



COMISIA EUROPEANĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ  
IMPOZITARE ȘI UNIUNE VAMALĂ  
Impozitare indirectă și administrație fiscală  
Taxa pe valoarea adăugată

Publicate la 3 aprilie 2014.

## Note explicative

### referitoare la

modificările TVA în Uniunea Europeană în ceea  
ce privește locul de prestare a serviciilor de  
telecomunicații, a serviciilor de radiodifuziune  
și televiziune și a serviciilor electronice, care  
intră în vigoare în 2015

[Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al  
Consiliului]

*Declinarea responsabilității: Aceste note explicative nu au caracter obligatoriu și conțin numai îndrumări practice și neoficiale referitoare la modul în care ar trebui aplicată legislația Uniunii Europene, având la bază punctele de vedere ale Direcției Generale Impozitare și Uniune Vamală .*

**Scopul notelor explicative este de a oferi o mai bună înțelegere a legislației Uniunii Europene privind taxa pe valoare adăugată. Ele au fost pregătite de serviciile Comisiei și, așa cum este indicat în declinarea responsabilității, pe prima pagină, nu au caracter obligatoriu.**

**Aceste note explicative nu sunt exhaustive. Asta înseamnă că, deși ele furnizează o mulțime de informații detaliate, există elemente care nu sunt incluse în acest document.**

**Este indicat și se recomandă tuturor utilizatorilor notelor explicative interesați de un anumit subiect să citească întregul capitol care tratează acel subiect specific.**

- **De ce note explicative?**

Obiectivul acestor note explicative este de a oferi o **mai bună înțelegere a legislației adoptate la nivelul Uniunii Europene** și, în acest caz, în principal, Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor. Publicate cu aproape nouă luni înainte de data la care noile norme privind locul de prestare a serviciilor de telecomunicații, a serviciilor de radiodifuziune și televiziune și a serviciilor electronice vor începe să fie aplicate, care este 1 ianuarie 2015, se așteaptă ca notele explicative să permită statelor membre și întreprinderilor să se pregătească mai bine și să se adapteze din timp viitoarelor modificări și asta într-un mod mai uniform.

- **Ce informații veți găsi în notele explicative?**

„Notele explicative” au scopul de a fi văzute ca **instrument de orientare** ce poate fi folosit pentru a clarifica aplicarea practică a noilor norme privind locul de prestare a serviciilor de telecomunicații, a serviciilor de radiodifuziune și televiziune și a serviciilor electronice. Ele oferă ajutor în înțelegerea sensului anumitor aspecte conținute în articolele Regulamentului de punere în aplicare nr. 1042/2013.

- **Caracteristicile notelor explicative**

**Notele explicative sunt rezultatul unei colaborări:** deși notele sunt emise de Direcția Generală Impozitare și Uniune Vamală (DG TAXUD) pentru a fi prezentate pe pagina sa de Internet, ele sunt rezultatul discuțiilor atât cu statele membre, cât și cu întreprinderile. Statele membre și întreprinderile au contribuit mai întâi prin trimiterea propunerilor lor către Comisie și apoi printr-un Atelier Fiscalis ce a avut loc în Țările de Jos. În cele din urmă, statele membre au fost consultate în privința lor în cadrul Comitetului TVA, iar întreprinderile în timpul unei întâlniri ad-hoc. În orice caz, ar trebui să fie clar că serviciile Comisiei nu au fost obligate să accepte opiniile exprimate de statele membre sau de întreprinderi.

**Aceste note explicative nu sunt obligatorii din punct de vedere juridic.** Notele sunt îndrumări practice și neoficiale despre cum trebuie aplicată legislația Uniunii Europene având la bază punctul de vedere al DG TAXUD. Ele nu reprezintă punctul de vedere al Comisiei și nu implică obligații pentru Comisie.

Notele explicative nu înlocuiesc orientările formulate de Comitetul TVA care au propriul lor rol în procesul legislativ. Mai mult, Comitetul TVA poate emite, în viitor, orientări în acest domeniu.

În timp, este de așteptat ca jurisprudența, orientările formulate de Comitetul TVA și practica să completeze punctele de vedere prezentate în note.

Statele membre pot și ele să pregătească propriile ghiduri naționale pentru aplicarea noilor norme TVA privind locul de prestare a serviciilor de telecomunicații, a serviciilor de radiodifuziune și televiziune și a serviciilor electronice.

**Notele nu sunt cuprinzătoare:** numai anumite aspecte au fost incluse, pentru care s-a considerat că este de dorit să se ofere informații.

**Ele sunt o lucrare în curs de realizare:** aceste note nu reprezintă produsul final, ci reflectă starea la un anumit moment în timp, în concordanță cu informațiile și experiența disponibilă.

CUPRINS

1. ELEMENTE CHEIE ALE MODIFICĂRILOR TVA ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ, CE INTRĂ ÎN VIGOARE ÎN 2015 .....	11
1.1. Context general.....	11
1.2. Tranzacții acoperite de modificările din 2015.....	11
1.3. Tranzacții ce nu sunt acoperite de modificările din 2015.....	12
1.4. Cum ne pregătim pentru modificările din 2015 .....	12
1.5. Acte juridice relevante.....	13
1.6. Glosar .....	14
2. TELECOMUNICAȚII, SERVICII DE RADIODIFUZIUNE ȘI DE TELEVIZIUNE ȘI SERVICII ELECTRONICE (ARTICOLELE 6A, 6B, 7 ȘI ANEXA I) .....	16
2.1. Dispoziții importante .....	16
2.2. De ce era nevoie de clarificări? .....	16
2.3. La ce servesc dispozițiile? .....	17
2.3.1. Serviciile de telecomunicații .....	17
2.3.2. Serviciile de radiodifuziune și televiziune .....	17
2.3.3. Serviciile electronice .....	19
2.4. Probleme detaliate ce rezultă din aceste dispoziții .....	19
2.4.1. Serviciile de telecomunicații .....	19
2.4.1.1. Serviciile de helpdesk pot fi calificate drept servicii de telecomunicații? .....	19
2.4.2. Serviciile de radiodifuziune și televiziune .....	20
2.4.2.1. Când sunt programele „distribuite publicului larg”? .....	20
2.4.2.2. Când sunt programele pentru „audiție și vizionare simultană”? .....	20
2.4.2.3. Care este diferența între serviciile de radiodifuziune și televiziune și programele la cerere?.....	20
2.4.3. Serviciile electronice .....	21
2.4.3.1. Pot serviciile de comparare a prețurilor și paginile internet similare să fie considerate servicii electronice?.....	21
2.4.3.2. Servicii care nu sunt considerate servicii electronice: anumite servicii cu caracter tangibil, rezervate online .....	21
2.4.3.3. Mențiunea „rezervat online” acoperă rezervările făcute de pe orice dispozitiv? .....	21
2.4.4. Toate cele trei servicii în general.....	22

2.4.4.1.	Ce se întâmplă dacă serviciile sunt la pachet cu alte prestări? .....	22
3.	SERVICII ELECTRONICE ȘI DE TELEFONIE OFERITE PRIN INTERNET ȘI PRESTATE DE UN INTERMEDIAR (ARTICOLUL 9A) .....	23
3.1.	Dispoziție relevantă .....	23
3.2.	Context .....	23
3.3.	De ce era nevoie de clarificări? .....	23
3.4.	Ce face dispoziția? .....	24
3.4.1.	Ipooteza prezentată .....	24
3.4.2.	Respingerea prezumției .....	25
3.4.3.	Aplicarea prezumției – indicatori detaliați .....	28
3.4.4.	Când să excludem aplicarea prezumției – prelucrarea plăților .....	33
3.4.5.	Condiții pentru respingerea prezumției .....	34
3.4.6.	Când prezumția nu poate fi respinsă .....	35
3.4.7.	Cum procedăm când cel puțin un intermediar din lanț respinge prezumția? .....	36
3.4.8.	Cum se aplică prezumția în cazul serviciilor de telefonie furnizate prin internet? .....	43
3.5.	Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție .....	43
3.5.1.	Când se aplică articolul 9a - graficul .....	43
3.5.2.	De ce această prezumție nu este pusă la un loc cu celelalte prezumții? .....	44
3.5.3.	De ce această prezumție nu acoperă serviciile de radiodifuziune și televiziune? .....	44
3.5.4.	Ce sunt rețele de telecomunicații? .....	45
3.5.5.	Ce este o interfață sau un portal? .....	45
4.	LOCUL ÎN CARE ESTE STABILITĂ O PERSOANĂ JURIDICĂ NEIMPOZABILĂ (ARTICOLUL 13A) .....	46
4.1.	Dispoziție relevantă .....	46
4.2.	Context .....	46
4.3.	De ce era nevoie de clarificări? .....	46
4.4.	La ce servește dispoziția? .....	47
5.	STATUTUL CLIENTULUI CARE NU ÎȘI COMUNICĂ NUMĂRUL DE IDENTIFICARE ÎN SCOPURI DE TVA (ARTICOLUL 18) .....	48
5.1.	Dispoziție relevantă .....	48
5.2.	Context .....	48
5.3.	De ce era nevoie de clarificări? .....	48
5.4.	La ce servește dispoziția? .....	49

5.5.	Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție.....	50
5.5.1.	Este prestatorul obligat să considere un client fără număr de identificare în scopuri de TVA drept un consumator final? .....	50
5.5.2.	Cum ar trebui un prestator să considere un client stabilit în afara Uniunii Europene? .....	50
5.5.3.	Care a fost motivul pentru care s-a folosit „poate considera” în loc de „consideră” la articolul 18 alineatul (2)? .....	50
5.5.4.	Care sunt repercusiunile dacă prestatorul decide să nu facă uz de opțiunea inclusă în al doilea paragraf de la articolul 18 alineatul (2)? .....	51
5.5.5.	Ce ar trebui să facă prestatorul dacă clientul îi comunică ulterior numărul de identificare în scopuri de TVA? .....	51
5.5.6.	Când ar trebui clientul să își comunice numărul de identificare în scopuri de TVA .....	51
5.5.7.	Poate un client care este o persoană impozabilă, dar care a fost considerat de prestator drept persoană neimpozabilă să își recupereze taxa pe valoarea adăugată care i-a fost imputată de acel prestator? .....	51
5.5.8.	Ce ar trebui făcut când un client comunică un număr de identificare în scopuri de TVA, dar prestatorul are îndoieli cu privire la statutul clientului sau la capacitatea în care acționează? .....	52
5.5.9.	Există o contradicție între opțiunea prevăzută la al doilea paragraf de la articolul 18 alineatul (2) și cerințele existente în unele state membre de a include numărul de identificare în scopuri de TVA în factură, pentru ca prestatorul să aibă posibilitatea să nu factureze taxa pe valoarea adăugată pentru prestările transfrontaliere de servicii? .....	52
6.	CLIENT STABILIT SAU CU DOMICILIUL ÎN MAI MULTE ȚĂRI (ARTICOLUL 24).....	53
6.1.	Dispoziție relevantă .....	53
6.2.	Context .....	53
6.3.	De ce era nevoie de clarificări? .....	53
6.4.	La ce servește dispoziția? .....	53
6.5.	Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție.....	54
6.5.1.	Cum ar trebui să fie aplicate prezumțiile de la articolele 24a și 24b atunci când clientul este stabilit sau își are domiciliul în mai multe țări? .....	54
6.5.2.	Cum ar trebui să se aplice articolul 24f care tratează elementele de probă, atunci când clientul este stabilit sau își are reședința în mai multe țări? .....	54
7.	PREZUMȚII PENTRU LOCUL ÎN CARE SE GĂSEȘTE CLIENTUL (ARTICOLELE 24A ȘI 24B).....	55

7.1.	Dispoziții importante .....	55
7.2.	Context .....	55
7.3.	De ce era nevoie de clarificări? .....	55
7.4.	La ce servesc dispozițiile? .....	56
7.4.1.	Prezumțiile aplicabile atât pentru prestările B2B, cât și pentru prestările B2C .....	56
7.4.1.1.	Prestări digitale la o locație fizică a prestatorului .....	57
7.4.1.2.	Prestări digitale la o locație fizică a prestatorului la bordul mijloacelor de transport .....	58
7.4.2.	Prezumții aplicabile numai pentru prestările B2C.....	59
7.4.2.1.	Prestări digitale printr-o linie telefonică fixă.....	59
7.4.2.2.	Prestări digitale prin rețele mobile .....	60
7.4.2.3.	Prestări digitale prin intermediul unui decodor .....	61
7.4.2.4.	Alte prestări digitale .....	61
7.5.	Probleme detaliate ce rezultă din aceste dispoziții .....	62
7.5.1.	Care este interacțiunea între diferitele prezumții? – graficul .....	62
7.5.2.	Ce înseamnă punct de acces la internet fără fir (wi-fi hot spot)? .....	62
7.5.3.	Sunt serviciile pre-plătite acoperite de prezumția aplicabilă prestărilor într-o locație fizică? .....	63
7.5.4.	Care dintre prezumții are întâietate dacă există un eventual conflict între prezumții? .....	63
7.5.5.	Cum ar trebui să fie considerate prestările realizate printr-o cartelă SIM atunci când codul telefonic național acoperă și teritorii excluse de la aplicarea TVA-ului UE? .....	64
7.5.6.	Cum poate fi înțeleasă trimiterea la o „linie telefonică fixă”? .....	64
8.	<b>RĂSTURNAREA PREZUMȚIILOR (ARTICOLUL 24D)</b> .....	65
8.1.	Dispoziție relevantă .....	65
8.2.	Context .....	65
8.3.	De ce era nevoie de clarificări? .....	65
8.4.	La ce servește dispoziția? .....	65
8.4.1.	Respingerea de către prestator .....	65
8.4.2.	Respingerea de către o autoritate fiscală .....	66
8.5.	Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție.....	67
8.5.1.	Atunci când se aplică o prezumție, prestatorul trebuie să caute și alte elemente de probă?.....	67
8.5.2.	Prezumțiile pot fi respinse întotdeauna?.....	67
8.5.3.	Este posibil să se respingă prezumția de la articolul 24a atunci când serviciul este prestat unei persoane impozabile? .....	68



