



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

## DECIZIA NR..65./2012

privind soluționarea contestației formulate de

**.X. .X. .X.**

**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din  
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
nr.907563/27.09.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., Activitatea de Metodologie și Administrare a Veniturilor Statului, Serviciul Reprezentanțe Străine, Ambasade și Administrare a Contribuabililor Nerezidenți, prin adresa nr..X./27.09.2011 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/27.09.2011, cu privire la contestația formulată de .X., persoană juridică stabilită în Germania, având domiciliul fiscal X X, Oraș XX, înregistrată la autoritățile fiscale în scopuri de TVA sub codul DE 167015661, reprezentată în România, în relațiile cu autoritățile fiscale, de SC X SRL, conform procurii din data de 15.04.2011, anexată la dosarul cauzei.

**.X. .X. .X.** contestă Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr..X./03.03.2011, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data înaintării Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr..X./03.03.2011, respectiv 01.04.2011, conform vizei Oficiului poștal aplicată pe Borderoul nr.X/01.04.2011 pentru trimiteri de corespondență cu serviciul suplimentar „RECOMANDAT” prezentate în serie și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. –Registratura Generală, respectiv 13.04.2011, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând ca în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1), art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de.X..

I. .X. formulează contestație împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr..X./03.03.2011 pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, solicitând admiterea contestației și pe cale de consecință anularea titlului de creanță mai sus menționat și obligarea organelor fiscale la restituirea efectivă către societate a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, solicitată la rambursare prin cererea nr..X./20.10.2010.

## 1. Motive de fapt

### 1.1. Scurt istoric al cererii de rambursare

.X. .X. .X. este o persoană juridică stabilită în Germania care are ca principal obiect de activitate dezvoltarea și fabricarea de tehnică aeronautică și spațială.

Societatea a încheiat un contract cu Ministerul Administrației și Internelor din România pentru realizarea unui proiect la cheie, respectiv implementarea Sistemului Integrat pentru Securizarea Frontierei de Stat a României („Sistemul”). În conformitate cu acest contract, societatea se angajează să livreze, să realizeze și să instaleze echipamente, bunuri și să furnizeze servicii tehnice auxiliare pentru implementarea Sistemului.

Lucrările efectuate de.X. pentru securizarea frontierei de stat a României înglobează echipamente și alte bunuri imobile (spre exemplu antene, locații de frontieră, turnuri de control) care sunt instalate la sediul beneficiarului. Aceste bunuri se află pe teritoriul României în punctele de frontieră cu țările vecine ale României și în aeroporturile internaționale.

Pentru instalarea și implementarea Sistemului,.X. va livra către Ministerul Administrației și Internelor din România următoarele bunuri (în continuare denumite bunuri) :

- Bunuri individuale –bunuri livrate către Ministerul Administrației și Internelor din România care nu necesită instalare, cum ar fi echipamente de lucru, terminale și alte asemenea dar care vor fi compatibile cu sistemul;
- Echipamente ce necesită instalarea;
- Piese de schimb folosite pentru reparații și întreținerea Sistemului. Conform contractului, aceste piese de schimb sunt livrate fie în mod

gratuit dacă reparațiile se fac în cadrul perioadei de garanție, fie cu plată, dacă serviciile de reparații sunt efectuate în afara perioadei de garanție.

Societatea menționează că aproximativ 95% din Bunuri sunt aduse din Germania într-un stoc în .X.. În ceea ce privește restul necesar finalizării proiectului,.X. achiziționează bunuri și servicii de la un furnizor român, SC .X. .X.SRL. Până la momentul instalării și acceptării calitative și cantitative de către Ministerul Administrației și Internelor, bunurile rămân în stoc în proprietatea.X.. Există situații în care între momentul în care bunurile sunt acceptate și utilizate pentru implementarea sistemului pot trece chiar și câteva luni de zile.

Având în vedere cele de mai sus,.X. susține că operațiunile realizate către Ministerul Administrației și Internelor reprezintă bunuri cu instalare pentru care.X. nu este obligată la plata TVA în România în conformitate cu art.128 alin.(12) lit.b) coroborat cu art.132 alin.(1) lit.b) precum și art.150 alin.(1) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2009. Societatea precizează că în acest sens este și răspunsul Ministerului Economiei și Finanțelor din adresa nr..X./04.09.2008.

Societatea menționează că pentru realizarea proiectului,.X. a subcontractat partea de servicii locale către SC .X. .X.SRL. În baza contractului încheiat între părți, compania din România prestează diverse servicii după cum urmează:

a) Servicii legate de bunuri imobile

Societatea precizează că astfel de servicii legate de bunuri imobile prestate de SC .X. .X.SRL includ fără a fi limitate la instalare, configurare, transport și supervizare a lucrărilor, precum și servicii prestate de ingineri cu diverse specializări legate de supervizarea, executarea lucrărilor de infrastructură, verificarea calității lucrărilor, instalarea echipamentelor, etc.

Aceste servicii sunt considerate ca fiind supuse TVA în România în baza art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

b) Servicii de natura consultanței

Societatea precizează că pe lângă serviciile legate de bunurile imobile mai sus menționate, SC .X. .X.SRL prestează în conformitate cu prevederile contractuale și alte servicii care nu sunt legate în mod direct de instalarea bunurilor în cadrul sistemului. Astfel de servicii includ servicii de raportare de .X., contabilitate, servicii de bugetare, consultanță cu privire la poziționarea

companiei pe piața din România, relații publice, informații cu privire la competitori etc.

Aceste servicii sunt tratate de SC .X. .X.SRL ca fiind servicii de natura consultanței și prin urmare nu sunt legate direct de proiectul realizat de .X., ce presupune livrarea cu instalare a echipamentelor aferente bunurilor imobile aflate pe teritoriul României.

Astfel SC .X. .X.SRL facturează sumele aferente contraprestației acestor servicii fără TVA, considerându-le impozabile la sediul beneficiarului (adică în Germania) conform art.133 alin.(2) lit.g) din Codul fiscal.

#### c) Bunuri și servicii refacturate

Societatea precizează că pe lângă contractele încheiate în nume propriu, SC .X. .X.SRL a încheiat diverse contracte cu companii din România, în baza cărora au fost prestate servicii legate de bunuri imobile aflate în România și au fost de asemenea livrate bunuri (în general echipamente) care ulterior au fost instalate în diverse locații din țară.

Întrucât SC .X. .X.SRL a acționat în nume propriu, dar pe seama .X., a refacturat către societate toate serviciile și bunurile achiziționate de la furnizori/prestatori români, aplicând prevederile art.128 alin.(2), respectiv art.129 alin.(2) din Codul fiscal. Astfel, la momentul refacturării, SC .X. .X.SRL a aplicat același tratament, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ca și în situația în care ar fi prestat /livrat în nume propriu serviciile/bunurile respective.

Conform prevederilor contractuale, toate costurile au fost refacturate către .X. adăugând o marja de profit și TVA aferentă.

Având în vedere cele mai sus precizate, .X. primește facturi cu TVA din România de la SC .X. .X.SRL, facturi pentru care a solicitat rambursarea acestei TVA de la autoritățile fiscale române. În acest sens la data de 29 septembrie, societatea a depus cererea nr.X cu numărul de referință DEX ce include facturile primite de la SC .X. .X.SRL, prin care a solicitat rambursarea sumei de .X. lei.

Ulterior depunerii acestei cereri, autoritățile fiscale au transmis cererea de informații suplimentare nr..X./12.11.2010. Societatea a răspuns la această cerere a organelor de control, prin depunerea documentelor adiționale și informațiilor solicitate prin adresa nr..X./14.12.2010.

#### 1.2. Decizia autorităților fiscale nr..X./03.03.2011

În data de 28.03.2011 împuternicitul societății, SC X SRL a fost informat verbal despre faptul că Cererea de rambursare de TVA depusă de X. pentru anul 2009 a fost soluționată de autoritățile fiscale. La aceeași dată o copie de pe respectiva decizie de rambursare a fost pusă la dispoziția împuternicitului societății. Decizia de rambursare purta menționat pe prima pagină inscripționat în mod olograf numărul X precum și data de 3 martie 2011.

Societatea susține că în lipsa comunicării prin mijloacele prevăzute de art.44 din Codul de procedură fiscală a originalului Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 nu se poate reține faptul că respectivul act administrativ fiscal a fost comunicat societății.

## 2. Motive de drept

### 2.1. Motive de nelegalitate de ordin procedural

2.1.1 Necomunicarea Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 conform prevederilor legale.

Societatea susține că până la data întocmirii contestației nu a primit nici prin poștă și nici prin fax sau email Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011. De asemenea, precizează că nu are cunoștință despre existența unei expedieri poștale pe numele societății care să fi fost ridicat de la oficiul poștal și care să fi necesitat semnătură de confirmare.

Totodată, consideră că în situația în care organul fiscal a dispus comunicarea Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 exclusiv prin procedura afișării, aceasta este nelegală, fiind efectuată cu încălcarea culpabilă a obligațiilor prevăzute de lege.

