate cu procedurile de la alin. (4) - (14), persoana impozabilă prevăzută la alin. (3) poate solicita rambursarea taxei facturată de alte persoane impozabile și achitată de aceasta pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate în beneficiul sau în România, precum și a taxei achitate pentru importul bunurilor în România pe o perioadă de minimum trei luni sau maxim un an calendaristic sau pe o perioadă mai mică de trei luni rămasă din anul calendaristic. Prezentele norme transpun Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979.

(2) Prin exceptare de la prevederile alin. (1) nu se acordă rambursarea taxei datorate sau achitate de persoana impozabilă prevăzută la alin. (3) pentru:

a) achizițiile de bunuri a căror livrare este scutită sau care poate fi scutită conform art. 143 alin. (2) din Codul fiscal;

b) achiziții de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. a), sau prestări de servicii a căror livrare/prestare este sau poate fi scutită de taxă conform art. 141 - 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

c) achiziții de bunuri/servicii pentru a căror livrare/prestare nu se acordă deducerea taxei în România în condițiile art. 145 alin. (2) sau (5) din Codul fiscal.

(3) Persoana impozabilă prevăzută la art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal este o persoană impozabilă care în perioada prevăzută la alin. (1) nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de taxă în România conform art. 153 din Codul fiscal, nu este stabilită, și nici nu are un sediu fix în România de la care sunt efectuate activități economice, și care, în acea perioadă, nu a efectuat livrări de bunuri și prestări de servicii în România, cu excepția următoarelor:

a) servicii de transport și servicii accesorii transportului, scutite conform art. 143 alin. (1) lit. c) sau art. 144 alin. (1) din Codul fiscal, precum și art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, în măsura în care valoarea acestora din urmă este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal;

b) livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, în cazul în care taxa aferentă este achitată de persoanele în beneficiul cărora bunurile sunt livrate și/sau serviciile sunt prestate, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - d), f) și g) din Codul fiscal.

(4) Rambursarea taxei prevăzute la alin. (1) se acordă persoanei impozabile prevăzute la alin. (3) în măsura în care bunurile și serviciile achiziționate sau importate în România, pentru care s-a achitat taxa, sunt utilizate de către persoana impozabilă pentru:

a) operațiuni aferente activității sale economice pentru care persoana impozabilă ar fi fost îndreptățită să deducă taxa dacă aceste operațiuni ar fi fost

**efectuate în România sau operațiuni scutite conform art. 143 alin. (1) și 144 alin. (1) lit. a) - c) din Codul fiscal;**  
**b) operațiuni prevăzute la alin. (3) lit. b).**  
[...].”

Din aceste prevederi legale se reține că persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru, poate solicita rambursarea taxei achitate pentru serviciile care i-au fost prestate în beneficiar său în România.

Totodată, se specifică faptul că nu se acordă rambursarea taxei pentru acele achiziții de bunuri/servicii pentru a căror livrare/prestare nu se acordă deducerea taxei în România în condițiile art. 145 alin. (2) sau (5) din Codul fiscal.

Rambursarea taxei se acordă persoanei impozabile neînregistrată în România dacă serviciile achiziționate în România, pentru care s-a achitat taxa, sunt utilizate de către aceasta pentru activitatea sa economică și pentru care ar fi fost îndreptățită să deducă taxa dacă aceste operațiuni ar fi fost efectuate în România sau operațiuni scutite conform art. 143 alin. (1) și 144 alin. (1) lit. a) - c) din Codul fiscal.

• În ceea ce privește locul prestării serviciilor, sunt aplicabile prevederile **art. 133** din Codul fiscal, unde se precizează că:

#### **ART. 133**

##### **“Locul prestării de servicii**

**(1) Locul prestării 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 următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:**

[...]

**g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:**

**1. închirierea bunurilor mobile corporale, cu excepția mijloacelor de transport;**

**2. operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale, cu excepția mijloacelor de transport;**

**3. transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;**

**4. serviciile de publicitate și marketing;**

**5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;**

**6. prelucrarea de date și furnizarea de informații;**

7. operațiunile bancare, financiare și de asigurări, inclusiv reasigurări, cu excepția închirierii de seifuri;

8. punerea la dispoziție de personal;

9. acordarea accesului la sistemele de distribuție a gazelor naturale și a energiei electrice, inclusiv serviciile de transport și transmitere prin intermediul acestor rețele, precum și alte prestări de servicii legate direct de acestea;

10. telecomunicațiile. Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile având ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură, prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepții. Serviciile de telecomunicații cuprind, de asemenea, și furnizarea accesului la rețeaua mondială de informații. În cazul în care serviciile de telecomunicații sunt prestate de către o persoană stabilită în afara Comunității sau care are un sediu fix în afara Comunității de la care serviciile sunt prestate, către o persoană neimpozabilă care este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Comunitate, se consideră că prestarea are loc în România, dacă serviciile au fost efectiv utilizate în România;