8.5.4.	Poate fi respinsă prezumția de la articolul 24a atunci când un stat membru aplică regula utilizării și exploatații efective prevăzută la articolul 59a din Directiva TVA?.....	68
9.	<b>ELEMENTE DE PROBĂ PENTRU IDENTIFICAREA LOCULUI ÎN CARE SE GĂSEȘTE CLIENTUL ȘI RĂSTURNAREA PREZUMȚIILOR (ARTICOLUL 24F)</b> .....	70
9.1.	Dispoziții importante .....	70
9.2.	Context .....	70
9.3.	De ce era nevoie de clarificări? .....	70
9.4.	La ce servește dispoziția? .....	70
9.5.	Probleme detaliate ce decurg din dispoziție .....	71
9.5.1.	Ce este acoperit de „Alte informații relevante din punct de vedere comercial”? .....	71
9.5.2.	Ce ar putea fi considerat sau nu „adresă de facturare”? .....	72
9.5.3.	Care este relația dintre articolul 24f (lista elementelor de probă) și articolul 24d alineatul (1) (respingerea unei prezumții specifice de către prestator)? .....	72
9.5.4.	Câte detalii îi sunt necesare prestatorului la verificarea elementelor de probă?.....	73
9.5.5.	Când sunt necesare două elemente de probă care nu sunt contradictorii și când sunt necesare trei?.....	73
9.5.6.	Dar dacă elementele de probă sunt contradictorii?.....	74
9.5.7.	Dar dacă prestatorul nu are două elemente de probă care nu sunt contradictorii în contextul articolului 24b litera (d)?.....	74
9.5.8.	Care sunt indicatorii utilizării impropriei sau abuzului din partea prestatorului, menționați la articolul 24d alineatul (2)? .....	75
9.5.9.	În ce măsură ar putea prestatorul să se bazeze pe informații furnizate de un terț (în special un furnizor de servicii de plată)? .....	75
9.5.10.	Aplicarea normelor de protecție a datelor în ceea ce privește modificările TVA ce nu vor intra în vigoare în 2015 .....	75
10.	<b>PRESTĂRI LA HOTELURI ȘI LOCAȚII SIMILARE (ARTICOLUL 31C)</b> .....	77
10.1.	Dispoziție relevantă .....	77
10.2.	De ce era nevoie de clarificări? .....	77
10.3.	La ce servește dispoziția? .....	77
11.	<b>FURNIZAREA DE BILETE DE CĂTRE UN INTERMEDIAR (ARTICOLUL 33A)</b> .....	78
11.1.	Dispoziție relevantă .....	78
11.2.	Context	78
11.3.	De ce era nevoie de clarificări? .....	78

## Note explicative - publicate la 3 aprilie 2014

---

11.4. La ce servește dispoziția? .....	78
11.5. Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție.....	79
11.5.1. Unde ar trebui să fie impozitate biletele rezervate online? .....	79
12. MĂSURI TRANZITORII (ARTICOLUL 2 DIN REGULAMENTUL 1042/2013).....	80
12.1. Dispoziție relevantă .....	80
12.2. Context	80
12.3. De ce era nevoie de clarificări? .....	80
12.4. La ce servește dispoziția? .....	81
12.5. Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție.....	81
12.5.1. Aconturi efectuate înainte ca prestarea să aibă loc.....	81
12.5.2. Ce impact are emiterea unei facturi asupra locului de prestare? .....	82
12.5.3. Ce tipuri de documente justificative sunt necesare pentru a arăta că s-a produs un fapt generator de taxe sau că o plată a fost efectuată înainte de 1 ianuarie 2015? .....	82
12.5.4. Lista de exemple.....	83
13. DISPOZIȚII JURIDICE APLICABILE .....	85
13.1. Directiva TVA .....	85
13.2. Regulamentul de punere în aplicare privind TVA .....	86
13.3. Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 .....	95

**1. ELEMENTE CHEIE ALE MODIFICĂRILOR TVA ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ, CE INTRĂ ÎN VIGOARE ÎN 2015**

**1.1. Context general**

De la 1 ianuarie 2015 prestarea de servicii de telecomunicații, de servicii de radiodifuziune și televiziune și de servicii electronice va fi impozabilă la locul din care este clientul. Pentru a asigura impozitarea corectă a acestor servicii, întreprinderile care fac parte din Uniunea Europeană și cele ce nu sunt membre ale Uniunii Europene vor trebui să determine situația clientului lor (o persoană impozabilă sau neimpozabilă) și locul (în ce țară din Uniunea Europeană sau din afara Uniunii Europene) căruia îi aparține clientul.

Această modificare apare ca urmare a schimbărilor normelor privind locul de prestare a serviciilor în sistemul TVA al Uniunii Europene adoptat în 2008 ca parte a „Pachetului TVA”<sup>1</sup>.

Motivul implicit al acestor schimbări a fost aducerea aplicării TVA pentru aceste servicii la un acord comun cu principiile de bază ale TVA în baza cărora, în calitate de taxă pe consum, veniturile obținute ar trebui să îi revină statului membru în care sunt consumate bunurile sau serviciile.

În cazul întreprinderilor din afara Uniunii Europene care furnizează servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune sau servicii electronice clienților din Uniunea Europeană, legislația actuală asigură deja impozitarea în țara din care este clientul.

Până la sfârșitul anului 2014, prestarea de servicii de către întreprinderi consumatorului final (*business to consumer* - B2C) de către întreprinderile din Uniunea Europeană este impozitată în țara prestatorului. Aceasta înseamnă că, în ceea ce privește serviciile prestate pentru consumatorii finali, întreprinderile stabilite în statele membre ce aplică taxe pe valoare adăugată mai mici, au un avantaj competitiv față de întreprinderile stabilite în alte state membre. Noile norme de impozitare bazate pe țara unde se află consumatorul vor oferi, începând din 2015, condiții echitabile de concurență și ar trebui, de asemenea, să garanteze că încasările din TVA îi revin statului membru în care are loc consumul.

**1.2. Tranzacții acoperite de modificările din 2015**

Diferitele componente ale Pachetului TVA intră în vigoare în perioada 2010-2015. Principalele modificări au apărut în 2010 și includeau două norme generale pentru locul de prestare a serviciilor – articolele 44 și 45 ale Directivei TVA. Ultima parte a Pachetului TVA, privind serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice furnizate consumatorilor finali, va intra în vigoare în 2015.

În conformitate cu articolul 44, serviciile furnizate de o întreprindere altei întreprinderi (*business to business* - B2B) sunt impozabile în locul unde este stabilită întreprinderea client. Aceasta acoperă și serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice, așa că nu vor fi schimbări în 2015 în acest sens.

---

<sup>1</sup> [A se vedea Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor \(JO L 44, 20.2.2008, p. 11\).](#)

Articolul 45 prevede că serviciile prestate de o întreprindere către un consumator final (B2C) sunt impozitate în țara unde este stabilit prestatorul. Prin urmare, serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice oferite de un prestator stabilit în Uniunea Europeană unei persoane neimpozabile care este de asemenea stabilită sau locuiește acolo întră sub incidența normei generale și sunt impozabile în țara unde este stabilit prestatorul. Articolele 58, 59 și 59b (până la 31 decembrie 2014) prevăd că prestarea acestor servicii către și din țări terțe este impozitată în țara unde este stabilit sau locuiește clientul.

De la 1 ianuarie 2015, ca urmare a modificărilor făcute articolului 58, prestarea de servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice B2C se va impozita, în toate cazurile, în țara clientului, indiferent de unde este stabilit prestatorul.

Dacă serviciile furnizate sunt consumate de fapt în afara Uniunii Europene, statele membre ar putea decide să se folosească de regula utilizării și exploatării efective prevăzută la litera (a) de la articolul 59a și să se abțină de la impozitarea furnizării. Statele membre pot aplica regula utilizării și exploatării efective, prevăzută la litera (b) de la articolul 59a, doar pentru a impozita serviciile consumate efectiv pe teritoriul lor, dacă acele servicii sunt furnizate clienților ce aparțin unei țări terțe. Această regulă nu se aplică serviciilor furnizate clienților care aparțin unei țări din cadrul Uniunii Europene.

### 1.3. Tranzacții ce nu sunt acoperite de modificările din 2015

Noțiunea de „comerț electronic”, atunci când este folosită în mod obișnuit, acoperă diferite tipuri de activități economice, inclusiv furnizarea de bunuri sau servicii prin intermediul sistemelor electronice cum ar fi internetul. Nu toate aceste activități sunt acoperite de modificările TVA ce vor intra în vigoare de la 1 ianuarie 2015. În special, următoarele activități nu sunt acoperite de aceste modificări: 1) furnizarea de bunuri (inclusiv vânzarea la distanță), unde sistemele electronice sunt folosite numai pentru a face comanda, și 2) prestarea de servicii altele decât serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice. Aceste tipuri de tranzacții nu sunt incluse în aranjamentele pentru minișopul unic (*mini One Stop Shop* - MOSS).

Aria de acoperire a modificărilor în materie de TVA din 2015 este limitată și, așa cum s-a explicat mai sus, acoperă numai serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice. Acele schimbări sunt relevante numai în măsura în care clientul este un consumator final.

### 1.4. Cum ne pregătim pentru modificările din 2015

La puțin timp după adoptarea Pachetului TVA, Comisia a luat mai multe măsuri pentru a ajunge la un acord în ceea ce privește o abordare mai armonizată la nivelul Uniunii Europene referitor la schimbările ce vor urma. În ceea ce privește serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice, Comisia s-a concentrat asupra pregătirii cadrului juridic necesar în scopul asigurării unei tranziții ușoare la noile norme de impozitare. Această activitate s-a concentrat atât pe MOSS, mijloacele prin care un prestator poate opta să plătească taxa pe valoarea adăugată datorată în statele membre unde nu este stabilit, cât și pe aplicarea normelor privind locul de prestare.

În ceea ce privește **MOSS**, un ghid practic a fost deja pregătit de serviciile Comisiei<sup>2</sup> și a fost publicat în limbile Comunității, precum și în japoneză, chineză și rusă. În plus, recomandările privind coordonarea auditării MOSS sunt în lucru, cu intenția ca acele recomandări care sunt relevante pentru întreprinderi să fie publicate pe pagina de internet a TAXUD.

În ceea ce privește **normele privind locul de prestare**, ultimul element juridic din acest pachet de măsuri, necesar pentru a facilita implementarea modificărilor din 2015, este Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 (Regulamentul de punere în aplicare privind TVA)<sup>3</sup>.

Măsurile care sunt incluse în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA au ca scop doar clarificarea modului în care ar trebui înțelese și aplicate în practică normele privind locul de prestare în ceea ce privește serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice, așa cum sunt prevăzute în Directiva TVA.

Toate celelalte norme generale ale Directivei TVA (de exemplu, cele privind aplicarea teritorială sau cele privind faptul generator și exigibilitatea TVA) vor continua să fie aplicate, la fel ca pentru oricare altă prestare de servicii sau livrare de bunuri, dar, atunci când se va hotărî care este tratamentul TVA corect pentru aceste trei servicii, va trebui să se țină cont de impactul pe care îl pot avea regulile specifice referitoare la locul de prestare și MOSS.

În timpul discuțiilor ce au condus la adoptarea Regulamentului 1042/2013, a fost larg recunoscut faptul că întreprinderilor și statelor membre le-ar fi de folos note explicative mai detaliate.

Scopul acestor note explicative este de a prezenta informații mai detaliate referitoare la aplicarea practică a dispozițiilor care sunt incluse în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA având în vedere modificările în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor de telecomunicații, a serviciilor de radiodifuziune și televiziune și a serviciilor electronice care va intra în vigoare la 1 ianuarie 2015.

#### 1.5. Acte juridice relevante

Actele juridice la care se face referire în aceste note explicative includ:

- Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată modificată prin Directiva 2008/8/CE (denumită în continuare „Directiva TVA”)
- Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată modificat prin Regulamentul (UE) nr. 1042/2013 din 7 octombrie 2013 (denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare privind TVA”)

---

<sup>2</sup> [Servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice - Comisia Europeană](#)

<sup>3</sup> Dispozițiile referitoare la serviciile ce au legătură cu bunurile imobile se aplică numai de la 1 ianuarie 2017.

- Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor (denumit în continuare „Regulamentul 1042/2013”)

Toate dispozițiile relevante sunt citate la sfârșitul notelor explicative, în formularea aplicabilă de la 1 ianuarie 2015. Puteți găsi link-urile către aceste dispoziții la începutul fiecărui capitol.

De fiecare dată când se face trimitere la un articol din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, trimiterea la respectivul act juridic este omisă și numai articolul este menționat. În toate celelalte situații, se specifică actul juridic la care se face referire.

#### 1.6. Glosar

„**Sistemul TVA**” ar trebui înțeles ca sistemul TVA al Uniunii Europene.

Când, în notele explicative, se face referire la „**locul de apartenență al clientului**”, acesta se va înțelege ca fiind locul (țara) unde clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită. La acesta se face uneori referire ca fiind „**locul stabilirii clientului**”.

În sensul acestor note explicative „**serviciile digitale**” acoperă serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice.

„**Serviciile de radiodifuziune și televiziune**” cuprind servicii constând în furnizarea de conținut audio și audiovizual, cum ar fi programele de radio sau de televiziune furnizate publicului larg prin rețele de comunicații de către un furnizor de servicii media și sub responsabilitatea editorială a acestuia, pentru audite sau vizionare simultană pe baza unei grile de programe (a se vedea mai mult la [punctul 2.3.2](#)).

„**Serviciile furnizate electronic**” (numite în continuare „serviciile electronice”) includ serviciile care sunt transmise prin Internet sau printr-o rețea electronică și a căror natură face ca transmiterea lor să fie, în esență, automată și implică intervenția minimă a omului și sunt imposibil de asigurat în absența tehnologiei informației (a se vedea mai mult la [punctul 2.3.3](#)).