Mai mult, societatea învederează că o astfel de procedură de afișare prin publicitate încalcă dispozițiile trasate de Curtea Constituțională, prin Decizia nr..X./30.04.2008, astfel că modalitatea de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate reprezintă „ultima și subsidiară, permisă de lege doar în situația în care comunicarea actului administrativ fiscal nu s-a putut realiza, din motive ce exced culpei organului fiscal, prin una din modalitățile de comunicare prealabile comunicării prin publicitate.”

În completarea celor de mai sus, societatea invocă și prevederile pct.1 din Anexa nr.2- Instrucțiuni de completare din OMFP nr.94/2006.

În consecință, societatea susține că atâta timp cât, în scopul comunicării Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011, organul fiscal a uzat exclusiv de procedura comunicării prin afișare, ne aflăm în situația unui act administrativ fiscal nelegal comunicat, caz în care Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 nu poate produce efecte juridice întrucât s-ar încălca dispozițiile art.45 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia actul administrativ produce efecte din momentul în care este comunicat

contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

2.1.2. Neindicarea datei de emitere de la care își produce efecte atrage nulitatea Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011

Societatea susține că Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 ca act administrativ fiscal nu îndeplinește cerința prevăzută de art.43 alin.(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală, respectiv nu cuprinde „data la care a fost emis și data de la care își produce efectele.”

Astfel, societatea precizează că potrivit Anexei II din O.P.A.N.A.F nr.4/2010 se precizează faptul că la sfârșitul Deciziei de rambursare, care reprezintă și Decizie de impunere pentru sumele respinse la rambursare, după numele și prenumele celor trei funcționari care semnează decizia de rambursare, trebuie trecută în mod obligatoriu data de la care această decizie își produce efectele. Acest element obligatoriu urmează să fie dactilografiat împreună cu celelalte elemente menționate în respectivul ordin cum ar fi numele și prenumele funcționarilor care semnează respectivul act administrativ.

Societatea susține că Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 nu conține data conform O.P.A.N.A.F nr.4/2010, lipsa acesteia fiind imputabilă în întregime organului fiscal care a emis Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 fără respectarea formelor legale impuse de Codul de procedură fiscală.

De asemenea, consideră că, faptul că, pe prima pagină există o dată trecută în mod olograf nu reprezintă decât o mențiune cu privire la data la care a fost înregistrată respectiva decizie de rambursare în evidențele organului fiscal și a primit număr de înregistrare și trebuia trecută în Anexa II din O.P.A.N.A.F nr.4/2010 între „Numele și prenumele” funcționarului care își asumă actul administrativ emis și „Semnătura” acestuia, tocmai pentru a nu putea fi ulterior modificată.

Societatea precizează că în acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.2015/28.03.2005, care a arătat că sunt aplicabile dispozițiile art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, includerea prevederilor art.43 alin.(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală, constituind o garanție procesuală a contribuabilului, care asigură un proces echitabil în sensul Convenției.

Astfel, societatea susține că întrucât nu există o sancțiune specifică prevăzută de Codul de procedură fiscală pentru încălcarea de către organul fiscal a prevederilor art.43 alin.(2) lit.i) din Codul de procedură fiscală sunt aplicabile dispozițiile art.105 alin.(2) din Codul de procedură civilă, întrucât prin încălcarea dispozițiilor art.43 alin.(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală s-a pricinuit societății o vătămare constând în nerespectarea dreptului la un proces echitabil, vătămare care nu s-ar fi produs dacă organul fiscal ar fi

respectat textul legal menționat care are tocmai rolul de a apăra de abuzuri contribuabilul.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea susține că actul administrativ fiscal este lovit de nulitate în temeiul art.105 alin.2 din Codul de procedură Civilă raportat la art.2 alin.3 și art.43 alin.2 din Codul de procedură Fiscală.

2.1.3. Lipsa motivării în fapt a Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 atrage nulitatea acesteia.

Societatea precizează că Decizia de rambursare ca act administrativ fiscal trebuie să îndeplinească toate cerințele de formă menționate de art.43 din Codul de procedură fiscală, respectiv să includă motivele de fapt care au stat la baza emiterii sale.

De asemenea, susține că organul fiscal a reținut ca motive de fapt în Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 în mod telegrafic și fără a explica în mod comprehensiv motivele de fapt pentru care a fost respinsă la rambursare suma de .X. lei. Mai mult, nu se explică care temei de drept este relevant fiecărui caz în parte și de ce respectivul text legal este aplicabil situației de fapt identificate.

Or, potrivit pct.2.2.3 din Anexa 2 la OPANAF nr.1046/2007 este obligatorie menționarea în decizia de impunere inscrierea detaliată și clară a încadrării faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate de aceasta.

Astfel, societatea susține că întrucât nu există o sancțiune specifică prevăzută de Codul de procedură fiscală pentru încălcarea de către organul fiscal a prevederilor art.43 alin.(2) lit.i) din Codul de procedură fiscală sunt aplicabile dispozițiile art.105 alin.(2) din Codul de procedură civilă, întrucât prin încălcarea dispozițiilor art.43 alin.(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală s-a pricinuit societății o vătămare constând în nerespectarea dreptului la un proces echitabil, vătămare care nu s-ar fi produs dacă organul fiscal ar fi respectat textul legal menționat care are tocmai rolul de a apăra de abuzuri contribuabilul.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea susține că actul administrativ fiscal este lovit de nulitate în temeiul art.105 alin.2 din Codul de procedură Civilă raportat la art.2 alin.3 și art.43 alin.2 din Codul de procedură Fiscală.

Societatea precizează că lipsa motivării în fapt a actului administrativ fiscal o pune în situația de a nu se apăra în mod corespunzător, formulând argumente „pe ghicite”, iar pe organul ce verifică legalitatea actelor administrative fiscale în imposibilitatea de a-și îndeplini misiunea de a

cenșura activitatea întrucât nu este deloc clară motivarea actului administrativ fiscal.

## 2.2. Motive de nelegalitate de ordin substanțial

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au procedat eronat la respingerea rambursării taxei pe valoarea adăugată, nerespectând prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ale Codul fiscal, precum și ale Hotărârii Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2.2.1. Nelegalitatea și netemeinicia respingerii la rambursare a TVA aferentă facturilor numărul .X.001 și numărul .X. incluse în cererea de rambursare la pozițiile nr. 1 și nr.2

Societatea precizează că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor mai sus menționate a fost respinsă la rambursare pe motivul că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată a intervenit la data la care a fost emisă factura, respectiv anul 2008.

De asemenea, precizează că factura nr..X.001 reprezintă o refacturare a serviciilor prestate de SC .X. .X. .X. SRL iar factura nr. .X. reprezintă o refacturare a serviciilor prestate de SC .X. .X. SRL, ambele facturi fiind emise de SC .X. .X.SRL către.X. în luna ianuarie 2009.

Totodată, menționează că atât serviciile prestate de SC .X. .X. .X. SRL cât și cele prestate de SC .X. .X. SRL reprezintă servicii decontate pe baza situațiilor de lucrări și, deși lucrările efectuate de SC .X. .X. SRL și SC .X. .X. .X. SRL au fost realizate în anul 2008 și facturile acestora au fost emise către SC .X. .X.SRL în același an, SC .X. .X.SRL a acționat mai departe ca un cumpărător-revânzător.

Astfel, SC .X. .X.SRL a considerat că faptul generator, respectiv exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în cazul serviciilor și bunurilor achiziționate de la subcontractori în contul.X. și refacturarea acestuia din urmă, au intervenit la momentul emiterii facturii de refacturare și nu la momentul la care avuseseră loc livrările/prestările inițiale de la subcontractori la SC .X. .X.SRL, adică în 2009.

În susținerea celor mai sus precizate, societatea invocă prevederile pct.19 alin.(3) exemplul 4 din Normele metodologice în vigoare în 2011. Astfel, societatea precizează că deși modificarea Normelor metodologice a avut loc în anul 2011, acestea au rolul de a clarifica prevederile Codului fiscal în vigoare în anul 2009, intenția legiuitorului a fost ca faptul generator în cazul refacturărilor să urmărească momentul emiterii facturii.



De asemenea, precizează că SC .X. .X.SRL apelează la serviciile mai multor subcontractori care livrează bunuri și servicii necesare proiectului dezvoltat de .X. în România și refacturează mai departe către .X. doar în momentul în care se ajunge la un stagiul al lucrărilor efectuate de un .X. de subcontractori.

Având în vedere cele de mai sus, societatea susține că a acționat în mod corect la solicitarea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată

2.2.2. Nelegalitatea și netemeinicia neacceptării la rambursare a TVA aferentă facturilor pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de .X. lei, incluse în cererea de rambursare la pozițiile nr.X:

Societatea precizează că autoritățile fiscale au considerat toate facturile înscrise în cererea de rambursare la pozițiile mai sus menționate ca fiind aferente unor prestări de servicii intangibile pentru care locul operațiunii este considerat acolo unde beneficiarul este stabilit (Germania). În același timp, autoritățile fiscale au considerat că acestea au natura unor servicii juridice, servicii de prelucrare date, punere la dispoziție de personal sau servicii de telecomunicații prestate în beneficiul .X. și astfel, că sunt de sine stătătoare.

.X. .X. .X. consideră eronată încadrarea serviciilor din facturi în categoria serviciilor intangibile, întrucât serviciile prestate de SC .X. .X.SRL direct sau prin subcontractorii acesteia reprezintă servicii legate de bunuri imobile.