11. serviciile de radiodifuziune și televiziune. În cazul în care serviciile de radiodifuziune și de televiziune sunt prestate de către o persoană stabilită în afara Comunității sau care are un sediu fix în afara Comunității de la care serviciile sunt prestate, către o persoană neimpozabilă care este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Comunitate, se consideră că locul prestării este în România, dacă serviciile au fost efectiv utilizate în România;

12. serviciile furnizate pe cale electronică. În cazul în care serviciile furnizate pe cale electronică sunt prestate de o persoană stabilită în afara Comunității sau care are un sediu fix în afara Comunității de la care serviciile sunt prestate, către o persoană neimpozabilă care este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în România, se consideră că locul prestării este în România;

13. obligația de a se abține de la realizarea sau exercitarea, total sau parțial, a unei activități economice sau a unui drept prevăzut la prezenta literă;

14. prestările de servicii de intermediere, efectuate de persoane care acționează în numele și contul altor persoane, când aceste servicii sunt prestate în legătură cu serviciile prevăzute la prezenta literă;

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate, dar prin derogare de la aceste prevederi locul prestării se consideră locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul. Spre exemplu, servicii pentru care locul prestării este locul unde este

stabilit clientul, sunt și serviciile de publicitate și marketing, prelucrarea de date și furnizarea de informații, telecomunicațiile, serviciile furnizate pe cale electronică, prestările de servicii de intermediere, efectuate de persoane care acționează în numele și contul altor persoane, etc. în condițiile prevăzute de lege.

- În ceea ce privește operațiunile impozabile în România, din punctul de vedere al TVA, la **art. 126 alin. 1 lit. b** din Codul fiscal, se precizează că:

**ART. 126**

**“Operațiuni impozabile**

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

[...]

**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;**

[...]”.

Conform acestor prevederi legale, pentru a fi considerată ca fiind o operațiune impozabilă în România, trebuie ca locul prestării acelor servicii să fie considerat în România.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că din analiza contractului ....., încheiat între ..... și ..... SRL, cod unic de înregistrare RO ....., a rezultat că obiectul acestuia constă în servicii de cercetare de piață, marketing și promovare a sistemului integral automatizat de rezervare și distribuție folosit în industria de turism pentru informare, comunicare, rezervări și vânzări bilete. Societatea ..... SRL pune la dispoziție, instalează și facilitează accesul la acest sistem pentru abonații situați pe teritoriul României, dreptul de distribuție a produselor ..... fiind acordat în conformitate cu condițiile incluse în acorduri specifice suplimentare date de contractul de servicii sau în contracte speciale.

Pentru oferirea acestor servicii, societatea nerezidentă solicită prin contractul de servicii ca ..... SRL să aibă la dispoziție personal de instruire și vânzări, de asistență tehnică care oferă consultanță atât la sediul acesteia, cât și la sediul utilizatorilor sistemului.

Pentru prestarea acestui serviciu, ..... SRL, facturează lunar societății nerezidente toate costurile operaționale suportate.

Totodată, din explicațiile primite de organele fiscale de la contribuabilul nerezident, a rezultat că serviciile de distribuție înscrise în facturi reprezintă practic refacturarea costurilor de funcționare a societății ..... SRL.

Analizând aspectele constatate anterior, nu rezultă care este natura serviciilor prestate în beneficiul contribuabilului nerezident. Nu rezultă ce servicii i-

au fost facturate, dacă acestea sunt în interesul activității desfășurate și dacă sunt operațiuni impozabile sau nu în România.

Pe de o parte, contestatoarea afirmă că facturile reprezintă servicii de distribuție, iar pe de altă parte, susține că reprezintă refacturarea costurilor de funcționare a societății ..... SRL.

Prin documentele depuse și analizate și de organele fiscale, societatea nu face dovada că serviciile facturate sunt operațiuni impozabile în România și că locul prestării lor este considerat a fi în România.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont că societatea nu face dovada că serviciile facturate sunt operațiuni impozabile în România și că locul prestării lor este considerat a fi în România, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **persoana nerezidentă ..... – Spania** cu privire la suma de ....., **reprezentând TVA respinsă la rambursare.**

Pentru considerentele prezentate și în temeiul prevederilor art. 21 alin. (2) din **DIRECTIVA 2008/9/CE din 12 februarie 2008** 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, și art. 217 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

#### **DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **persoana nerezidentă ..... – Spania** împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, nr. ...., emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, privind suma de ....., **reprezentând TVA respinsă la rambursare.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Suceava sau Curtea de Apel București, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.