„**Serviciile de telecomunicații**” înseamnă serviciile care au legătură cu transmisia, emiterea sau recepția semnalelor, cuvintelor, imaginilor și sunetelor sau informațiilor de orice natură prin cablu, radio, mijloace optice sau alte sisteme electromagnetice, inclusiv transferul asociat sau cedarea dreptului de folosință a capacității pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepționări, inclusiv furnizarea accesului la rețelele mondiale de informații (a se vedea mai mult la [punctul 2.3.1](#)).

Serviciile „**OTT (over the top)**” – servicii care pot fi oferite numai cu ajutorul unei conexiuni care este stabilită printr-o rețea de comunicații (de exemplu, este necesar un serviciu de telecomunicații de bază) și prin urmare nu este necesară prezența fizică a persoanei care recepționează la locul unde este furnizat serviciul.

„**Rețele de telecomunicații**” sunt rețele ce pot fi folosite pentru transfer de voce și date. Ele includ, dar nu se limitează în mod necesar la rețele de cablu, rețele de telecomunicații și rețele ISP (furnizor de servicii de internet). Ele ar trebui să acopere orice facilități care permite accesul la serviciile de telecomunicații, la serviciile de radiodifuziune și televiziune sau la serviciile electronice.

În scopuri TVA, termenii „**rețele de telecomunicații**” și „**rețele de comunicații**” sunt interschimbabili. „**Rețele mobile**” [la care se face trimitere la articolul 24b litera (b)] este un subgroup de rețele de telecomunicații complet integrat.

„**Linia terestră fixă**” ar trebui să acopere elemente de conectare la o rețea care permite transmisia și descărcarea (de exemplu, bandă largă, Ethernet) și care necesită instalarea de hardware pentru transmiterea/recepționarea unui semnal cu un grad de permanență (nu este proiectat pentru a fi mutat cu ușurință sau frecvent). Aceasta ar putea acoperi, prin urmare, orice tip de cablu utilizat pentru transmiterea datelor la sau de la sediu (de exemplu sârmă de cupru, cablu din fibră optică, cablu pentru conexiuni în bandă largă) și, de asemenea, un satelit atunci când este necesară instalarea unei antene parabolice la sediu.

„**Portalul**” este orice tip de magazin electronic, pagină de internet sau mediu similar care oferă servicii electronice direct consumatorului, fără a-l trimite la pagina internet, portalul etc. altui furnizor pentru a încheia tranzacția. Exemple comune de portal includ magazinele de aplicații, piețele electronice și paginile de internet ce oferă spre vânzare servicii electronice.

„**Interfața**” include un portal, dar este un concept mai larg. În domeniul informaticii ar trebui înțeleasă ca fiind un dispozitiv sau un program care permite comunicarea între două sisteme independente sau care permite sistemului sau utilizatorului final să comunice.

„**Punctul de acces wi-fi**” ar trebui înțeles ca referire la o locație specifică și nu la un teritoriu geografic întins acoperit de wi-fi.

## 2. TELECOMUNICAȚII, SERVICII DE RADIODIFUZIUNE ȘI DE TELEVIZIUNE ȘI SERVICII ELECTRONICE (ARTICOLELE 6A, 6B, 7 ȘI ANEXA I)

### 2.1. Dispoziții importante

Dispozițiile importante pot fi găsite în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA:

Serviciile de telecomunicații:

- [Articolul 6a](#)

Serviciile de radiodifuziune și televiziune:

- [Articolul 6b](#)

Serviciile electronice:

- [Articolul 7](#)
- [Anexa I](#)

De fiecare dată când se face referire la un articol din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, referința la un anumit act legal este omisă și numai articolul este menționat.

### 2.2. De ce era nevoie de clarificări?

Majoritatea serviciilor B2C sunt impozabile la locul prestatorului. Dacă prestatorul oferă servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune sau servicii electronice, de la 1 ianuarie 2015 locul de taxare este, în orice situație, în țara unde este stabilit sau locuiește clientul.

Pentru a delimita acele servicii de alte servicii a fost necesar să se clarifice conceptele de servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice. Fără asemenea îndrumări, poate fi dificil pentru o întreprindere să știe cu exactitate dacă va trebui să aplice TVA în țara clientului său.

Legislația actuală a Uniunii Europene privind taxa pe valoarea adăugată oferă deja elemente de clarificare, dar numai pentru serviciile de telecomunicații și serviciile electronice. Nu s-a prevăzut nimic despre serviciile de radiodifuziune și televiziune.

Pentru a oferi o imagine cât mai completă posibil a serviciilor la care se face referire, în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA sunt incluse noi dispoziții. Prin includerea lor, toate cele trei tipuri de servicii sunt acum definite și, în fiecare caz, sunt elaborate liste neexhaustive cu exemple concrete de servicii acoperite și de servicii ce nu sunt acoperite.

Aceasta ar trebui să ofere siguranță și coerență atât întreprinderilor, cât și statelor membre. Fără siguranță și coerență există riscul să apară diferențe cu privire la domeniul de aplicare a articolului 58 din Directiva TVA. Dacă unul și același serviciu este considerat ca fiind acoperit de un stat membru și nu este acoperit de altul, aceasta ar putea avea ca rezultat



dubla impozitare sau neimpozitarea. Pentru a evita acest lucru, a fost necesar să se prevadă definiții ale celor trei tipuri de servicii în cauză.

În ceea ce privește serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice, acestea nu sunt definiții complet dezvoltate, deoarece este indicat doar ce „...*includ*...” aceste concepte. Aceasta oferă flexibilitatea necesară pentru a lua în considerare dezvoltarea tehnologică sau orice orientare convenită de Comitetul TVA sau decizie luată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene.

Au fost elaborate liste cu exemple pentru serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice. Pentru a oferi securitate juridică, s-a preferat calificarea în termeni pozitivi a serviciilor enumerate în liste. Aceste liste, după cum este subliniat în Considerentul 3 din Regulamentul 1042/2013, nu sunt nici exhaustive, nici definitive. Acest lucru este clar confirmat de formularea utilizată „... *includ, în special, următoarele:...*”.

Orice serviciu care corespunde uneia dintre definițiile date va fi acoperit de articolul 58 din Directiva TVA și va deveni impozabil la locul clientului, indiferent dacă serviciul se află printre exemplele date. Abordarea de a folosi liste deschise a fost necesară deoarece nu toate serviciile existente puteau fi identificate și, de asemenea, pentru a se putea lua în considerare noile tipuri de servicii care pot să apară.

### 2.3. La ce servesc dispozițiile?

#### 2.3.1. Serviciile de telecomunicații

Conceptul de servicii de telecomunicații este deja definit de articolul 24 alineatul (2) din Directiva TVA. Această definiție rămâne neschimbată.

Pentru a ilustra care servicii sunt acoperite de această definiție, a fost elaborată o listă de exemple. Lista, care nu este exhaustivă, a fost derivată, în principal, din exemplele discutate și convenite de Comitetul TVA. Acele exemple sunt acum incluse în articolul 6a alineatul (1).

Sunt date și exemplul de servicii care nu se califică drept servicii de telecomunicații. Acea listă de exemple poate fi găsită la articolul 6a alineatul (2). Ea nu este nici exhaustivă, nici definitivă.

#### 2.3.2. Serviciile de radiodifuziune și televiziune

Înainte de adoptarea Regulamentului 1042/2013, legislația Uniunii Europene privind taxa pe valoarea adăugată nu oferea nici o definiție a serviciilor de radiodifuziune și televiziune. O asemenea definiție a fost acum inclusă la articolul 6b și sunt date exemple de servicii care se califică drept servicii de radiodifuziune și televiziune și de servicii care nu se califică în această categorie.

Definiția serviciilor de radiodifuziune și televiziune este, în mare măsură, derivată din Directiva serviciilor mass-media audiovizuale<sup>4</sup>, după cum este indicat în Considerentul 2 din Regulamentul 1042/2013, dar nu se intenționează repetarea definiției stabilite în

---

<sup>4</sup> [Directiva 2010/13/EU a Parlamentului European și Consiliului din 10 martie 2010 privind coordonarea anumitor dispoziții stabilite prin acte cu putere de lege sau acte administrative în cadrul statelor membre cu privire la furnizarea de servicii mass-media audiovizuale \(Directiva serviciilor mass-media audiovizuale\) \(JO L 95, 15.4.2010, p. 1\).](#)

scopuri de reglementare. Prin urmare, schimbările în acest domeniu nu vor avea impact asupra definiției din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA.

Un principiu de bază al legislației Uniunii Europene este că noțiunile trebuie aplicate uniform în întreaga legislație. Aceasta înseamnă că, în legislația Uniunii Europene privind taxa pe valoarea adăugată, un concept cum este serviciile de radiodifuziune și televiziune este relevant nu numai pentru determinarea locului de prestare, dar și pentru a cunoaște rata ce poate fi aplicată acestei prestări.

Definiția convenită de către Consiliu este relativ restrictivă și acoperă numai serviciile constând în furnizarea de conținut audio și audiovizual de către un furnizor de servicii media și sub responsabilitatea editorială a acestuia (unde acesta are controlul efectiv atât asupra selecției programelor, cât și asupra organizării lor). Responsabilitatea editorială nu implică neapărat o obligație legală în temeiul legislației naționale, în ceea ce privește conținutul sau serviciile furnizate publicului larg.

În practică aceasta înseamnă că un organism de radiodifuziune care, de exemplu, oferă canale de sport premium și are responsabilitatea editorială asupra acestora este privit ca furnizor de servicii de radiodifuziune și televiziune. Asemenea servicii pot face obiectul unei rate scăzute în anumite state membre. În orice caz, dacă dreptul de a accesa aceleași canale este oferit de un prestator care cumpără dreptul de acces integral și apoi transmite semnalul mai departe, dar nu are responsabilitate editorială asupra conținutului furnizat, atunci acest prestator va fi privit ca oferind servicii electronice și se va aplica rata standard din statul membru în care are loc prestarea.

Definiția acoperă distribuția de programe de radio și televiziune prin intermediul rețelilor electronice cum ar fi internetul, dar numai dacă sunt difuzate pentru audiție sau vizionare simultană. În cazul în care conținutul audio sau audiovizual nu este transmis în mod sincron (în același timp) receptorilor (publicului larg), acesta se încadrează, în mod normal, în definiția serviciilor electronice.

În același timp, pare corect să se includă în conceptul de audiție sau vizionare simultană, în sensul definiției radiodifuzării și televiziunii, audiția sau vizionarea cvasi-simultană. Într-adevăr, aceste servicii sunt, în mod normal, disponibile pentru client fără ca acesta să trebuiască să plătească o taxa suplimentară pentru ele.

Audiția sau vizionarea cvasi-simultană ar acoperi următoarele:

- (1) Situații în care apare un decalaj între transmisia și recepția emisiunii din motive tehnice inerente procesului de transmisie sau din cauza conexiunii;
- (2) Situații în care clientul are posibilitatea să înregistreze pentru audiție sau vizionare ulterioară, să întrerupă, să ruleze înainte sau înapoi semnalul/programul;
- (3) Situații în care clientul are posibilitatea să programeze din timp înregistrarea unui anumit conținut audio sau audiovizual, la ora când acesta este difuzat pentru audiție sau vizionare simultană. Programul înregistrat poate fi ascultat sau vizionat după aceea de către client.

În orice caz audiția sau vizionarea cvasi-simultană ar trebui să acopere numai situații în care clientul poate influența, în anumite limite, când poate asculta sau viziona un program fără să aibă impact asupra transmisiei semnalului în sine.

Audiția sau vizionarea cvasi-simultană nu ar trebui să acopere cazurile în care clientul poate cere individual programul pe care dorește să îl vizioneze, dintr-o listă și plătește o taxă specifică pentru acest serviciu suplimentar.

### 2.3.3. Serviciile electronice

Conceptul de servicii electronice este definit la articolul 7 care include și exemple de servicii care se califică drept servicii electronice și servicii care nu intră în această categorie. În plus, unele orientări sunt date de lista orientativă de servicii care trebuie considerate drept servicii electronice care sunt incluse în anexa II la Directiva TVA<sup>5</sup>, care este dezvoltată în continuare în anexa I.

Modificările introduse la articolul 7 și anexa I sunt făcute pentru a le alinia cu definițiile și listele furnizate în legătură cu serviciile de telecomunicații și de radiodifuziune și televiziune. Cu alte cuvinte, scopul modificărilor introduse este de a se asigura că nu sunt suprapuneri sau repetiții în listele prevăzute la articolele 6a, 6b și 7. Mai mult, aceste modificări se asigurau că, acolo unde este posibil, se folosesc liste pozitive (de exemplu, indicând ce este un serviciu de telecomunicații, de radiodifuziune și televiziune sau electronic) în loc de liste negative.

Acesta este motivul pentru care serviciile de videofonie, accesul la internet și World Wide Web și serviciile telefonice furnizate prin internet au fost șterse de pe lista negativă a serviciilor electronice și incluse în schimb în lista pozitivă a serviciilor de telecomunicații.

Aceasta explică și modificările aduse punctului (4) din anexa I (inclusiv serviciile la cerere și serviciile care nu se califică drept servicii de radiodifuziune și televiziune) care specifică în mod mai detaliat ce este acoperit de serviciile electronice enumerate la punctul (4) din anexa II la Directiva TVA (furnizarea de muzică, filme și jocuri, inclusiv jocuri de noroc și de emisiuni și evenimente politice, culturale, artistice, sportive, științifice și de divertisment).

## 2.4. Probleme detaliate ce rezultă din aceste dispoziții

### 2.4.1. Serviciile de telecomunicații

#### 2.4.1.1. Serviciile de helpdesk pot fi calificate drept servicii de telecomunicații?

Serviciile de helpdesk sunt enumerate printre exemplele de servicii care nu se califică drept servicii electronice. Ele nu sunt incluse printre exemplele date de servicii care se califică drept servicii de telecomunicații și nici nu sunt enumerate printre serviciile care nu se clasifică în această categorie.

Caracteristica principală a serviciilor de helpdesk este să ofere asistență. Asemenea servicii nu pot, în general, să fie considerate drept servicii care au legătură cu transmisia, emiterea sau recepția semnalelor, a cuvintelor, a imaginilor sau a sunetelor și prin urmare, nu s-ar încadra în definiția serviciilor de telecomunicații când sunt furnizate ca servicii „de sine stătătoare”.