Referitor la natura operațiunilor desfășurate de .X. către Ministerul Administrației și Internelor

Societatea precizează că livrarea cu instalare presupune atât transferul dreptului de a dispune ca și proprietar cât și desfășurarea de lucrări de instalare a bunurilor respective auxiliare livrării bunurilor instalate.

Astfel, instalarea unor bunuri este o operațiune complexă care constă atât într-o livrare de bunuri cât și în realizarea unor servicii cu instalare, reparații și întreținere, punându-se problema dacă din punct de vedere al stabilirii tratamentului taxei pe valoarea adăugată, aceasta poate fi asimilată unei livrări de bunuri sau unei prestări de servicii.

Pentru stabilirea tratamentului fiscal a taxei pe valoarea adăugată aplicabil operațiunii, societatea invocă Cazul Curții Europene de Justiție nr.C-111/05 (AKTIEBOLAGET).

Totodată, precizează că similar cazului mai sus prezentat, .X. realizează o livrare de bunuri cu instalare întrucât:

-elementul important din tranzacție îl reprezintă livrarea bunurilor instalate sau folosite pentru întreținerea și repararea Sistemului. Serviciile efectuate sunt doar elemente auxiliare livrării bunurilor;

-dreptul de proprietate asupra bunurilor instalate sau folosite pentru instalarea sistemului se transferă ulterior efectuării unor teste și a acceptării cantitative și calitative de către Ministerul Administrației și Internelor.

În raport de cele mai sus precizate, societatea susține că cele mai importante caracteristici ale operațiunii efectuate de către .X. către Ministerul Administrației și Internelor reprezintă livrarea bunurilor ce vor fi instalate și a celor folosite pentru întreținerea și repararea Sistemului. Scopul operațiunii îl reprezintă asigurarea implementării Sistemului prin instalarea bunurilor necesare. Astfel, livrările de echipamente, componente ale Sistemului, sub-sisteme și piese de schimb precum și serviciile auxiliare prestate trebuie analizate global ca o livrare de bunuri cu instalare și prin urmare să reflecte un tratament unitar de TVA așa cum reiese din adresa Ministerului Economiei și Finanțelor.

Mai mult, .X. precizează că în conformitate cu prevederile Codului Civil sunt imobile prin destinație toate efectele mobiliare ce proprietarul a așezat către fond în perpetuu.

Astfel, societatea consideră că livrează bunuri mobile ce sunt fixate în structuri imobile și astfel devin imobile prin destinație.

Referitor la natura operațiunilor desfășurate de SC .X. .X.SRL către .X.

Societatea precizează că pentru a putea finaliza proiectul, .X. apelează la SC .X. .X.SRL pentru partea de servicii aferente serviciilor de instalare pe care o realizează .X. către Ministerul Administrației și Internelor. La rândul său, SC .X. .X.SRL apelează la diverși subcontractori români care prestează diverse servicii de instalare și verificare precum și livrări de bunuri.

De asemenea, susține că serviciile și bunurile furnizate de SC .X. .X.SRL reprezintă bunuri legate de bunuri imobile prin destinație și prin urmare, locul prestării lor este în România, în conformitate cu art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Mai mult, toate serviciile prestate de subcontractorii români în beneficiul .X. sunt servicii legate de bunuri imobile situate pe teritoriul României.

În susținerea celor precizate, ca și temei de drept, societatea invocă dispozițiile pct.13 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Mai mult, pentru serviciile juridice complexe, societatea precizează că pct.14 alin.(5) din Normele metodologice în vigoare în anul 2011 aduce o clarificare ce menționează că „pentru a determina dacă prestarea unui serviciu juridic complex, format din diferite elemente, intră sub incidența

prevederilor referitoare la servicii legate de bunuri imobile din Codul fiscal, trebuie stabilit scopul final al acestui serviciu, de la caz la caz”.

.X. .X. .X. precizează că scopul achiziționării tuturor acestor servicii este implementarea și instalarea sistemului de securizare a frontierelor.

De asemenea, societatea susține că trebuie avute în vedere și recomandările Comitetului de TVA din data de 23-24 iunie 1982 privind serviciile legate de bunuri imobile, ce au fost avute în vedere și la întocmirea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în 2011. Potrivit acestora se pot identifica cu ușurință serviciile subcontractate de SC .X. .X.SRL de la diverși furnizori români iar legătura lor cu implementarea sistemului nu poate fi contestată.

Mai mult, din analiza pct.14 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal în vigoare în 2011,.X. precizează că se observă intenția legiuitorului ca normele metodologice să aibă un rol interpretativ a prevederii art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal în vigoare în 2009, întrucât modificările legislative ale exemplificărilor privind serviciile legate de bunuri imobile din 2009 până în 2011 reflectă în mod aproape identic exemplificările făcute de Comitetul de TVA iar pct.14 din Normele metodologice enumeră servicii ce se încadrează la categoria celor legate de bunuri imobile de o manieră exhaustivă și, prin urmare, nu pot avea un caracter limitativ.

Astfel, societatea consideră că deși unele servicii luate de sine stătător au natură intangibilă, trebuie analizat scopul și legătura directă cu proiectul de livrare cu instalare pe care.X. îl realizează. Astfel, scopul serviciilor juridice sau a altor servicii ale inginerilor și arhitecților se referă la instalarea echipamentelor IT și a altor echipamente specializate de securitate în structuri fixe care devin bunuri imobile prin destinație, conform prevederilor art.469 din Codul Civil.

În aceste condiții,.X. consideră că substanța tranzacțiilor realizate de SC .X. .X.SRL fie direct, fie prin subcontractori reprezintă servicii legate de bunuri imobile, conform art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal în vigoare în 2009.

2.2.3 Refuzul de a rambursa TVA aferentă facturilor în sumă de X lei incluse în cererea de rambursare la pozițiile: X și X.

Societatea precizează că atașează în anexa nr.10 la contestație facturile pentru care nu s-a acceptat la rambursare TVA datorită faptului că nu a putut prezenta contractul în baza cărora au fost facturate serviciile respective.

De asemenea, menționează că a pus la dispoziția autorităților fiscale prin adresa cu nr..X./10.12.2010 o descriere exactă și detaliată a serviciilor efectuate de SC .X. .X.SRL către.X., fie în mod direct, fie prin subcontractorii SC .X. .X.SRL.

Prin aceeași adresă a menționat, imposibilitatea prezentării contractului de prestări de servicii încheiat între SC .X. .X.SRL și.X. din motive obiective.

Societatea precizează că trebuie avute în vedere prevederile Hotărârii Guvernului nr.1157/2004 pentru aprobarea unor documente referitoare la Sistemul Integrat pentru securizarea frontierei de stat a României.

Astfel, contractul încheiat între.X. și Ministerul Administrației și Internelor pentru implementarea Sistemului Integrat de Securizare a Frontierelor intră sub incidența prevederilor art.15 lit.b) și art. 17 din Legea nr.182/2002 privind protecția informațiilor clasificate iar transmiterea informațiilor clasificate și accesul la acestea se efectuează în conformitate cu prevederile art.26 și art.33 din HG nr.585/2002 și art.28 din Legea nr.182/2002.

Având în vedere cele mai sus precizate și în susținerea deductibilității TVA aferentă facturilor mai sus menționate, societatea precizează că pune la dispoziție în Anexa 6 toate informațiile ce ar putea să ajute organele de inspecție fiscală să ia o decizie favorabilă pentru rambursarea TVA.

2.2.4. Refuzul de a rambursa TVA aferentă facturilor incluse în cererea de rambursare la pozițiile:X.

Societatea precizează că TVA în sumă de X lei aferentă facturilor atașate în anexa 11 la contestație nu a fost admisă la rambursare deoarece.X. nu a prezentat documente care să ateste plata TVA achitată către furnizorul SC .X. .X.SRL.

.X. .X. .X. precizează că această cerință privind prezentarea unor documente de plată nu este stipulată de Codul fiscal, de Normele metodologice sau de O.P.A.N.A.F nr.4/2010 privind procedura de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de persoane impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat al Uniunii Europene. Totuși, pentru a dovedi buna credință.X. a inclus în Anexa nr.12 la contestație extrase de cont și ordinele de plată aferente prin care se atestă plata facturilor mai sus menționate.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea solicită admiterea contestației și pe cale de consecință rambursarea sumei solicitate.

Totodată, având în vedere motivele de fapt și de drept invocate, societatea solicită anularea Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 prin care a fost respinsă la rambursare suma de .X. lei și obligarea organelor

fiscale la restituirea sumelor de TVA solicitate la rambursare prin cererea de rambursare nr..X./20.10.2010.

II. **Prin Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. în baza art.147 alin.(1) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a art.85 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, urmare a Cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene pentru anul 2009, înregistrată cu nr..X./20.10.2010, cu numărul de referință DE.X., s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată de rambursat astfel:

TVA solicitată	.X. lei	
TVA aprobată la rambursare	X lei	
TVA respinsă la rambursare	.X. lei,	având în vedere următoarele motive de fapt:

1. Pentru pozițiile nr.1 și nr.2 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturilor .X. .X..01.2009 și .X./14.01.2009 emise de SC .X. .X.SRL, organele fiscale au constatat că.X. a solicitat eronat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** întrucât exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată a intervenit la data la care a fost emisă factura, respectiv anul 2008.