Acest lucru se poate însă schimba atunci când sprijinul acordat utilizatorilor constă doar în asistență în cazul unor probleme cu rețeaua de telecomunicații, radio sau rețeaua de

---

<sup>5</sup> Anexa II la Directiva TVA a fost inclusă prima dată cu modificarea făcută de Directiva 2002/38/CE a Consiliului, nu a fost modificată de Directiva 2008/8 și rămâne neschimbată în 2015.

televiziune sau rețele electronice similare pentru care utilizatorul este taxat separat. Serviciul de helpdesk nu constituie, în acest caz, un scop în sine ci mai degrabă un mijloc de a se bucura mai bine de serviciul principal furnizat.

Dacă este oferit de furnizorul de rețea, serviciul se poate califica drept serviciu auxiliar care este tratat din punct de vedere al taxelor la fel ca serviciul principal, ceea ce implică faptul că serviciul de helpdesk va fi tratat ca serviciu de telecomunicații în aceste circumstanțe.

În cazul în care clientul primește mai multe servicii, și anume, mai întâi acces la rețea de la un furnizor de rețea, iar apoi servicii de helpdesk de la un alt prestator, prestarea serviciilor de helpdesk nu poate fi privită ca serviciu auxiliar oferirii aceluși acces (decât dacă acele servicii pot fi considerate economic inseparabile)<sup>6</sup>.

#### 2.4.2. Serviciile de radiodifuziune și televiziune

##### 2.4.2.1. *Când sunt programele „distribuite publicului larg”?*

Transmisia sau retransmisia programelor de radio și televiziune se califică drept servicii de radiodifuziune și televiziune numai dacă programele sunt oferite publicului larg. Dacă nu este ținută o audiență mai largă, transmisia sau retransmisia programelor nu poate fi privită ca servicii de radiodifuziune și televiziune.

Această condiție nu înseamnă că programele trebuie furnizate tuturor. Transmisia sau retransmisia poate fi limitată la publicul larg dintr-o țară sau chiar la o anumită regiune din acea țară. În situații în care accesul la programe este restricționat clienților care plătesc serviciile, transmisia sau retransmisia este considerată tot ca fiind furnizată publicului larg.

##### 2.4.2.2. *Când sunt programele pentru „audiție și vizionare simultană”?*

Serviciile de radiodifuziune și televiziune includ numai transmisia sau retransmisia (repetarea) programelor pentru audiție sau vizionare simultană de către publicul larg căruia îi sunt furnizate.

Programele sunt acoperite indiferent de mijlocul folosit pentru transmisia sau retransmisia lor. Este lipsit de relevanță dacă ele sunt transmise sau retransmise prin rețele tradiționale de radio sau de televiziune sau prin internet sau rețele electronice similare.

Audiția sau vizionarea simultană acoperă de asemenea audiția sau vizionarea cvasi-simultană (a se vedea de asemenea [punctul 2.3.2](#)).

##### 2.4.2.3. *Care este diferența între serviciile de radiodifuziune și televiziune și programele la cerere?*

Noțiunea de servicii de radiodifuziune și televiziune, așa cum este definită la articolul 6b alineatul (1), acoperă câteva elemente, inclusiv cerința ca serviciile să fie difuzate pentru audiția sau vizionarea simultană pentru a fi privite astfel.

În cazul programelor furnizate la cerere, un client individual primește, în schimbul plății, accesul la programe specifice la ora la care dorește: într-o asemenea situație, audiția sau vizionarea simultană a programului nu are loc. Prin urmare programele furnizate la cerere

---

<sup>6</sup> [A se vedea, în particular, decizia CJEU în cauza C-366/12 \*Klinikum Dortmund\*.](#)

nu pot fi privite ca servicii de radiodifuziune și televiziune, dar trebuie să fie calificate drept servicii electronice.

Trebuie să se facă o distincție între aceste programe furnizate la cerere și cele „pay per view”. În ultimul caz, programul este, în mod normal, transmis sau retransmis de către prestator, iar clientul decide dacă vrea sau nu să îl vadă, plătind sau nu taxa. Prin urmare, dacă în sistemul „pay per view” există audiere sau vizionare simultană atunci acesta se va califica drept serviciu de radiodifuziune și televiziune.

#### *2.4.3. Serviciile electronice*

##### *2.4.3.1. Pot serviciile de comparare a prețurilor și paginile internet similare să fie considerate servicii electronice?*

Natura serviciilor ce constau în compararea prețurilor (și a serviciilor oferite de pagini de internet similare) ar trebui analizată în funcție de definiția de la articolul 7 alineatul (1). Ele sunt furnizate pe internet și, în mod normal, furnizarea lor este automată, fără intervenția omului. Prin urmare, de regulă, aceste servicii ar trebui calificate drept servicii electronice.

Bineînțeles, pentru a ști dacă serviciile de comparare a prețurilor furnizate de asemenea site-uri consumatorilor finali vor fi efectiv impozabile ca atare, trebuie stabilit dacă ele sunt furnizate contra cost sau nu. În cazul în care sunt furnizate gratuit consumatorului, prestarea lor nu intră în domeniul de aplicare al taxei pe valoarea adăugată.

##### *2.4.3.2. Servicii care nu sunt considerate servicii electronice: anumite servicii cu caracter tangibil, rezervate online*

Noțiunea de „servicii furnizate electronic” nu acoperă, conform articolului 7 alineatul (3) literele (t) și (u), admiterea la anumite evenimente și alte servicii de natură tangibilă rezervate online. Acestea includ evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau evenimente similare, precum și cazare, închirieri de mașini, servicii de restaurant, transport pasageri și servicii similare.

Litera (t) de la articolul 7 alineatul (3) se referă la evenimente similare celor culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale și de divertisment. Referirea la „evenimente similare” reflectă care este domeniul de aplicare al articolelor 53 și 54 din Directiva TVA și ar trebui citit în acel context. Va acoperi cu siguranță evenimentele prezentate în articolul 32 alineatul (2) care sunt spectacole, piese de teatru, spectacole de circ, târguri, parcuri de distracție, concerte, expoziții și alte evenimente culturale similare [litera (a)], evenimente sportive cum ar fi meciuri sau competiții sportive [litera (b)] și evenimente educaționale și științifice cum ar fi conferințele și seminariile [litera (c)].

Litera (u) de la articolul 7 alineatul (3) include servicii similare cazării, închirierii de mașini, serviciilor de restaurant și transportului de pasageri. Pentru a fi văzute ca similare, acestea ar trebui să fie servicii executate în principal și în mod obișnuit ca parte din activitățile efectuate de oricare din sectoarele în discuție. Prin urmare, ar include cu siguranță, de exemplu, un serviciu constând în închirierea de bărci.

##### *2.4.3.3. Mențiunea „rezervat online” acoperă rezervările făcute de pe orice dispozitiv?*

Rezervarea online poate fi făcută de o persoană care folosește un dispozitiv ce permite rezervarea prin internet sau prin orice altă rețea electronică. Aceasta include dispozitive

cum ar fi computerele, telefoanele inteligente, tabletele, ceasurile inteligente și ochelarii inteligenți.

#### *2.4.4. Toate cele trei servicii în general*

##### *2.4.4.1. Ce se întâmplă dacă serviciile sunt la pachet cu alte prestări?*

Fiecare dintre servicii (telecomunicații, radiodifuziune și televiziune sau electronice) poate fi la pachet cu alte bunuri sau servicii.

Punerea la pachet a serviciilor în sine, cum ar fi *Triple Play* (unde internetul, televiziunea și telefonica sunt furnizate într-un pachet, de exemplu printr-o singură conexiune de bandă largă sau prin satelit) nu ridică probleme speciale cu privire la locul de prestare.

Când un pachet include bunuri sau alte servicii care nu sunt acoperite de modificările din 2015, este necesar să se determine dacă pachetul este o singură prestare și, dacă da, cum este calificată această prestare.

O prestare poate consta din unul sau mai multe elemente. Dacă sunt mai multe elemente, o tranzacție formată dintr-o singură prestare din punct de vedere economic, nu ar trebui separate artificial. Caracteristicile esențiale ale prestării trebuie constatate pentru a determina dacă clientul, un consumator tipic, primește mai multe prestări principale distincte sau o singură prestare.

Decizia va depinde foarte mult de fapte și, prin urmare, se va lua în funcție de fiecare caz în parte, având în vedere jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> [A se vedea, de exemplu, hotărârea CJEU în cauza C-349/96 \*Card Protection Plan Ltd.\*](#)

### 3. SERVICII ELECTRONICE ȘI DE TELEFONIE OFERITE PRIN INTERNET ȘI PRESTATE DE UN INTERMEDIAR (ARTICOLUL 9A)

#### 3.1. Dispoziție relevantă

Dispoziția relevantă poate fi găsită în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA:

- [Articolul 9 a](#)

De fiecare dată când se face trimitere la un articol din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, trimiterea la respectivul act juridic este omisă și numai articolul este menționat.

#### 3.2. Context

În cazul în care serviciile de telecomunicații și serviciile electronice sunt furnizate unui consumator final (B2C), prestatorul serviciilor este cel ce va plăti taxa pe valoarea adăugată autorităților fiscale. Este, prin urmare, esențial să se identifice cu siguranță cine este prestatorul serviciilor furnizate, în special când acestea nu sunt prestate direct clientului final, ci prin intermediari.

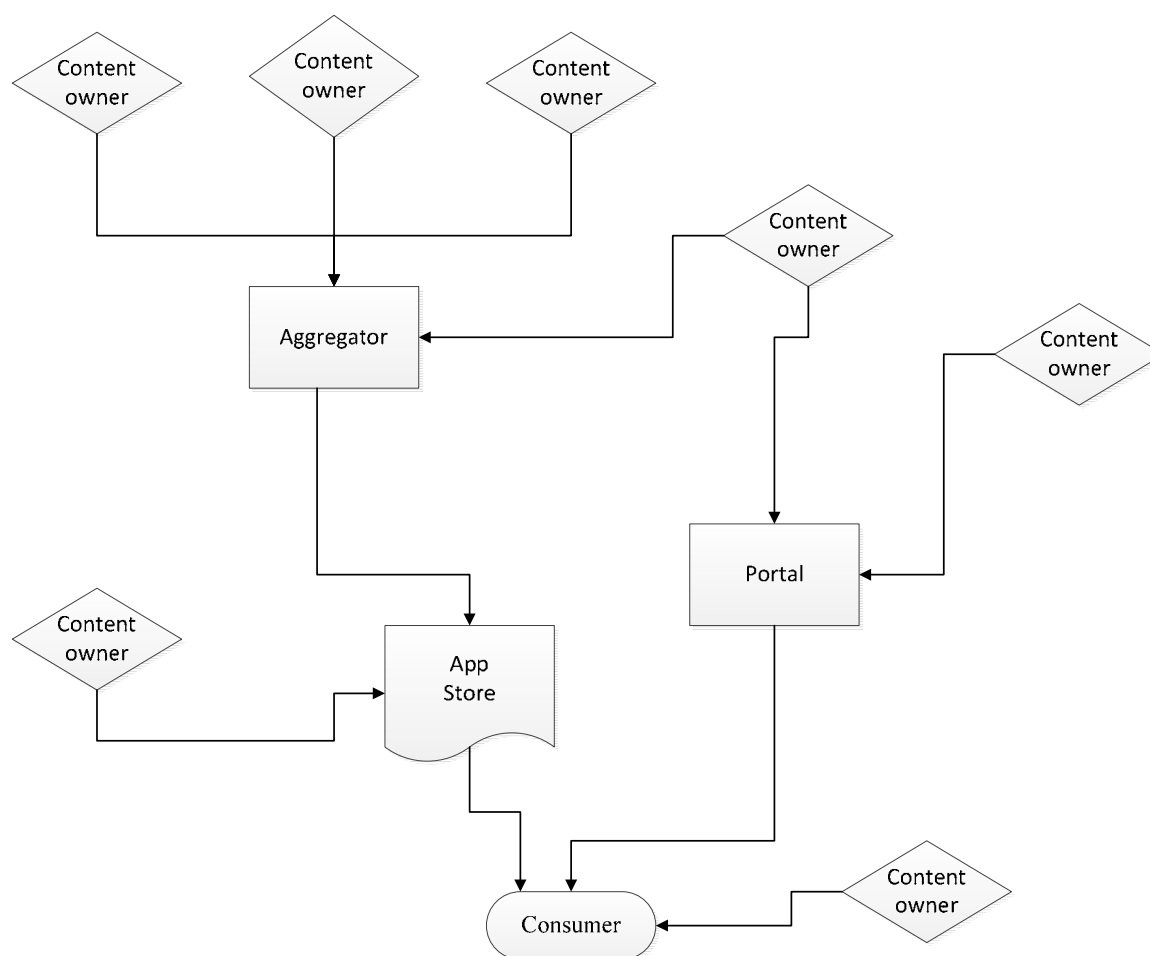
#### 3.3. De ce era nevoie de clarificări?

O întreagă gamă de servicii digitale furnizate printr-o rețea de telecomunicații, printr-o interfață sau un portal poate fi oferită consumatorului final de către un intermediar. La fel ca și accesarea și descărcarea de muzică sau jocuri pe telefoanele mobile, serviciile pot include, de exemplu, servicii de informații, prognoza meteorologică, competiții, votare și tot felul de aplicații. Uneori aceste servicii sunt disponibile prin folosirea unor servicii cu tarif special, de exemplu prin serviciul de mesaje scurte (SMS), o facilitate de transmitere a textelor de pe telefonul mobil pentru care sunt aplicate prețuri mai mari decât normal. Suprataxarea folosește ca plată pentru serviciul digital. În alte cazuri, un client va avea un cont la un magazin de aplicații, platformă sau alt loc similar și va plăti pentru servicii printr-un card de credit sau altă metodă de plată.

Numărul de părți implicate în distribuirea acestor servicii poate varia. În unele cazuri, serviciul poate fi furnizat consumatorului final direct de proprietarul conținutului electronic. Acesta este, de exemplu, cazul în care un individ cumpără o melodie direct de la un artist independent, prin pagina sa de internet. Alte situații însă implică tranzacții între intermediari multipli. De exemplu, în cazul unui ton de apel, proprietarul conținutului poate încheia un acord pentru acordarea licenței cu un agregator de tonuri de apel care încheie contracte cu furnizori de telecomunicații mobile care vând tonurile de apel clienților lor. Aranjamente similare există atunci când creatorii de aplicații fac contracte cu magazine de aplicații sau platforme și când clienții cumpără descărcarea acelor aplicații plățind magazinului sau platformei prin care a fost cumpărată aplicația.

Lanțurile de aprovizionare sunt deseori lungi și se pot întinde peste granițe. În acest caz, poate fi dificil de știut când serviciile sunt în cele din urmă furnizate unui consumator final și cine este responsabil pentru taxa pe valoarea adăugată pentru acea furnizare. Pentru a oferi securitate juridică tuturor părților implicate și pentru a asigura colectarea taxei, a fost necesar să se definească cine din lanțul de distribuție trebuie văzut ca prestator al serviciului către consumatorul final.

Graficul de mai jos ilustrează unele situații tipice în care articolul 9a poate ajuta să se clarifice cine este prestatorul serviciului către consumatorul final.



Săgețile arată cum este livrat conținutul către consumatorul final. Graficul nu include aspectele de prelucrare

### 3.4. Ce face dispoziția?

#### 3.4.1. Ipoteza prezentată

Articolul 9a alineatul (1) primul paragraf introduce prezumția *juris tantum* că o persoană impozabilă care participă la prestarea de servicii electronice sau de telefonie prin internet acționează în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective. Această dispoziție reflectă situația legală expusă în articolul 28 din Directiva TVA când sunt îndeplinite următoarele trei cerințe: (i) participarea unei persoane impozabile la prestarea unui serviciu, (ii) acționarea în nume propriu, (iii) dar în contul unei alte persoane.

Această prezumție înseamnă că pentru fiecare tranzacție din lanțul de distribuție dintre un furnizor de servicii electronice și consumatorul final, se consideră că fiecare intermediar (de exemplu, un agregator de conținut sau un operator de telecomunicații etc.) a primit el însuși și a furnizat mai departe serviciul electronic (sau de telefonie prin internet). Pentru a ilustra cu un exemplu, o întreprindere care pune la dispoziție aplicații prin intermediul unei pagini de internet va fi considerată ca fiind cea care vinde acele aplicații clientului

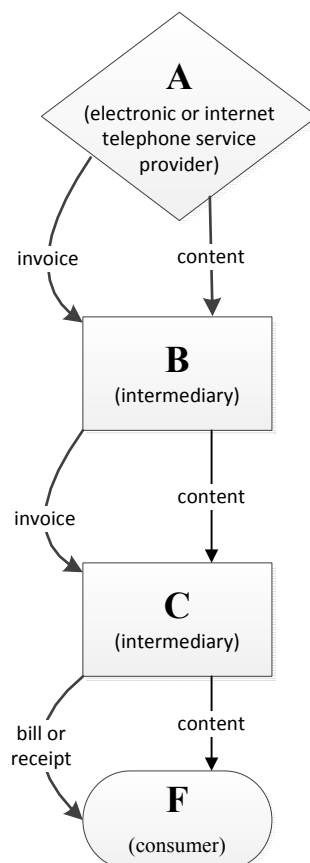


final și prin urmare ea va fi responsabilă pentru taxa pe valoarea adăugată<sup>8</sup> și nu întreprinderea care deține acele aplicații (proprietarul conținutului).

Există unele excepții de la această ipoteză – ele sunt explicate mai târziu în acest capitol.

Graficul de mai jos arată situația în care toți intermediarii sunt prinși în ipoteză. Se consideră că intermediarul B primește serviciul și îl furnizează mai departe intermediarului C ca și cum el ar fi furnizorul de servicii. Se consideră că intermediarul C primește serviciul de la B și îl furnizează mai departe consumatorului final ca și cum el ar fi furnizorul de servicii.

#### Scenariul 1:



#### 3.4.2. Respingerea prezumției

Articolul 9a prevede, de asemenea, că această prezumție poate fi respinsă de un intermediar în anumite condiții. Acest lucru înseamnă că, în cazul în care un intermediar respinge prezumția, nu se mai consideră că el primește și furnizează mai departe serviciul. Condițiile pentru ca respingerea să aibă loc sunt enumerate la sfârșitul primului paragraf de la articolul 9a alineatul (1) și sunt dezvoltate mai departe în al doilea și al treilea paragraf al aceleiași dispoziții.

Dispoziția este construită într-o asemenea manieră încât prezumția se va aplica dacă nu este respinsă de o persoană impozabilă care ia parte la prestare, îndeplinind toate condițiile care urmează:

<sup>8</sup> A se vedea în special scenariile 7-10 de la paginile 36-42.

- (1) **furnizorul serviciului este indicat în mod explicit ca prestator de către persoana impozabilă** ceea ce înseamnă că:
- (a) factura emisă sau pusă la dispoziție de fiecare persoană impozabilă care ia parte la prestarea serviciilor identifică (de exemplu, există o indicație destul de clară) serviciul în discuție și pe prestatorul său (în tranzacții comerciale normale o factură cu TVA este emisă între două persoane impozabile); și
  - (b) factura sau chitanța clientului identifică serviciul în discuție și pe prestatorul său (persoana impozabilă trebuie să emită sau să pună la dispoziția clientului final o factură sau o chitanță în care indică ce se furnizează și care oferă detalii despre prestator, de exemplu, numele întreprinderii, numărul de identificare TVA); și
  - (c) persoana impozabilă care ia parte la prestarea de servicii nu autorizează facturarea clientului (ceea ce înseamnă, de exemplu, că magazinul de aplicații nu este răspunzător de plata dintre consumatorul final și proprietarul conținutului aplicației); și
  - (d) persoana impozabilă care ia parte la prestarea de servicii nu autorizează livrarea (ceea ce înseamnă că, de exemplu, livrarea aplicațiilor de la proprietarul conținutului prin intermediul magazinului de aplicații nu este autorizată de către magazinul de aplicații); și
  - (e) persoana impozabilă care ia parte la prestarea de servicii nu stabilește termenii și condițiile generale ale prestării (ceea ce înseamnă, de exemplu, că termenii pentru vânzarea unei aplicații prin intermediul unui magazin de aplicații nu sunt stabiliți de magazinul de aplicații);

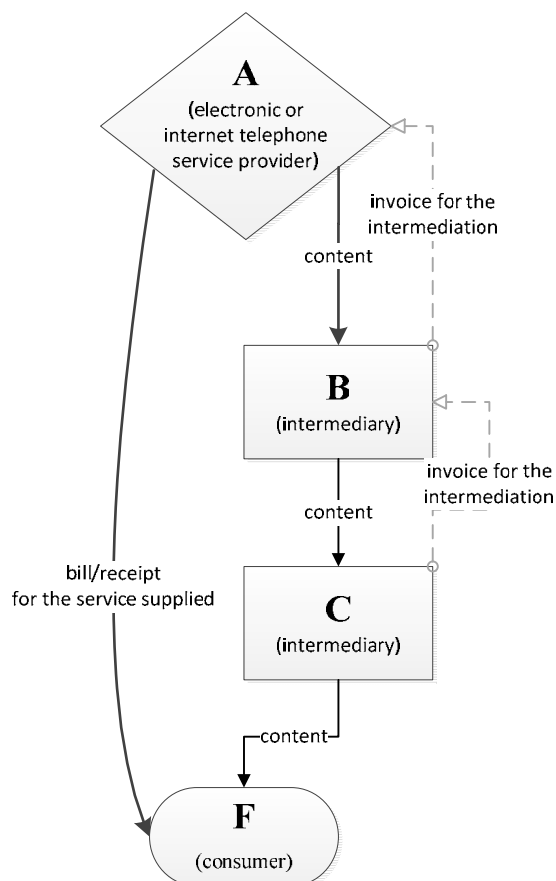
ȘI

- (2) **aceasta se reflectă în dispozițiile contractuale** [toate literele, de la punctul 1 litera (a) la punctul 1 litera (e) trebuie să se reflecte în dispozițiile contractuale dintre, de pildă, magazinul de aplicații și proprietarul conținutului aplicației. Dacă acest lucru nu se întâmplă, respingerea prezumției nu poate avea loc.).

Dacă aceste condiții sunt întrunite pentru fiecare intermediar din lanț, prezumția de la articolul 9a este respinsă, iar furnizorul de servicii electronice va rămâne prestatorul serviciilor furnizate consumatorului final (în pofida tranzacțiilor prin intermediari din lanțul de distribuție): aceasta presupune că acest furnizor de servicii este cel responsabil pentru determinarea locului de prestare a serviciului și pentru taxa pe valoarea adăugată pentru serviciul prestat consumatorului final.

Graficul de mai jos arată situația în care toți intermediarii au respins prezumția. Într-o astfel de situație, de exemplu proprietarul conținutului unei aplicații este cunoscut de toate părțile ca fiind cel ce vinde aplicația consumatorului final. Acest lucru este indicat pe facturi și pe factura sau chitanța emisă și este, de asemenea, inclus în dispozițiile contractuale.

Scenariul 2



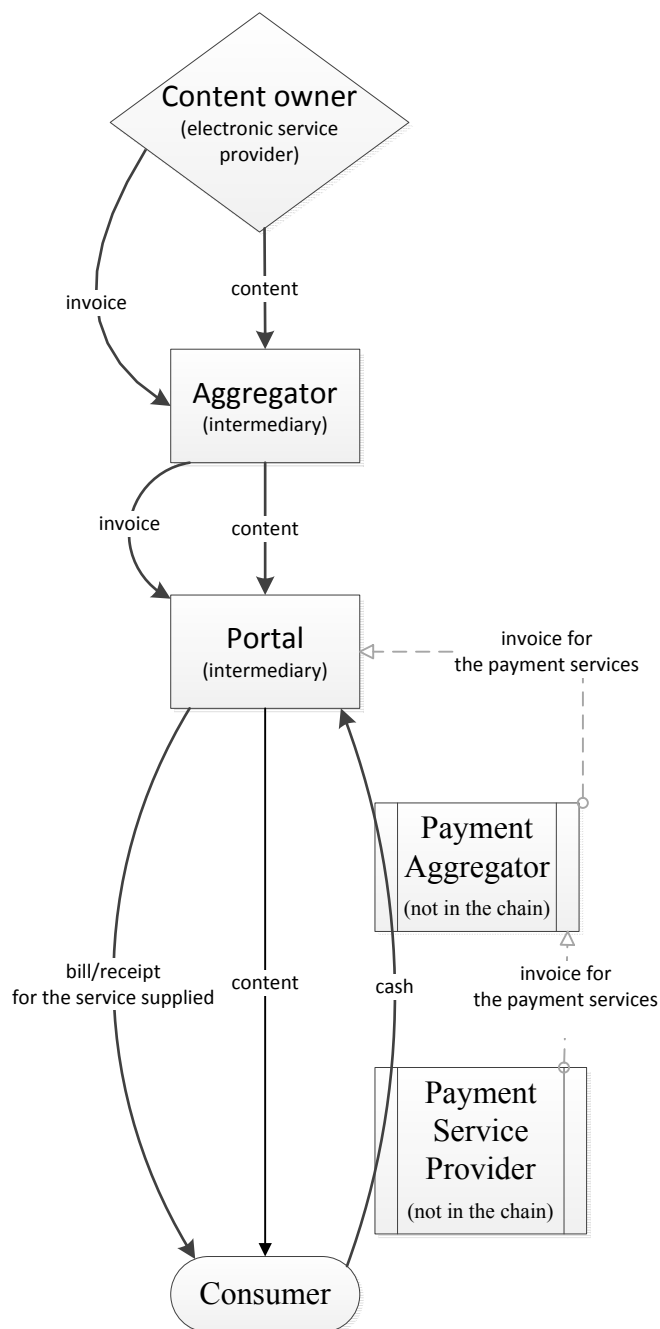
În cazul în care un intermediar din lanțul de distribuție autorizează plata sau livrarea sau stabilește termenii și condițiile prestării către consumator, acel intermediar nu poate respinge prezumția de la articolul 9a și va fi tratat ca făcând prestarea de servicii către consumatorul final, în scopul colectării taxei pe valoare adăugată.

Dacă, în orice moment, într-un lanț de distribuție care implică mai mulți intermediari, un intermediar nu poate sau nu a respins prezumția, nu este posibil ca intermediarii de la capătul lanțului de distribuție să indice furnizorul (inițial) de servicii ca prestator al serviciilor. În acest caz, ei vor putea doar să revină la (primul) intermediar vizat de prezumție (a se vedea de asemenea [punctul 3.4.7](#)).

Pe de altă parte, o persoană impozabilă care furnizează numai servicii de prelucrare a plăților (de exemplu, o companie de carduri de credit) nu poate fi considerată, pentru faptul că a procesat plata, ca luând parte la prestarea de servicii. În consecință, prezumția nu se aplică unei astfel de persoane impozabile și, prin urmare, acea persoană nu poate fi considerată ca prestând serviciul către clientul final decât dacă ia parte la prestarea serviciului în orice alt fel.

În graficul de mai jos, toți intermediarii care iau parte la prestare sunt acoperiți de prezumție (agregatorul și portalul primesc serviciul și îl prestează mai departe). Întreprinderile care furnizează servicii de plată nu iau parte la prestarea de servicii și, prin urmare, nu pot fi vizate de prezumție.

Scenariul 3



3.4.3. Aplicarea prezumției – indicatori detaliați

Prezumția de la articolul 9a se aplică atunci când o persoană impozabilă ia parte la prestare (și, prin urmare, este văzută ca acționând în propriul nume, dar în contul furnizorului serviciului).