2. Pentru pozițiile nr.X din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor: X 2009, organele fiscale au constatat că.X. a solicitat eronat la rambursare taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile mai sus menționate întrucât serviciile prestate constau în **servicii juridice** pentru care obligația plății taxei pe valoarea adăugată este transferată beneficiarului prestării de servicii.

3.Pentru pozițiile nr.X din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor: X.2009, organele fiscale au constatat că.X. a solicitat eronat la rambursare taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile mai sus menționate întrucât serviciile prestate constau în **servicii de prelucrare date** pentru care obligația plății taxei pe valoarea adăugată este transferată beneficiarului prestării de servicii.

4. Pentru pozițiile nr.X din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor:.X.2009, organele fiscale au constatat că.X. a solicitat eronat la rambursare taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile mai sus menționate întrucât serviciile prestate constau în **servicii de punere**

**la dispoziție de personal** pentru care obligația plății taxei pe valoarea adăugată este transferată beneficiarului de servicii.

5. Pentru poziția nr.X din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii .X. X/14.01.2009, organele fiscale au constatat că.X. a solicitat eronat la rambursare taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura mai sus menționată întrucât serviciile prestate constau în **servicii de telecomunicații** pentru care obligația plății taxei pe valoarea adăugată este transferată beneficiarului prestării de servicii.

6. Pentru pozițiile nr.X din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor: X.2009, organele fiscale nu au putut efectua încadrarea operațiunii deoarece contribuabilul nerezident nu a transmis contractul care a stat la baza întocmirii facturilor în baza cărora se solicita TVA de rambursat deși au fost solicitate prin cererea de informații suplimentare nr..X./12.11.2010.

7. Pentru pozițiile nr.X din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor:.X. X/13.08.2009, .X. X/30.09.2009 și .X. X/05.11.2009, contribuabilul nerezident nu a prezentat organelor fiscale documentele de plată prin care să se ateste achitarea TVA.

Având în vedere cele mai sus constatate și în temeiul:

- art.133 alin.(2) lit.g) pct.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
  - art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
  - art.147<sup>2</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.49 alin.(11) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărâre Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare;
  - art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.37 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărâre Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare;
  - pct.49 alin.(2) lit.b) și lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărâre Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,
- organele fiscale au respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1) În ceea ce privește excepțiile invocate de contestatară referitoare la nulitatea Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 se rețin următoarele:**

a) Referitor la argumentul societății potrivit căruia Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 nu poate produce efecte juridice întrucât nu a fost comunicată societății conform prevederilor art.44 din Codul de procedură fiscală, acesta nu poate fi reținut având în vedere următoarele :

Potrivit art.44 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 :

*„(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat. În situația contribuabililor fără domiciliu fiscal în România, care și-au desemnat împuternicit potrivit art.18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art.19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.”*

Potrivit acestor prevederi legale, actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat sau împuternicitului desemnat, în condițiile în care contribuabilul nu are domiciliul fiscal în România.

De asemenea, se reține faptul că, actul administrativ fiscal se comunică prin una din modalitățile prevăzute la art.44 alin.(2), alin.(3) și alin.(4) din același act normativ, respectiv:

*„(2) Actul administrativ fiscal se comunică după cum urmează:*

*a) prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent și primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură, data comunicării fiind data ridicării sub semnătură a actului;*

*b) prin remiterea, sub semnătură, a actului administrativ fiscal de către persoanele împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, data comunicării fiind data remiterii sub semnătură a actului;*

*c) prin poștă, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, precum și prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia;*

*d) prin publicitate.*

*(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor*

*administrative emise de organele fiscale prevăzute la art. 35, afișarea se face, concomitent, la sediul acestora și pe pagina de internet a autorității administrației publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului județean. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.*

*(4) Dispozițiile Codului de procedură civilă privind comunicarea actelor de procedură sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale actul administrativ fiscal se comunică fie prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent și primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură, fie prin remiterea, sub semnătură, a actului administrativ fiscal de către persoanele împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, fie prin poștă, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, precum și prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail, fie prin publicitate.

Prin contestație societatea precizează că până la data depunerii contestației „nu a primit nici prin poștă și nici prin fax sau email Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține faptul că originalul Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 a fost transmis către societate prin poștă, cu confirmare de primire, în data de **01.04.2011**, așa cum rezultă din borderoul nr.X însoțit de centralizatorul nr.115, anexate la dosarul cauzei.

Prin urmare, actul administrativ fiscal contestat de societate, respectiv Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011, a fost comunicat societății conform prevederilor art.44 alin.2) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, se reține faptul că prin formularea și depunerea la Registratura Generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. a contestației împotriva Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011, în temeiul art.205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, actul administrativ fiscal se consideră comunicat societății.

Prin urmare, au fost îndeplinite condițiile prevăzute la art.45 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.”,*



astfel că nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 nu produce efecte juridice.

b) În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 este lovită de nulitate în temeiul art.105 alin.2 din Codul de Procedură Civilă raportat la art.2 alin.3 și art.43 alin.2 din Codul de Procedură Fiscală întrucât neindicarea datei de emitere de la care își produce efectele atrage nulitatea Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011, se rețin următoarele:

Prin contestație societatea precizează faptul că Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 nu conține data conform O.P.A.N.A.F nr.4/2010, lipsa acesteia fiind imputabilă în întregime organului fiscal care a emis Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 fără respectarea formelor legale impuse de Codul de procedură fiscală.

Mai mult,.X. precizează că, faptul că pe prima pagină există o dată trecută în mod olograf, nu reprezintă decât o mențiune cu privire la data la care a fost înregistrată respectiva decizie de rambursare în evidența organului fiscal, când a primit un număr de înregistrare.

Potrivit art.43 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind „**Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**”:

- (1) *Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.*
- (2) *Actul administrativ fiscal 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;*
  - g) *numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
  - h) *ștampila organului fiscal emitent;*
  - i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
  - j) *mențiuni privind audierea contribuabilului.*

(3) *Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul mijloacelor informatice este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie. ”*

Potrivit acestor prevederi legale, actul administrativ fiscal trebuie să conțină denumirea organului fiscal emitent, data la care a fost emis și data de

la care își produce efectele, datele de identificare ale contribuabilului, obiectul actului administrativ fiscal, motivele de fapt, motivele de drept, numele și semnătura persoanelor împuternicite, ștampila organului fiscal emitent, etc.

De asemenea, se reține faptul că potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*« 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.[...]»*

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal, în speță Decizia de rambursare, este lovit de nulitate numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Din analiza Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., anexată în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că aceasta cuprinde informațiile referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectul actului administrativ fiscal sau semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal.

De asemenea, se reține faptul că aceasta conține data la care a fost emisă, respectiv 03.03.2011.

În ceea ce privește faptul că Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 nu are înscrisă mențiunea „data” între „Numele și prenumele funcționarului” care își asumă actul administrativ fiscal emis și „Semnătura” acestuia, nu este de natură a conduce la nulitatea actului administrativ fiscal, având în vedere faptul că aceasta are înscrisă data de emitere a acestui titlu de creanță, fiind considerată data la care a fost aprobat, verificat, respectiv întocmit actul administrativ fiscal.

Mai mult, nu poate fi reținut argumentul contestatarii potrivit căruia prin neînscrisa „datei” prin încălcarea prevederilor art.43 alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „s-a pricinuit societății o vătămare constând în nerespectarea dreptului la un proces echitabil, vătămare care nu s-ar fi produs dacă organul fiscal ar fi respectat textul legal menționat care are tocmai rolul de a apăra de abuzul contribuabilului”, având în vedere faptul că relevant pentru a produce efecte juridice este data de

emitere a actului administrativ fiscal, care constituie titlu de creanță contestat de societate și nu data de întocmire, verificare și avizare, care în speță se considera data trecută în mod olograf pe decizia de rambursare iar societatea nu a fost oprită în a-și exercita dreptul de a contesta acest titlu de creanță conform prevederilor art.205 și următoarele din titlul IX privind Soluționarea contestației formulată împotriva actelor administrative fiscale din Codul de procedură fiscală.

c) În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia lipsa motivării în fapt a Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 atrage de asemenea nulitatea acesteia, precizăm următoarele:

Societatea precizează că prin Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 organul fiscal a reținut motivele de fapt în mod telegrafic și fără a explica în mod comprehensiv motivele de fapt pentru care a fost respinsă la rambursare suma .X. lei. Mai mult, nu s-a explicat care temei de drept este relevant fiecărui caz în parte și de ce respectivul text legal este aplicabil situației de fapt detaliate.

Potrivit Anexei nr.II din OPANAF nr.4/2010 pentru aprobarea Procedurii 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, în formularul de Decizie de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene trebuie să aibă înscris „ motivul de fapt (detaliat pentru fiecare document de achiziție, document de import)” precum și ca temei de drept , „act normativ: ....., art. ... paragraful ... pct. ... lit. ... alin. ...”

Din analiza Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 emisă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că aceasta cuprinde motivele de fapt pentru fiecare document înscris în cererea de rambursare și are înscris temeiul de drept conform modelului de decizie de rambursare.