Pentru ca un contribuabil sau o autoritate fiscală să evalueze dacă o persoană impozabilă ia parte la prestarea de servicii furnizate printr-o rețea de telecomunicații, o interfață sau un portal, faptele trebuie evaluate și examinată natura relațiilor contractuale. Dacă există o contradicție între dispozițiile contractuale și realitatea economică atunci cea din urmă are prioritate.

Referirea la „care participă la prestarea respectivă” de la articolul 9a nu trebuie înțeleasă diferit de sensul dat de articolul 28 din Directiva TVA unde se face referire la „o persoană impozabilă [care] ia parte la o prestare de servicii”. Interpretarea articolului 28 din Directiva TVA trebuie să se bazeze întotdeauna pe legislația Uniunii Europene și nu pe legile naționale.

În mod normal, o persoană impozabilă ia parte la o prestare de servicii, dacă dispozițiile contractuale sau legale stipulează clar faptul că respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu, dar în contul furnizorului acelor servicii, iar aceasta reflectă realitatea (caracteristicile faptice ale prestării).

În orice caz, este de asemenea posibil ca dispozițiile contractuale sau legale să nu fie suficient de bine definite din acest punct de vedere. Într-o astfel de situație, evaluarea inițială a prestării în cauză necesită deja o analiză a tuturor caracteristicilor tranzacției.

Pe scurt, atât faptele, cât și relațiile legale trebuie luate în considerare atunci când se evaluează dacă o persoană impozabilă ia parte la prestarea de servicii. Din acest motiv, o clauză într-un contract (semnată fie înainte fie după 1 ianuarie 2015) care exclude o persoană impozabilă dintr-un lanț de tranzacții (pentru că nu ar lua parte la prestarea de servicii) nu este suficientă dacă acest lucru nu este reflectat în realitatea economică.

Referitor la indicatorii specifici, nu este nici o îndoială că o persoană impozabilă ce autorizează facturarea clientului și/sau livrarea serviciului, și/sau stabilirea termenilor și condițiilor generale ale prestării, ia parte la acea prestare. Mai multe detalii referitoare la această problemă sunt incluse la punctul 3.4.6.

În plus, diferite alte elemente pot indica dacă o persoană impozabilă ce ia parte la o prestare poate fi cuprinsă în prezumție, ca rezultat al regulii incluse în primul paragraf de la articolul 9a alineatul (1). În orice caz, înainte de a ajunge la concluzia finală referitor la acest aspect, trebuie luate în considerare toate aspectele prestării.

Mai jos sunt prezentați anumiți indicatori care sugerează că o persoană impozabilă ia parte la prestare:

- Deține sau gestionează platforma tehnică prin care sunt furnizate serviciile;
- Este răspunzătoare de livrarea efectivă;
- Este răspunzătoare de colectarea plăților, exceptând cazul în care singura implicare a persoanei impozabile este prelucrarea plăților;
- Controlează sau exercită influență asupra stabilirii prețurilor;
- Este cea care are obligația legală de a emite o factură cu TVA, chitanță sau factură către utilizatorul final pentru prestarea serviciului;
- Oferă clienților asistență sau sprijin în ceea ce privește întrebările sau problemele legate de serviciul în sine;
- Exercită control sau influență asupra prezentării și formatului pieței virtuale (cum ar fi magazinele de aplicații sau paginile de internet) astfel încât marca și identitatea persoanei impozabile să fie semnificativ mai proeminente decât cele ale altor persoane implicate în prestarea serviciului;

- Are obligații sau răspundere legale în legătură cu serviciile furnizate;
- Deține informațiile despre clienți aferente prestării în discuție;
- Este în poziția de a credita o vânzare fără permisiunea sau acordul prealabil al prestatorului în cazurile în care prestarea nu a fost primită corespunzător.

Nu toate persoanele impozabile implicate în prestarea de servicii electronice sau de telefonie prin internet pot fi văzute ca luând parte la prestare așa cum se specifică la articolul 9a. Mai jos sunt prezentate, în acest sens, cinci situații diferite. Primele trei se ocupă cu cazurile în care un intermediar nu este văzut ca luând parte la prestare în sensul articolului 9a. Ultimele două cazuri (patru și cinci) se referă la situații în care un intermediar ia parte la prestare așa cum se menționează la articolul 9a.

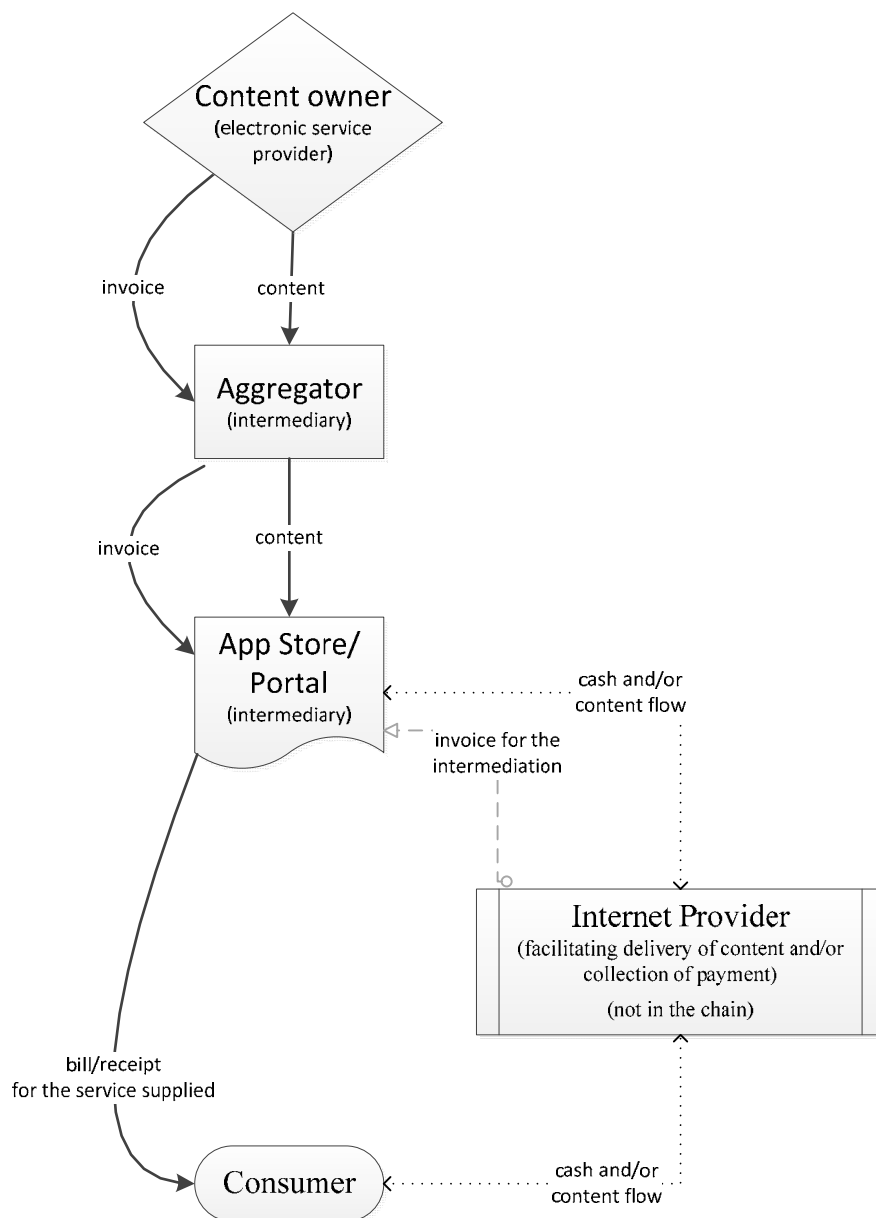
1) După cum s-a ilustrat în Scenariul 3, un furnizor de servicii de plată (de exemplu, o companie de carduri de credit) nu este văzut ca luând parte la prestarea de servicii către clientul final dacă acel furnizor doar procesează plata (a se vede punctul 3.4.4).

2) Furnizorul de internet nu ia parte la prestare atunci când doar pune la dispoziție rețeaua de internet pentru transportul conținutului și/sau colectarea plății (prin wi-fi, cablu, satelit, alt mijloc). În această situație, participarea lui nu este suficientă pentru a fi considerat ca luând parte la prestare.

3) În cazurile în care un operator de telefonie mobilă nu îndeplinește decât funcțiile de transport al conținutului și/sau de prelucrare a plăților (în același mod în care un furnizor de internet pune la dispoziție rețeaua de internet), așa cum e descris mai sus, acel operator de telefonie mobilă ar trebui tratat în același mod și nu ar trebui văzut ca luând parte la prestare.

Graficul de mai jos ilustrează situația în care un furnizor de internet sau un operator de telefonie mobilă facilitează fluxul de bani și/sau conținut.

Scenariul 4



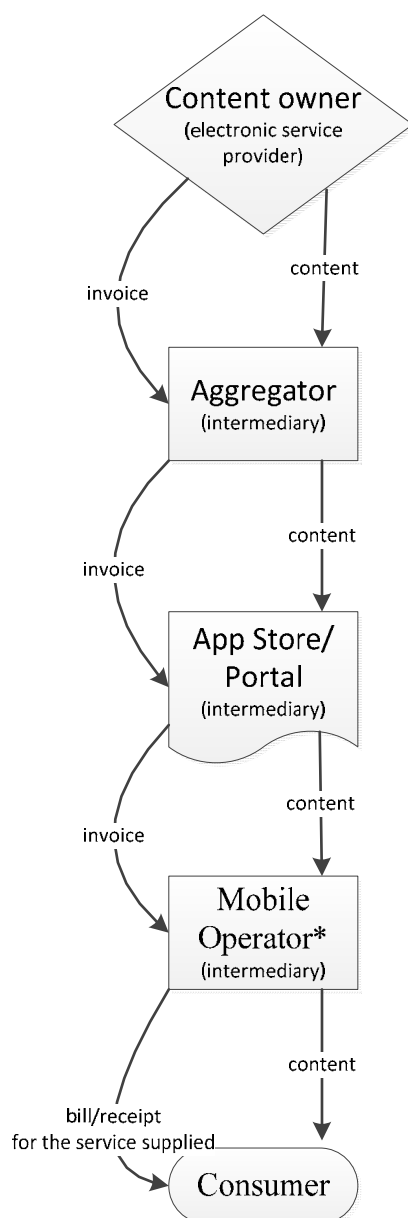
4) Dacă un operator de telefonie mobilă este implicat în orice alt fel decât cele descrise mai sus (transportul conținutului sau prelucrarea plăților), participarea lui nu poate fi trecută cu vederea. Cu alte cuvinte, implicarea sa în prestarea de servicii ar deveni atunci suficient de predominantă și, prin urmare, ar trebui văzut ca luând parte la prestare în sensul articolului 9a. Unul dintre testele care ar trebui să ajute să se identifice dacă un operator de telefonie mobilă ia parte la prestare este să se verifice dacă rețeaua este esențială pentru prestare. Un alt punct posibil este să se verifice dacă colectarea plăților acoperă numai o simplă plată pe o factură.

5) Nu este nici o îndoială că atunci când un magazin de aplicații sau un portal scoate un serviciu electronic la vânzare, el trebuie văzut ca implicat predominant în prestarea acelui serviciu și ar trebui, prin urmare, să fie privit ca luând parte la prestare în sensul articolului 9a. Faptul că există un intermediar suplimentar care ia parte la acea prestare, intermediar care este plasat între magazinul de aplicații sau portal și clientul final (de

exemplu, un operator de telefonie mobilă), nu schimbă automat situația magazinului de aplicații sau a portalului.

Graficul de mai jos ilustrează situația în care un operator de telefonie mobilă, un magazin de aplicații sau un portal ia parte la prestare și, prin urmare, este vizat de prezumție.

### Scenariul 5



\* Operatorul de telefonie mobilă acționează ca mai mult decât un furnizor de servicii de plăți sau un furnizor de internet

*Ia sau nu parte la prestare? Diagrame suplimentare*

Următoarele trei situații ilustrează mai mult problema referitoare la cine ia parte și la cine nu ia parte la prestare:



#### Situația 1

Atunci când,

- (1) clientul unei companii ce deține un magazin de aplicații cumpără un serviciu electronic (un abonament la o revistă online, un joc, credite pe parcursul jocului) de la un proprietar de conținut;
- (2) contractul pentru prestarea serviciului electronic este făcut direct între proprietarul conținutului și client;
- (3) taxa este colectată direct de magazinul de aplicații, dar serviciul electronic este livrat (de exemplu, transferul tehnic al datelor) la telefonul clientului prin rețeaua operatorului de telefonie mobilă;

În acest caz, operatorul de telefonie mobilă nu ar trebui văzut ca luând parte la prestarea serviciului.

#### Situația 2

În cazul în care, în comparație cu situația 1, circumstanțele diferă comparativ cu punctul (3) și taxa ar fi colectată și de operatorul de telefonie mobilă, operatorul de telefonie mobilă tot nu ar trebui văzut ca luând parte la prestarea serviciului.

#### Situația 3

Totuși, în situația în care colectarea plății de către operatorul de telefonie mobilă s-ar face prin mai mult decât o simplă taxă pe o factură (cum este cazul în situația 2) și ar include alte elemente, atunci operatorul de telefonie mobilă trebuie văzut ca luând parte la prestarea serviciului. Elemente suplimentare pot cuprinde folosirea unui SMS premium, când nu este folosit numai pentru prelucrarea plății.

Cu toate acestea, nu trebuie uitat faptul că piața de servicii electronice și de telecomunicații se dezvoltă rapid și, prin urmare, nu este nici posibil și nici indicat ca aceste note explicative să acopere toate situațiile practice posibile. În orice caz, ar trebui să fie clar că evaluarea, în fiecare caz, necesită includerea elementelor menționate mai sus.

#### 3.4.4. Când să excludem aplicarea prezumției – prelucrarea plăților

Alineatul (3) de la articolul 9a exclude persoanele impozabile care se ocupă numai cu prelucrarea plăților și care nu sunt văzute ca luând parte la prestarea serviciilor (în lanțul principal de tranzacții). Aceasta ar acoperi, de exemplu, plățile făcute de o companie de carduri de credit.

Pentru a evalua dacă o persoană impozabilă se ocupă numai de prelucrarea plăților, realitatea economică și dispozițiile contractuale sunt decisive (în măsura în care acestea nu sunt contrazise de fapte).

Pe lângă furnizarea unei metode de plată, persoana impozabilă poate întreprinde alte activități legate direct de această activitate de prelucrare a plăților – dar care nu sunt legate de prestarea principală. Acestea ar putea fi, de exemplu, acceptarea riscului de neplată sau furnizarea asistenței primare clienților, ceea ce, în esență, ar însemna redirecționarea către prestator, cu excepția situațiilor ce au legătură cu prelucrarea în sine a plăților. Aceste

activități nu ar fi suficiente pentru a se considera că acea persoană impozabilă a luat parte la prestare.

#### 3.4.5. *Condiții pentru respingerea prezumției*

Un furnizor de servicii electronice sau de telefonie prin internet este privit ca fiind explicit indicat, atunci când se poate clar demonstra, atât din punct de vedere al dispozițiilor contractuale, cât și al informațiilor furnizate de **fiecare** persoană impozabilă care ia parte la prestarea serviciului și comunicate în cele din urmă clientului final, că el este persoana care prestează serviciul.

**Ambele condiții menționate în al doilea paragraf de la articolul 9a alineatul (1) trebuie îndeplinite simultan** pentru a putea indica explicit furnizorul de servicii, de exemplu proprietarul conținutului aplicației ca fiind furnizorul serviciilor. În întregul lanț de distribuție, prima condiție [litera (a) – emiterea unei facturi cu TVA] se aplică tranzacțiilor B2B în timp ce a doua condiție [litera (b) – emiterea unei note de plată sau a unei chitanțe, deși aceasta poate include o factură cu TVA când se cere o factură B2C] se referă la tranzacția finală B2C din lanț.

Pentru ca furnizorul de servicii (servicii electronice sau servicii telefonice furnizate pe internet) să fie explicit indicat, el trebuie să fie identificat într-un mod suficient de clar ca fiind furnizorul pe factura cu TVA emisă sau pusă la dispoziție de fiecare persoană impozabilă care ia parte la furnizare și pe nota de plată sau chitanța emisă sau pusă la dispoziția clientului final (atunci când nu este obligatorie emiterea unei facturi cu TVA). În cazul în care aceste informații nu sunt furnizate de fiecare persoană impozabilă care ia parte la prestare și comunicate clientului final (prin emiterea sau punerea la dispoziție a unei note de plată sau chitanțe sau a unei facturi cu TVA), furnizorul de servicii, de exemplu proprietarul conținutului aplicației nu poate fi privit ca fiind explicit indicat ca prestator.

În același timp, chiar dacă o persoană impozabilă îndeplinește toate condițiile pentru a respinge prezumția de la articolul 9a, aceasta nu înseamnă că nu poate fi văzută ca luând parte la prestare (în conformitate cu articolul 28 din Directiva TVA).

Când se identifică prestatorul, precum și serviciul prestat de acesta, referirea poate fi făcută fie complet, fie folosind o referință specifică și unică, cod sau identificator similar, cu condiția ca referința folosită să fie suficient de clară pentru toate părțile implicate. Descrierea prestatorului ar trebui să fie suficient de lipsită de ambiguități pentru ca acel furnizor să poată fi identificat de oricare dintre clienți, dar nu ar trebui să fie necesar să includă detalii complete, cum ar fi denumirea juridică completă, adresa sau numărul de identificare TVA al prestatorului. Nici o metodă specifică de identificare nu ar trebui propusă sau privilegiată deoarece, în caz contrar, ar introduce restricții suplimentare pentru întreprinderile care au practici comerciale diferite.

Referitor la factura B2B, aceasta ar trebui să respecte normele obișnuite în materie de TVA<sup>9</sup>.

Când se face referire la o „notă de plată sau chitanță” emisă sau pusă la dispoziția clientului, aceasta intră, după cum s-a explicat mai sus, în categoria tranzacțiilor B2C. Aceasta ar trebui văzută ca o condiție minimă care este necesară împreună cu alte elemente luate de la articolul 9a, pentru a permite persoanei impozabile să indice explicit furnizorul de servicii ca fiind prestator. În nici un caz, nu modifică normele privind facturarea din Directiva TVA și aplicarea lor la nivel național. În special, această condiție nici nu impune o obligație de a emite facturi pentru serviciile prestate consumatorilor finali în statele membre unde acest lucru nu se cere, nici nu exclude o obligație de a proceda astfel în statele membre unde facturarea este obligatorie și pentru prestarea serviciilor B2C. În cazurile în care este necesară o factură B2C, trebuie furnizate detaliile menționate la articolul 226 din Directiva TVA, ceea ce include mai multe informații decât cele de pe nota de plată sau de chitanță<sup>10</sup>.

#### 3.4.6. Când prezumția nu poate fi respinsă

O persoană impozabilă care fie autorizează taxarea clientului, fie autorizează livrarea serviciului sau stabilirea termenilor și condițiilor generale, va fi întotdeauna considerată ca acționând în nume propriu, dar în contul altei persoane impozabile. Este suficient ca **una singură** din aceste trei condiții să fie îndeplinită pentru a exclude acea persoană impozabilă de la a indica explicit altă persoană impozabilă drept prestatorul serviciului către consumatorul final.

Este suficient ca, în lanțul de distribuție, o persoană impozabilă să îndeplinească una din cele trei condiții pentru a împiedica actorii din restul lanțului de a mai indica furnizorul de servicii inițial ca fiind prestatorul serviciului către consumatorul final. Astfel, de exemplu, dacă o rețea de telefonie îndeplinește una din cele trei condiții la stabilirea plății, a livrării sau a termenilor contractuali, proprietarul conținutului aplicației nu poate fi cel care efectuează prestarea către clientul final.

Prin urmare, când mai multe părți din lanțul de aprovizionare autorizează taxa și/sau livrarea și/sau stabilesc termenii și condițiile generale ale prestării, nici una dintre ele nu poate indica explicit furnizorul de servicii inițial ca prestator al serviciului către consumatorul final. Identificarea corectă a tuturor intermediarilor din lanțul de distribuție ar trebui să țină cont de relațiile contractuale dintre părți. Mai mult, nu trebuie pierdut din vedere cum percepe consumatorul final cine îi prestează serviciul (a se vedea de asemenea [punctul 3.4.7](#) unde veți găsi mai multe clarificări).

---

<sup>9</sup> În conformitate cu notele explicative referitoare la facturare, referința în document: A-2, definiția unei facturi electronice, „o factură trebuie privită ca fiind emisă când prestatorul sau un terț acționând în numele prestatorului sau clientul în cazul auto-facturării pune factura la dispoziție astfel încât să poată fi primită de client. Aceasta poate însemna că factura electronică este transmisă direct clientului prin, de exemplu, e-mail sau o conexiune sigură sau indirect prin unul sau mai mulți furnizori de servicii, de exemplu, sau că este pusă la dispoziție și accesibilă clientului printr-un portal web sau orice altă metodă”.

<sup>10</sup> Informații privind normele aplicate de statele membre referitoare la facturare vor fi disponibile și pe pagina de internet a Comisiei.

### **Autorizarea taxării clientului**

Expresia „autorizează taxarea clientului” nu este aceeași cu încasarea plății sau colectarea plății. Ea se referă la situația în care persoana impozabilă poate influența dacă, în ce moment sau în ce condiții prealabile plătește clientul. O persoană impozabilă autorizează plata atunci când decide că poate fi debitat/taxat contul clientului, cardul de credit sau cardul bancar sau similar ca plată pentru serviciu. În practică, persoana care autorizează plata este posibil să fie persoana care controlează platforma tehnică (de exemplu, magazinul de aplicații, portalul) prin care sunt oferite sau furnizate serviciile.

### **Autorizația de livrare a serviciilor**

Expresia „autorizează ... livrarea serviciilor” este un concept mai larg decât a face livrarea. Se referă la situația în care persoana impozabilă poate influența dacă, în ce moment sau în ce condiții prealabile are loc livrarea. O persoană impozabilă autorizează livrarea când fie trimite aprobarea de începere a livrării serviciului, furnizează ea însăși serviciul sau cere unui terț să facă livrarea. În practică, persoana care autorizează livrarea este posibil să fie persoana care controlează platforma tehnică (de exemplu, magazinul de aplicații, portalul) prin care sunt furnizate serviciile.

### **Stabilirea termenilor și condițiilor generale ale prestării**

În contextul aplicării articolului 9a, expresia „termenii și condițiile generale ale prestării” acoperă orice termeni și condiții generale care sunt stabilite de o persoană impozabilă care ia parte la prestare și cu care un client final trebuie să fie de acord înainte de cumpărarea serviciului. De exemplu, include termenii și condițiile stabilite de piețe și de platforme similare care cer utilizatorilor să accepte termenii și condițiile generale pentru utilizarea acelui site internet sau platforme (care ar putea fi pentru întreținerea unui cont), precum și termenii și condițiile generale (inclusiv acordul de licență) cu care clientul final trebuie să fie de acord înainte de a primi orice tip de acces la o aplicație sau la un conținut.

Cât despre înțelesul termenului „stabilirea” termenilor și condițiilor generale ale prestării, acesta acoperă situația în care o persoană impozabilă ia decizia în privința termenilor generali și a condițiilor specifice (de exemplu, drepturi și obligații cum ar fi prețul, termenii de plată, condițiile de livrare, regulile privind garanția etc.) și le poate impune celorlalți participanți (acceptându-le formal).

#### **3.4.7. Cum procedăm când cel puțin un intermediar din lanț respinge prezumția?**

În mod normal, un intermediar care ia parte la prestare este acoperit de prezumția de la articolul 9a. Cu toate acestea, ea poate fi respinsă dacă toate condițiile necesare sunt îndeplinite.

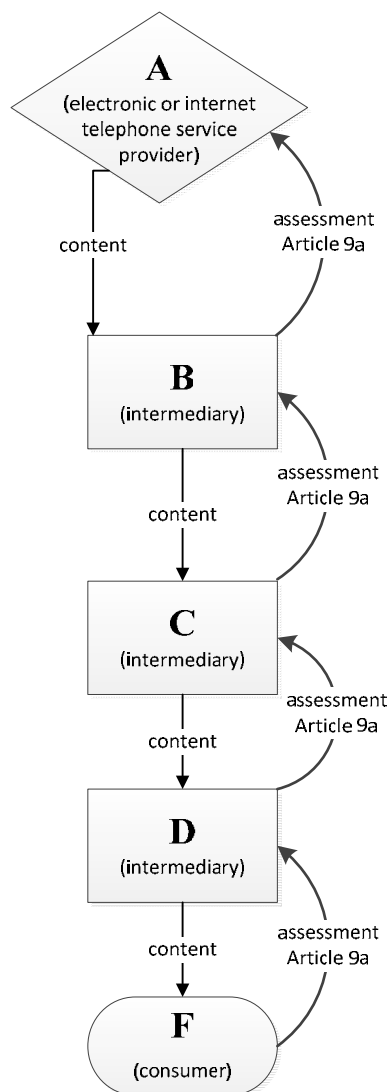
Orice intermediar din lanțul de distribuție care nu îndeplinește condițiile pentru a respinge prezumția de la articolul 9a este vizat de ea și se va considera că a primit și a prestat serviciul el însuși următorului intermediar din lanț sau consumatorului final. Aceasta va face ca el să fie tratat ca furnizorul serviciilor.

Pentru a analiza corect situația fiecărui intermediar, **evaluarea acestui lanț de furnizare a unui serviciu ar trebui să pornească de la nivelul consumatorului final și să meargă înapoi pe lanț** după cum este indicat în graficul de mai jos (Scenariul 6). Această abordare este strâns legată de scopul articolului 9a, care este să se impoziteze cât mai aproape de consumatorul final, dacă nu există un nivel suficient de informații care să

permite identificarea persoanei impozabile care prestează serviciul către consumatorul final la un stadiu mai precoce în lanț.

Graficul de mai jos ilustrează ordinea corectă la evaluarea tranzacțiilor din lanț pentru aplicarea articolului 9a.

### Scenariul 6

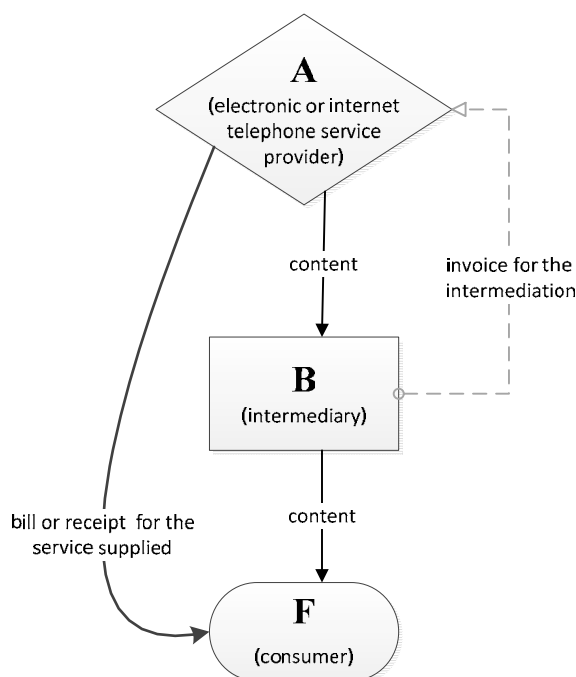


Cele patru grafice de mai jos (Scenariile 7-10) prezintă câteva scenarii generale pentru aplicarea prezumției de la articolul 9a, unde cel puțin un intermediar din lanț respinge prezumția.

Scenariile 7 la 10 se referă la **cele mai clasice tipuri de situații** posibile în temeiul articolului 9a. Scopul acestor grafice este să ofere îndrumări suplimentare în **contextele generale cele mai obișnuite**. Situațiile din viața reală vor diferi deseori, din punct de vedere al detaliilor, de ceea ce este prezentat în grafice. Este important să rețineți acest lucru de fiecare dată când informațiile incluse în oricare dintre graficele din aceste note explicative sunt aplicate la situații concrete din viața reală.