În ceea ce privește pct.2.2.3 din Anexa nr.2 la OPANAF nr.1046/2007 invocat de către societate, reprezentând Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", acesta nu poate fi reținut în speță având în vedere faptul că prevederile legale reprezintă instrucțiuni de completare a formularului decizie de impunere și nu reprezintă instrucțiuni de completare a formularului Decizie de rambursare.

În ceea ce privește argumentul societății că prin încălcarea dispozițiilor art.43 alin.(2) lit.i) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia, întrucât prin încălcarea dispozițiilor articolului de lege mai sus menționat, care stipulează că actul administrativ fiscal trebuie să conțină” *i) posibilitatea de a fi contestat,*

*termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația”, s-a produs o vătămare societății, nu poate fi reținut având în vedere faptul că Decizia de rambursare are înscrisă mențiunea potrivit căreia actul administrativ fiscal poate fi contestat în termen de 30 de zile de la data comunicării, sub sancțiunea decăderii.*

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, excepțiile invocate de societate referitoare la nulitatea deciziei de rambursare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, urmând a se proceda la soluționarea pe fond a contestației.

**2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă în mod legal organele fiscale au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în cuantumul menționat mai sus, înscrisă la pozițiile nr.1 și nr.2 din lista operațiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea, în condițiile în care există contradicții între constatările din Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 și documentele anexate la dosarul cauzei.**

**În fapt**, prin Cererea de rambursare nr..X./20.10.2010,.X. a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă la pozițiile nr.1 și nr.2 din lista operațiunilor pentru care se solicita rambursarea, aferentă facturilor nr..X. .X..01.2009 și nr..X./14.01.2009, emise de SC .X. .X.SRL.

Prin Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, „deoarece exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată a intervenit la data la care a fost emisă factura, respectiv anul 2008”.

Prin contestație, societatea precizează că facturile nr. .X. .X..01.2009 și nr..X./14.01.2009 reprezintă refacturări de către SC .X. .X.SRL a serviciilor prestate de SC .X. .X. .X. SRL și SC .X. .X. SRL .

De asemenea, precizează că lucrările efectuate de SC .X. .X. SRL și SC .X. .X. .X. SRL, au fost realizate în anul 2008 și facturile acestora au fost emise către SC .X. .X.SRL, acesta din urmă acționând mai departe ca și cumpărător-revânzător.

**În drept**, art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite, în baza legii, plata de către persoanele obligate la plata taxei.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că prin cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România, depusă potrivit art.147<sup>2</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nr..X./20.10.2010,.X. a solicitat autorității fiscale din România, rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată înscrisă în facturile nr..X..X..01.2009 și nr. .X./14.01.2009 emise de SC .X. .X.SRL, menționate la pozițiile nr.1 și nr.2 din “*Lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA -achiziții bunuri/servicii*”.

De asemenea, analizând Referatul pentru analiză documentară precum și Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr..X./03.03.2011, întocmite de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., se reține faptul că urmare analizării documentelor prezentate de societate, organele fiscale au constatat că persoana impozabilă nerezidentă a solicitat eronat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei având în vedere faptul că „(...) *exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată a intervenit la data la care a fost emisă factura, respectiv anul 2008*”, conform prevederilor art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.37 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Analizând lista operațiunilor pentru care .X. .X. .X. a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată se reține că aceasta a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei compusă din:

- suma de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. .X. .X..01.2009 emisă de SC .X. .X.SRL;
- suma de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. .X./14.01.2009 emisă de SC .X. .X.SRL.

De asemenea, analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv “Anexa informații suplimentare facturii 2009”, se reține că factura nr..X. .X..01.2009 reprezintă « **refacturare cheltuieli .X. .X. .X. SRL** :

-implementare lucrări în cadrul Sub-sistemului Integrat al locației central BUC –DXT -001

-cheltuieli civile: cheltuieli de proiectare și asistență tehnică, pregătire amplasament, lucrări de instalare echipamente auxiliare rețele de utilități în incinta locației

Lucrări de amenajare locație tehnică și operațional

-lucrări conexiuni alimentare și lucrări de împământare

-lucrări instalare echipamente în camera tehnică

-întocmire documentație de cablare a echipamentelor

-suma include cheltuieli auxiliare ca de exemplu ; profile mecanice, țevi oțel, cornier, tabla de diverse grosimi, cheltuieli ref la spargerii pereți, tencuieli, suduri, grunduri ».

Totodată, potrivit aceleleași anexe, factura nr..X./14.01.2009 reprezintă « **refacturare cheltuieli .X. .X. SRL :**

-servicii de consultanță pentru roll-out management (management de implementare) a subsistemelor de comunicații conform rapoarte de activitate din perioada iulie –decembrie 2008

Acestea includ, dar nu se limitează la :

-identificarea și supervizarea subcontractorilor .X. cu privire la îndeplinirea obligațiilor contractuale

-suport tehnic și administrativ pentru desfășurarea activităților necesare realizării proiectului

-conducerea echipei de implementare

-definirea planului de lucru, a bugetului și a personalului necesar pentru desfășurarea proiectului

-urmărirea sarcinilor de lucru ale subcontractorilor realizate la sfârșitul fiecărei faze de lucru și a procesului verbal de acceptanță a lucrărilor realizate ».

Totodată, se reține că factura nr..X. 001 a fost emisă de SC .X. .X.SRL către contestatară la data de 12.01.2009, având la bază prestarea de servicii efectuată de SC .X. .X. .X. SRL pentru care a fost întocmit la data de 08.12.2008 „*Proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor*”, încheiat între SC .X. .X. .X. SRL, în calitate de „*Vânzător*” și SC .X. .X.SRL, în calitate de „*Cumpărător*”.

În urma acestui proces verbal de recepție, SC .X. .X. SRL a emis către SC .X. .X.SRL factura nr.MIG .X./15.12.2008 în baza căreia SC .X. .X.SRL a refacturat serviciile către .X. .X. .X..

De asemenea, se reține faptul că factura nr. .X. a fost emisă de SC .X. .X.SRL către contestatară la data 14.01.2009, având la bază prestarea de servicii efectuată de SC .X. .X. SRL, pentru care societatea a depus la dosarul cauzei contractul de prestări de servicii încheiat la data de 06.03.2007 între SC .X. .X. SRL, în calitate de „*Furnizor de servicii*” și SC .X. .X.SRL, în calitate de „*Cumpărător*”.

Se reține totodată că, prin contestație,.X. precizează că lucrările efectuate de SC .X. .X. SRL și SC .X. .X. .X. SRL, au fost realizate în anul 2008 și facturile acestora au fost emise către SC .X. .X.SRL, aceasta din urmă acționând mai departe ca și cumpărător-revânzător.

În aceste condiții, societatea susține, având în vedere faptul că SC .X. .X.SRL a acționat ca și cumpărător-revânzător, că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în cazul serviciilor și bunurilor achiziționate de la subcontractorii în contul .X., refacturate către.X. intervine în anul 2009, respectiv la momentul emiterii facturii de „refacturare” și nu la momentul la care avuseseră loc livrările/prestările inițiale de la subcontractorii SC .X. .X.SRL.

Or, nici din analiza Referatului pentru analiză documentară nt..X./03.03.2011 și nici din analiza Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 nu rezultă motivele pentru care organele fiscale au constatat că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei „exigibilitatea a intervenit la data la care a fost emisă factura respectiv anul 2008”, în condițiile în care facturile pentru care a fost solicitată rambursarea taxei pe valoarea adăugată, respectiv factura nr. .X. 001 și factura nr. .X. au fost emise la data de 12.01.2009 și respectiv la data de 14.01.2009. Mai mult, din analiza titlului de creanță nu rezultă care au fost documentele analizate de organele fiscale, care au condus la respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul menționat mai sus.

Or, atâta timp cât organul fiscal nu precizează motivele pentru care a considerat că societatea a încălcat prevederile legale, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra respectării/nerespectării prevederilor legale.

De asemenea, în raport de argumentele invocate de societate, se reține faptul că potrivit art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

*„(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.”*

Potrivit pct.6 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 :

*„ [...] (2) În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume*

*propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:*

*a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și*

*b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.*

*(3) Prevederile alin. (2) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (3) și (4)."*

De asemenea, potrivit pct.7 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

*„ 7. (1) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (2) și (3) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.”*

Totodată, la pct.19 alin.(4) din norme :

***„(4) În cazul în care persoana impozabilă primește o factură pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii realizate în beneficiul altei persoane și emite o factură în nume propriu către această altă persoană, acestea nu sunt considerate plăți în numele clientului și se aplică structura de comisionar prevăzută la pct. 6 alin. (3) sau, după caz, la pct. 7 alin. (1), chiar dacă nu există un contract de comision între părți. Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care aplică structura de comisionar nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Se consideră că numai din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoana care aplică structura de comisionar realizează o livrare/prestare de aceeași natură ca și cea realizată de persoana care a realizat efectiv livrarea sau prestarea.”***

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă care **acționează în nume propriu dar în contul altei persoane**, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și prestat ea însăși aceste servicii.

De asemenea, se reține faptul că în cazul în care persoana impozabilă primește o factură pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii realizate în beneficiul altei persoane și emite o factură în nume propriu către această altă persoană, acestea nu sunt considerate plăți în numele clientului și se aplică structura de comisionar prevăzută la pct. 6 alin. (3) din norme, fiind considerat.

Totodată, se reține faptul că în această situație, numai din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă care a acționat în nume propriu dar în contul altei persoane se consideră că realizează o



***livrare/prestare de aceeași natură ca și cea realizată de persoana care a realizat efectiv livrarea sau prestarea, procedând astfel:***

*„a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și*

*b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă care a acționat în nume propriu dar în contul altei persoane, pentru livrările/prestările pe care le refacturează se consideră din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată că a realizat ***livrare/prestare de aceeași natură ca și cea realizată de persoana care a realizat efectiv livrarea sau prestarea.***

Potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, privind faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii:

*“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, din analiza Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011 se reține faptul că organele fiscale au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și pe motiv că au fost încălcate prevederile pct.37 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, fără însă a preciza motivul pentru care au considerat că această prevedere a fost încălcată.

Or, pct.37 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, a fost dat în aplicarea art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]*

*f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. [...]*

se referă la operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată iar din analiza titlului de creanță nu rezultă care sunt operațiunile analizate de organele fiscale scutite de taxă pe valoarea adăugată.

Potrivit art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*

*(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

*(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”*

Se reține faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva actul administrativ fiscal pe bază de probe sau constatări proprii precum și faptul că în situația în care nu se precizează argumentele care au stat la baza emiterii titlului de creanță, organul de soluționare a contestației nu poate realiza controlul jurisdicțional al actului administrativ atacat, întrucât nu poate reconstitui raționamentul organului fiscal elaborat la întocmirea actului administrativ fiscal, în condițiile în care obligația acestui organ este aceea de a verifica strict și exclusiv legalitatea și temeinicia actului administrativ fiscal, în baza motivelor reținute în cuprinsul acestuia.

Prin urmare, față de cele precizate mai sus, întrucât pe de-o parte, nici în Referatul pentru analiză documentară nr..X./03.03.2011 și nici în Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 organul fiscal nu a precizat motivele pentru care a considerat că societatea a încălcat prevederile legale mai sus menționate și documentele analizate, iar pe de altă parte, există contradicții între constatările din titlul de creanță și documentele anexate la dosarul cauzei, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(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.”*

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,*

**se va desființa parțial Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă totală de **.X. lei**, urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit titlul de creanță contestat să procedeze la reanalizarea operațiunilor și în funcție de situația de fapt ce va fi constatată să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

**3) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă în mod legal organele fiscale au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor refacturate de către SC .X. .X.SRL, constând în servicii juridice, de prelucrare date, de punere la dispoziție de personal, de telecomunicații, pe motiv că obligația plății taxei a fost transferată beneficiarului prestării și servicii pentru care organele fiscale nu au putut face încadrarea operațiunii, în condițiile în care în susținerea contestației .X. .X. .X. a prezentat documente care nu au fost avute în vedere de organele fiscale.**

**În fapt**, prin Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România nr..X./20.10.2010, societatea a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor refacturate de către SC .X. .X.SRL în sumă de X lei .

Prin Referatul pentru analiză documentară nr..X./03.03.2011, organele fiscale au constatat că serviciile refacturate de către SC .X. .X.SRL, pentru care au fost întocmite facturile incluse în lista operațiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, constau în servicii juridice, servicii de prelucrare date, servicii punere la dispoziție de personal și servicii de telecomunicații, care se „încadrează din punct de vedere al locului prestării serviciilor în prevederile art.133 alin.(2) lit.g) potrivit cărora obligația plății taxei pe valoarea adăugată este transferată beneficiarului de servicii”.

De asemenea, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă serviciilor refacturate înscrise la pozițiile nr.X și X din lista

operațiunilor pentru care .X. .X. .X. a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată, organele fiscale au constatat că „nu se poate efectua încadrarea operațiunii deoarece contribuabilul nerezident nu a transmis contractul care a stat la baza întocmirii facturilor în baza cărora se solicita TVA de rambursat deși au fost solicitate prin cererea de informații suplimentare nr..X./12.11.2010”.

Prin contestație, societatea susține că beneficiază de dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei întrucât „serviciile și bunurile furnizate de .X. RO reprezintă operațiuni legate de bunuri imobile prin destinație și prin urmare, locul prestării lor este în România, în conformitate cu art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal”, având în vedere că.X. a încheiat cu Ministerul Administrației și Internelor un contract pentru realizarea unui proiect constând în implementarea Sistemului Integrat pentru Securizarea Frontierei de Stat a României care înglobează echipamente și alte bunuri imobile (ex. antene, locații de frontieră, turnuri de control) care sunt instalate la sediul beneficiarului.

**În drept**, art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2009, precizează:

**„(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:**

**a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile;**

[...]

**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:**

[...]

**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;**

[...]

**8. punerea la dispoziție de personal;**

[...]

**10. telecomunicațiile. [...];”**

Potrivit acestor prevederi legale, ca regulă generală, locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

Prin derogare de la aceste prevederi legale, în sensul art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, **locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile**, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile iar, în sensul art.133 alin.(2) lit.g) **locul prestării este considerat a fi 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: serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare, prelucrarea de date și furnizarea de informații, punerea la dispoziție de personal și telecomunicațiile.

De asemenea, potrivit pct.13 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 dat în aplicarea art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, mai sus menționat :

*„(4) În sensul art. 133 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, **serviciile legate de bunurile imobile cuprind operațiuni precum:***

*a) lucrările de construcții-montaj, transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, curățare și demolare, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum și orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor;*

*b) studiile și activitățile de supervizare, care fac parte în mod obișnuit din ocupația arhitecților, supervizorilor sau inginerilor și care au ca obiectiv pregătirea și coordonarea unei activități prevăzute la lit. a);*

*c) activitățile de evaluare a unui bun imobil;*

*d) punerea la dispoziție de spații de parcare;*

*e) punerea la dispoziție de spații de depozitare a bunurilor;*

*f) serviciile de cazare și punerea la dispoziție de spații de camping;*

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

*h) operațiunile de închiriere, arendare, concesiune sau leasing a bunurilor imobile;*

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

*j) acordarea accesului și drepturilor de folosință pentru căi rutiere și structuri care fac parte din acestea, ca de exemplu poduri și tuneluri.”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, serviciile legate de bunuri imobile cuprind **lucrările de construcții-montaj, transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, curățare și demolare, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum și orice operațiune ce se**

**efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor.**

De asemenea, legiuitorul a inclus în categoria serviciilor legate de bunuri imobile **studiile și activitățile de supervizare, care fac parte în mod obișnuit din ocupația arhitecților, supervizorilor sau inginerilor și care au ca obiectiv pregătirea și coordonarea unei activități mai sus menționate.**

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că prin cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România, depusă potrivit art.147<sup>2</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nr..X./20.10.2010,.X. a solicitat autorității fiscale din România, rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă serviciilor refacturate de către SC .X. .X.SRL în anul 2009.

De asemenea, analizând Referatul pentru analiză documentară precum și Decizia de rambursare, mai sus menționate, întocmite de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. se reține faptul că:

-pentru pozițiile nr.X, din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor: .X X 2009, organele fiscale au constatat că.X. a solicitat eronat la rambursare taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile mai sus menționate întrucât serviciile prestate constau în servicii juridice pentru care obligația plății taxei pe valoarea adăugată este transferată beneficiarului prestării de servicii.

-pentru pozițiile nr.X din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor:.X. X.2009, organele fiscale au constatat că.X. a solicitat eronat la rambursare taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile mai sus menționate întrucât serviciile prestate constau în servicii de prelucrare date pentru care obligația plății taxei pe valoarea adăugată este transferată beneficiarului prestării de servicii.

-pentru pozițiile nr.X din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor:.X.X.2009 și .X. X/31.12.2009, organele fiscale au constatat că.X. a solicitat eronat la rambursare taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile mai sus menționate întrucât serviciile prestate constau în servicii de punere la dispoziție de personal pentru care obligația plății taxei pe valoarea adăugată este transferată beneficiarului de servicii.

- pentru poziția nr.X din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii .X. X/14.01.2009 organele fiscale au constatat că.X. a solicitat eronat la rambursare taxa pe valoarea adăugată înscrisă în

factura mai sus menționată întrucât serviciile prestate constau în servicii de telecomunicații pentru care obligația plății taxei pe valoarea adăugată este transferată beneficiarului prestării de servicii.

- pentru pozițiile nr.X din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor: .X. X.2009, organele fiscale nu au putut efectua încadrarea operațiunii deoarece contribuabilul nerezident nu a transmis contractul care a stat la baza întocmirii facturilor și în baza cărora se solicita TVA de rambursat deși au fost solicitate prin cererea de informații suplimentare nr..X./12.11.2010.

Astfel, analizând Referatul pentru analiză documentară nr..X./03.03.2011, se reține faptul că urmare analizării „documentelor puse la dispoziție de societate” pentru serviciile prestate pentru care au fost întocmite facturile mai sus menționate, reprezentând: servicii juridice, servicii de prelucrare date, servicii de punere la dispoziție de personal și servicii de telecomunicații, organele fiscale au încadrat operațiunile din punct de vedere al locului prestării serviciilor în prevederile art.133 alin.(2) lit.g) care stipulează că locul prestării de servicii este **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: serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare, prelucrarea de date și furnizarea de informații, punerea la dispoziție de personal și telecomunicațiile.

Prin contestație, societatea susține faptul că serviciile prestate de SC .X. .X. SRL către.X., mai sus menționate, reprezintă servicii legate de bunuri imobile și nu reprezintă servicii intangibile.

Pentru a clarifica natura serviciilor înscrise în lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată,.X. precizează prin contestație următoarele:

.X. .X. .X. este o persoană juridică stabilită în Germania care a încheiat cu Ministerul Administrației și Internelor din România un contract pentru realizarea și implementarea Sistemului Integrat pentru Securizarea Frontierei de Stat a României.

De asemenea, precizează că în conformitate cu acest contract,.X. se angajează să livreze, să realizeze și să instaleze echipamente, bunuri și să furnizeze servicii tehnice auxiliare pentru implementarea Sistemului.

Totodată, pentru instalarea și implementarea sistemului,.X. va livra către Ministerul Administrației și Internelor din România:

„-bunuri individuale – bunuri livrate către Ministerul Administrației și Internelor care nu necesită instalare, cum ar fi echipamente de lucru, terminale și alte asemenea dar care vor fi compatibile cu Sistemul;

-echipamente ce necesită instalarea;

-piese de schimb folosite pentru reparații și întreținerea Sistemului. [...]”

De asemenea, menționează că pentru realizarea proiectului.X. a subcontractat partea de servicii locale către SC .X. .X.SRL iar în baza contractului încheiat între părți societatea din România prestează:

-servicii legate de bunuri imobile, care includ fără a fi limitate servicii de instalare, configurare, transport și supervizare a lucrărilor, precum și servicii prestate de ingineri cu diverse specializări legate de supervizarea, executarea lucrărilor de infrastructură, verificarea calității lucrărilor, instalarea echipamentelor, etc.

-servicii de natura consultanței, care nu sunt legate în mod direct de instalarea bunurilor în cadrul sistemului și care includ servicii de raportare de .X., servicii bugetare, consultanță cu privire la poziționarea companiei pe piața din România, relații publice , informații cu privire la competitori, etc.

-bunuri și servicii refacturate

În ceea ce privește această categorie,.X. precizează că pe lângă contractele încheiate în nume propriu, SC .X. .X.SRL a încheiat diverse contracte cu companii din România, „în baza cărora au fost prestate servicii legate de bunuri imobile aflate în România și au fost de asemenea livrate bunuri (în general echipamente) care ulterior au fost instalate în diverse locații din țară.”

Totodată, menționează că întrucât SC .X. .X.SRL a acționat în nume propriu, dar pe seama.X., aceasta a refacturat către societate toate serviciile și bunurile achiziționate de la furnizori/prestatori români, aplicând prevederile art.128 alin.(2), respectiv art.129 alin.(2) din Codul fiscal.

De asemenea, precizează că toate costurile au fost refacturate către.X., adăugând o marjă de profit și suma TVA aferentă.

Având în vedere cele de mai sus,.X. precizează că a primit facturi cu TVA din România de la SC .X. .X.SRL, facturi pentru care a solicitat rambursarea acestei taxe de la autoritățile fiscale române.

În concluzie, societatea susține că deși unele servicii luate de sine stătător au natură intangibilă, consideră că trebuie analizat scopul și legătura directă cu proiectul de livrare cu instalare pe care.X. îl realizează. Astfel, scopul serviciilor juridice sau a altor servicii ale inginerilor și arhitecților se



referă la instalarea echipamentelor IT și a altor echipamente specializate de securitate în structuri fixe care devin bunuri imobile prin destinație, conform prevederilor art.469 din Codul Civil.

Prin urmare, față de cele de mai sus, .X. consideră că substanța tranzacțiilor realizate de SC .X. .X.SRL fie direct, fie prin subcontractori reprezintă servicii legate de bunuri imobile, conform art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Potrivit art.213 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, contestatorul are posibilitatea să depună probe noi în susținerea cauzei.

Se reține faptul că urmare contestației formulată de .X. .X. .X. împotriva Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011, prin adresa nr.X/04.10.2011, anexată la dosarul cauzei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat contestatarii transmiterea documentelor menționate în contestație precum și orice alte documente pe care le consideră necesare în susținerea cauzei.

Cu adresa nr.X/10.10.2011, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/10.10.2011, societatea a depus contractul încheiat de SC .X. .X.SRL cu unul dintre subcontractorii români, respectiv SC X SRL precizând totodată că „acest contract este un contract cadru și astfel de contracte cadru similare sunt încheiate și cu ceilalți subcontractori”.

De asemenea, prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/11.10.2011, societatea a transmis adresa de pe pagina de internet a Ministerului Administrației și Internelor unde se poate analiza partea declasificată a contractului încheiat între.X. și Ministerul Administrației și Internelor, contractul încheiat între.X. și SC .X. .X.SRL – traducere autorizată și opis cu contractele încheiate cu subcontractorii SC .X. .X.SRL.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/12.12.2011, societatea a depus în susținerea cauzei contracte încheiate de SC .X. .X.SRL cu subcontractori, respectiv contracte

încheiate cu: SC .X. .X. SRL, SC X SRL, X, Asociația Info .X., comenzi transmise către furnizorul SC X SA, extras din „Detalierea lucrărilor pentru pregătirea locației .X.”.

Potrivit acestor documente, se reține faptul că.X. este o persoană juridică din Germania care a încheiat, în calitate de vânzător, un contract cu Ministerul Administrației și Internelor din România, în calitate de cumpărător, pentru realizarea și implementarea Sistemului Integrat pentru Securizarea Frontierei de Stat a României.

De asemenea, se reține faptul că potrivit obiectului principal al contractului, pentru realizarea și implementarea Sistemului Integrat pentru Securizarea Frontierei de Stat a României,.X. se obliga să livreze și să instaleze echipamentele sistemului, să furnizeze servicii tehnice auxiliare pentru integrare.

Totodată se reține faptul că:

-Potrivit pct.1.13 din contract „Serviciile” *„reprezintă serviciile și lucrările pe care vânzătorul este obligat să le presteze cumpărătorului pentru realizarea și implementarea Sistemului în cadrul execuției Contractului. Vânzătorul și Cumpărătorul vor avea flexibilitate în stabilirea prețului Serviciilor ca făcând parte din prețul Bunurilor. Cumpărătorul și vânzătorul vor stabili această procedură prin Anexele Detaliat, după caz”;*

-„Locație” *„reprezintă un .X. de mai multe Sub-sisteme Integrate. (...) Vânzătorul va defini asemenea Locații în Descrierea Sistemului și-sau în Anexa Detaliată respectivă”.*

- „Sistem” sau „SISF” *„reprezintă Sistemul Integrat pentru Securitatea Frontierei de Stat a României, presupunând livrarea și instalarea componentelor de sistem, integrarea EFG și furnizarea serviciilor tehnice auxiliare necesare implementării”.*

-potrivit pct.4.1.1. din contract *„vânzătorul va fi unica interfață pentru cumpărător și va decide în mod autonom, asupra subcontractorilor care vor furniza Bunurile și presta Serviciile relevante pentru Componentele de sistem și integrarea lor.(...)”*

-potrivit pct.4.1.3 din contract *„vânzătorul va lua decizia finala după o consultare prealabilă a cumpărătorului asupra bunurilor și serviciilor care vor fi utilizate pentru realizarea și implementarea Sistemului.”*

De asemenea, în ceea ce privește termenii și condițiile pentru execuția contractului, se stipulează :

-la pct.7.3 din contract *„Având la bază prevederile Contractului, Părțile vor încheia Anexele detaliat, numerotate serial în Contract, care vor defini cel puțin:*

*7.3.1 Bunurile ce vor fi livrate, serviciile ce vor fi prestate și evoluția implementării care va fi începută și executată de către vânzător, împreună cu*

*descrierile detaliate aferente și specificațiile, pe baza Descrierii Sistemului, a PGRI și a asigurării finanțării, dacă există;*

*7.3.2 Grafice detaliate de predare (termene, locații, etc) și plata Bunurilor și Serviciilor, de fapt un Plan de bază derivat din PGRI”.*

Mai mult, potrivit pct.17.1. și pct.17.2 din contract intitulat „Recepția serviciilor”:

*„17.1. Tipurile serviciilor, valoarea lor și justificarea acestei valori vor fi detaliate în Anexele Detaliate la prezentul Contract, conform necesității realizării și implementării Sistemului.[...] Valoarea serviciilor este dovedită prin documente de exemplu, dar nefiind limitate la raportul asupra stadiului lucrărilor care vor prevedea natura serviciilor prestate, descrierea activităților prestate cât și oportunitatea acestora.*

*Pct.17.2 Documentele justificative de preț specifice se vor prezenta Cumpărătorului spre a fi acceptate de acesta în vederea efectuării plății, în conformitate cu prevederile art.11.3. Serviciile ce se vor presta în cadrul Contractului în conformitate cu prevederile prezentului Contract și prevederile legale aplicabile, pot include, dar nefiind limitate la managementul proiectului, pregătirea de studii de școlarizare, etc.”*

Totodată, potrivit pct.22.1 din contract, se reține faptul că „vânzătorul are obligația să asigure mentenanța Bunurilor Individuale și a Sub-sistemelor integrate, în perioada de garanție a acestora,(...)”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține faptul că între.X. în calitate de „beneficiar” și SC .X. .X.SRL, în calitate de „furnizor de servicii” a fost încheiat la data de 16 august 2006 un „Contract cadru de prestări de servicii” „ în vederea stabilirii bazei în care furnizorul de servicii va presta serviciile în domeniile de organizare a afacerii, finanțe, management al proiectelor, personal și altele către beneficiar” precum și acte adiționale la contract anexate la dosarul cauzei.

Ținând cont de contractul încheiat de contestatară cu SC .X. .X.SRL, aceasta din urmă a încheiat contracte cu diverse societăți din România.

De asemenea, analizând, cu titlu de exemplificare, contractul încheiat între SC .X. .X.SRL, în calitate de „cumpărător” și SC .X. .X. SRL, în calitate de „furnizor de servicii”, se reține faptul că având în vedere că.X. a încheiat un contract, denumit „Contractul principal” cu Ministerul Administrației și Internelor din România, denumit „Clientul” în care cumpărătorul se angaja să vândă și să livreze Clientului un Sistem integrat de securizare a frontierei de stat a României, potrivit pct.2.1 din contract lit.b) „Obiectul general al serviciilor solicitate Furnizorului de servicii în baza prezentului Contract constă fără a se limita la (i) identificarea și supravegherea subcontractanților .X. DCS sau .X. pentru îndeplinirea obligațiilor din cadrul Contractului

*principal și (ii) suportul tehnic și administrativ pentru finalizarea proiectelor secundare din cadrul Contractului principal. (...)*”

Potrivit acestor prevederi contractuale, se reține că serviciile prestate de SC .X. .X. SRL au fost „pentru îndeplinirea obligațiilor din cadrul Contractului principal” și pentru „finalizarea proiectelor secundare din cadrul Contractului principal”, respectiv pentru servicii legate de Contractul principal încheiat între.X. și Ministerul Administrației și Internelor pentru realizarea Sistemului Integral pentru Securitatea Frontierei de Stat a României.

În același sens, cu titlu de exemplu, societatea a prezentat în susținerea contestației și contractul încheiat de SC .X. .X.SRL cu subcontractorul SC X SRL. Totodată, contestatara a depus la dosarul cauzei contracte încheiate cu X și X, comenzi transmise către furnizorul SC X SA precum și un extras din „Detalierea lucrărilor pentru pregătirea locației .X.”.

Astfel, societatea menționează că întrucât SC .X. .X.SRL a acționat în nume propriu, dar pe seama.X., aceasta a refacturat către societate toate serviciile și bunurile achiziționate de la furnizori/prestatori români, aplicând prevederile art.128 alin.(2), respectiv art.129 alin.(2) din Codul fiscal.

De asemenea, susține că „serviciile și bunurile furnizate de .X. RO reprezintă operațiuni legate de bunuri imobile prin destinație și prin urmare, locul prestării lor este în România, în conformitate cu art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal”.

Or, nici din analiza Referatului pentru analiză documentară nt..X./03.03.2011 și nici din analiza Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011, nu rezultă motivele pentru care organele fiscale au constatat că.X. a solicitat eronat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** aferentă serviciilor refacturate de către SC .X. .X.SRL, respectiv motivele pentru care pentru aceste servicii „obligația plății taxei pe valoarea adăugată este transferată beneficiarului de serviciu”, motivele pentru care organele fiscale nu au putut încadra operațiunile înscrise la pozițiile nr. X și X din lista operațiunilor pentru care.X. a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată și nici care au fost documentele analizate.

Potrivit art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza*

*efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*

*(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

*(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”*

Se reține faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva actul administrativ fiscal pe bază de probe sau constatări proprii precum și faptul că în situația în care nu se precizează argumentele care au stat la baza emiterii titlului de creanță, organul de soluționare a contestației nu poate realiza controlul jurisdicțional al actului administrativ atacat, întrucât nu poate reconstitui raționamentul organului fiscal elaborat la întocmirea actului administrativ fiscal, în condițiile în care obligația acestui organ este aceea de a verifica strict și exclusiv legalitatea și temeinicia actului administrativ fiscal, în baza motivelor reținute în cuprinsul acestuia.

Prin urmare, față de cele precizate mai sus, întrucât nici din Referatul pentru analiză documentară nr..X./03.03.2011 și nici din Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011 nu rezultă motivele care au format convingerea organului fiscal că pentru serviciile refacturate de SC .X. .X.SRL către contestatară, constând în servicii juridice, de prelucrare date, de punere la dispoziție de personal și de telecomunicații, locul prestării de servicii este locul unde clientul, respectiv.X., căruia i-au fost prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix și nici motivele pentru care organele fiscale nu au putut efectua încadrarea operațiunilor înscrise la pozițiile nr. X și X din lista operațiunilor pentru care.X. a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată, documentele analizate precum și faptul că societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost analizate de organul fiscal, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(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.”*

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,*

**se va desființa parțial Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă totală de **X lei**, urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit titlul de creanță contestat să procedeze la reanalizarea operațiunilor și în funcție de situația de fapt ce va fi constatată să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

**4) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă organele fiscale în mod legal au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată menționată mai sus, pe motiv că.X. nu a făcut dovada achitării TVA solicitată la rambursare în condițiile în care în susținerea contestației societatea a prezentat extrase de cont și ordine de plată, documente care nu au fost analizate de organul fiscal.**

**În fapt**, prin cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România nr..X./20.10.2010,.X. a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă X lei înscrisă la pozițiile nr.X, nr.X și nr.X din lista operațiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea.

Prin Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011, organele fiscale au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei întrucât contribuabilul nerezident nu a prezentat documentele de plată care să ateste achitarea taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestație,.X. precizează că a inclus în Anexa nr.12 la contestație extrase de cont și ordinele de plată aferente, care atestă plata facturilor nr..X.X/13.08.2009, .X.X/30.10.2009 și nr..X.X/20.11.2009.

**În drept**, potrivit art.147<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(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;**”*

La pct.49 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*„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.”*

Potrivit acestor prevederi legale, 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 condițiile stabilite prin norme.

Analizând lista operațiunilor pentru care .X. .X. .X. a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată, se reține că aceasta a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei compusă din:

- suma de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. .X. X/13.08.2009 emisă de SC .X. .X.SRL;
- suma de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. .X. X/30.09.2009 ;
- suma de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii nr..X. X/05.11.2009 ;

De asemenea, din analiza Deciziei de rambursare nr..X./03.03.2011, se reține faptul că organele fiscale au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă facturilor mai sus menționate având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documentele din plată prin care să se ateste achitarea taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestație,.X. precizează :

„-factura nr. .X. .X. s-a plătit prin ordinul de plată nr..X./28.08.2009. Menționăm că societatea a plătit mai multe facturi prin acest ordin de plată, astfel încât acestea nu se pot identifica distinct;

-factura nr. .X. .X./30.10.2009 s-a plătit prin ordinul de plată nr..X./30.10.2009. O referință către această factură poate fi ușor identificată în extrasul de cont;

-factura nr. .X. .X./20.11.2009 s-a plătit prin ordinul de plată nr..X./20.11.2009. Menționăm că societatea a plătit mai multe facturi prin acest ordin de plată, astfel încât acestea nu se pot identifica distinct.”

Totodată, anexează în susținerea cauzei extrase de cont și ordine de plată.

Potrivit art.213 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că în extrasul de cont depus la dosarul cauzei a fost înscrisă factura nr. DCS O9 .X./30.10.2009.

De asemenea, prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/12.12.2011, referitor la documentele de plată a facturilor nr. .X..X./13.08.2009, .X..X./30.10.2009 și .X..X./20.11.2009,.X. precizează că „aceste facturi au fost plătite de .X. Germania către .X. .X.SRL prin ordine de plată ce includeau mai multe facturi, astfel încât nu se pot identifica plățile respective. Cu toate acestea, în vederea demonstrării că **TVA respectivă a fost achitată la bugetul de stat, atașăm următoarele documente** : jurnalele de vânzări ale .X. .X.SRL în care se pot identifica facturile respective, deconturile de TVA și ordinele de plată aferente.”

Având în vedere cele mai sus precizate, precum și faptul că societatea a depus în susținerea contestației documente care nu au fost analizate de organele fiscale, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

**„(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.”**

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

**“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

**se va desființa parțial Decizia de rambursare nr..X./03.03.2011** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă totală de **X lei**, urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit titlul de creanță contestat să procedeze la reanalizarea operațiunilor și în funcție de situația de fapt ce va fi constatată să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.



Pentru considerentele arătate, în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie precum și în baza prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

Desființarea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr..X./03.03.2011, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele fiscale să emită un nou act administrativ fiscal potrivit reținerilor din prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

***DIRECTOR GENERAL***

***X***