Deoarece întotdeauna ar trebui să se pornească de la nivelul consumatorului final și să se meargă înapoi pe lanț pentru a evalua corect tranzacțiile, cea mai simplă situație în care respingerea poate avea loc va fi următoarea:

### Scenariul 7



#### Comentarii la Scenariul 7:

Intermediarul B respinge prezumția.

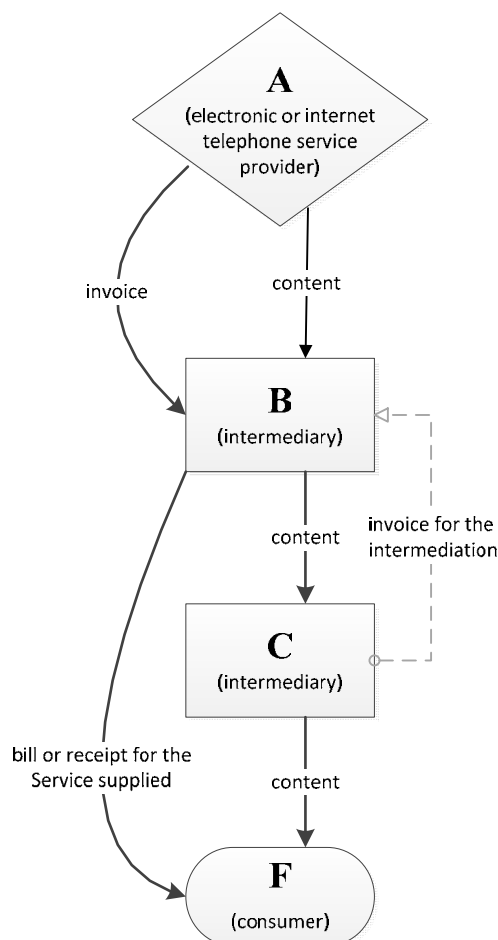
B poate proceda astfel deoarece a îndeplinit condițiile necesare: în factura emisă de B către A există informații suficiente de clare despre serviciul principal și despre prestatorul serviciului [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (a) este îndeplinită]; în nota de plată sau chitanța emisă de A pentru consumatorul F, serviciul și prestatorul serviciului sunt identificați [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (b) este îndeplinită]; dispozițiile contractuale confirmă că B prestează doar niște servicii de intermediere și principalul serviciu este furnizat de A.

În același timp B nu este exclus de la posibilitatea de a respinge prezumția pentru că el **nu** autorizează taxarea clientului, **nici nu** autorizează livrarea serviciului și **nici nu** stabilește termenii și condițiile generale.

A (proprietarul conținutului/dezvoltatorul/furnizorul inițial de servicii) este în acest caz văzut ca furnizor ce prestează serviciul consumatorului final. El emite nota de plată sau chitanța pentru consumatorul final. În mod normal, A va fi responsabil de TVA pentru prestarea serviciului către consumatorul final.

Scenariile 8 și 9 de mai jos arată câteva situații mai complexe.

Scenariul 8



Comentarii la Scenariul 8:

Intermediarul C respinge prezumția.

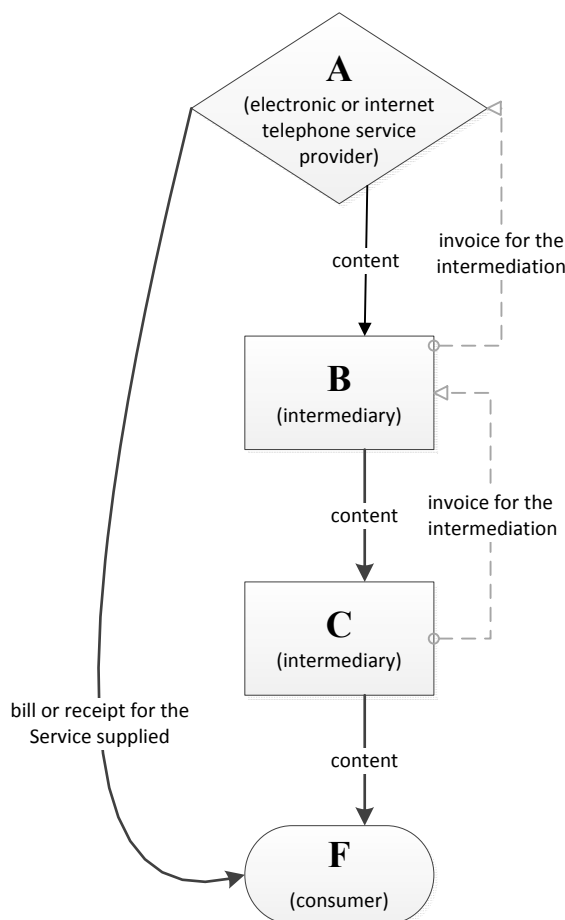
C poate proceda astfel deoarece a îndeplinit condițiile necesare: în factura emisă de C către B există informații suficiente de clare despre serviciul principal și despre prestatorul serviciului [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (a) este îndeplinită]; în nota de plată sau chitanța emisă de B pentru consumatorul F, serviciul și prestatorul serviciului sunt identificați [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (b) este îndeplinită]; dispozițiile contractuale confirmă că C prestează doar niște servicii de intermediere și principalul serviciu este furnizat de B.

În același timp C nu este exclus de la posibilitatea de a respinge prezumția pentru că el **nu** autorizează taxarea clientului, **nici nu** autorizează livrarea serviciului și **nici nu** stabilește termenii și condițiile generale.

Intermediarul B nu poate (nu îndeplinește condițiile) sau nu vrea să respingă prezumția, de exemplu se consideră că el primește serviciul de la A și îl prestează mai departe consumatorului final F (care îl consideră ca fiind furnizorul serviciului). În mod normal, B va fi responsabil de TVA pentru prestarea serviciului către consumatorul final.

A (proprietarul conținutului/dezvoltatorul/furnizorul inițial de servicii) prestează serviciul lui B și emite o factură normală B2B. El nu are contact direct cu consumatorul final.

Scenariul 9



Comentarii la Scenariul 9:

Intermediarul C respinge prezumția.

C poate proceda astfel deoarece a îndeplinit condițiile necesare: în factura emisă de C către B există informații suficient de clare despre serviciul principal și despre prestatorul serviciului [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (a) este îndeplinită]; în nota de plată sau chitanța emisă de A pentru consumatorul F, serviciul și prestatorul serviciului sunt identificați [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (b) este îndeplinită]; dispozițiile contractuale confirmă că C prestează doar niște servicii de intermediere și că responsabilitatea pentru serviciul principal trece la B.

În același timp C nu este exclus de la posibilitatea de a respinge prezumția pentru că el **nu** autorizează taxarea clientului, **nici nu** autorizează livrarea serviciului și **nici nu** stabilește termenii și condițiile generale.

Intermediarul B respinge și el prezumția. B poate proceda astfel deoarece a îndeplinit condițiile necesare: în factura emisă de B către A există informații suficient de clare despre serviciul principal și despre prestatorul serviciului [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (a) este îndeplinită]; în nota de plată sau chitanța emisă de A pentru consumatorul F, serviciul și prestatorul serviciului sunt identificați [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (b) este îndeplinită]; dispozițiile contractuale confirmă că B prestează doar niște servicii de intermediere și că responsabilitatea pentru serviciul principal trece la A.

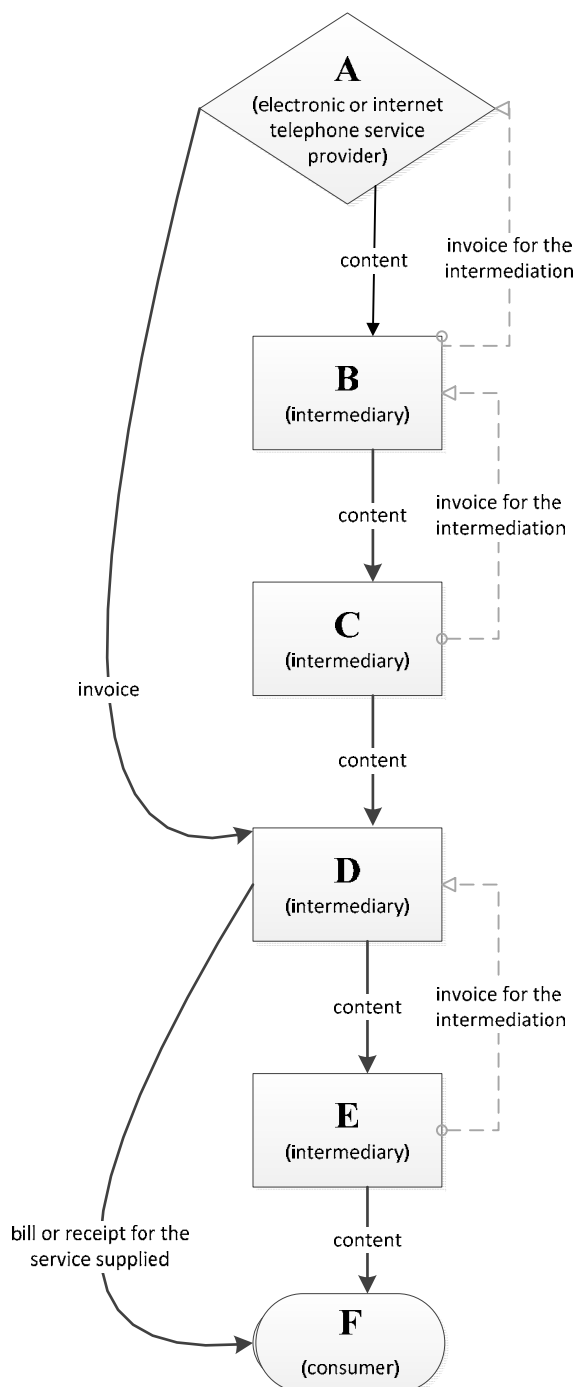


În același timp B nu este exclus de la posibilitatea de a respinge prezumția pentru că el **nu** autorizează taxarea clientului, **nici nu** autorizează livrarea serviciului și **nici nu** stabilește termenii și condițiile generale.

A (proprietarul conținutului/dezvoltatorul/furnizorul inițial de servicii) este în acest caz văzut ca furnizor ce prestează serviciul consumatorului final. El emite nota de plată sau chitanța pentru consumatorul final F. În mod normal, A va fi responsabil de TVA pentru prestarea serviciului către consumatorul final.

În ultimul Scenariu 10, este prezentată o situație mai complexă – în comparație cu Scenariul 8 –, unde nu toți intermediarii au respins prezumția de la articolul 9a.

### Scenariul 10



Comentarii la Scenariul 10:

Intermediarul E respinge prezumția.

E poate proceda astfel deoarece a îndeplinit condițiile necesare: în factura emisă de E către D există informații suficient de clare despre serviciul principal și despre prestatorul serviciului [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (a) este îndeplinită]; în nota de plată sau chitanța emisă de D pentru consumatorul F, serviciul și prestatorul serviciului sunt identificați [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (b) este îndeplinită]; dispozițiile contractuale confirmă că E prestează doar niște servicii de intermediere și principalul serviciu este furnizat de D.

În același timp E nu este exclus de la posibilitatea de a respinge prezumția pentru că el **nu** autorizează taxarea clientului, **nici nu** autorizează livrarea serviciului și **nici nu** stabilește termenii și condițiile generale.

Intermediarul D nu poate (nu îndeplinește condițiile) sau nu vrea să respingă prezumția, de exemplu se consideră că el primește serviciul de la A (în scenariul nostru) și îl prestează mai departe consumatorului final F (care îl consideră ca fiind furnizorul serviciului). În mod normal, D va fi responsabil de TVA pentru prestarea serviciului către consumatorul final.

Intermediarul C respinge prezumția.

C poate proceda astfel deoarece a îndeplinit condițiile necesare: în factura emisă de C către B (pentru serviciul său de intermediere) există o trimitere suficient de clară la serviciul principal și la furnizorul serviciului (în această parte de început a lanțului de distribuție furnizorul de servicii identificat este A) [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (a) este îndeplinită]; dispozițiile contractuale confirmă că C prestează doar niște servicii de intermediere pentru B și că responsabilitatea pentru prestarea serviciului principal trece la B. Cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (b) este îndeplinită de D care emite nota de plată sau chitanța consumatorului F în care serviciul și prestatorul serviciului sunt identificați (furnizorul serviciului din această parte de final a lanțului este D).

În același timp C nu este exclus de la posibilitatea de a respinge prezumția pentru că el **nu** autorizează taxarea clientului, **nici nu** autorizează livrarea serviciului și **nici nu** stabilește termenii și condițiile generale.

Este important de observat că C, pentru a îndeplini cerințele de la articolul 9a, trebuie să aibă suficiente informații despre serviciul principal și despre furnizorul de servicii. În mod normal, C ar trebui să se bazeze pe informații furnizate de B care, la rândul său, ar trebui să le primească de la A (proprietarul conținutului/dezvoltatorul/furnizorul inițial de servicii).

În cazul în care C nu deține suficiente informații, el va intra în aria de acoperire a prezumției.

Intermediarul B respinge prezumția.

B poate proceda astfel deoarece sunt îndeplinite condițiile necesare: în factura emisă de B către A (pentru serviciul său de intermediere) există o trimitere suficient de clară la serviciul principal și la furnizorul serviciului, iar în factura emisă de A către D serviciul

principal și prestatorul serviciului (în această parte de început a lanțului de distribuție, furnizorul de servicii identificat este A) sunt identificați [cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (a) este îndeplinită]; dispozițiile contractuale confirmă că B prestează doar niște servicii de intermediere pentru B și că serviciul principal este furnizat de B. Cerința de la articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf litera (b) este îndeplinită de D care emite nota de plată sau chitanța consumatorului F în care serviciul și prestatorul serviciului sunt identificați (furnizorul serviciului din această parte de final a lanțului este D).

În același timp B nu este exclus de la posibilitatea de a respinge prezumția pentru că el **nu** autorizează taxarea clientului, **nici nu** autorizează livrarea serviciului și **nici nu** stabilește termenii și condițiile generale.

Este important de observat că B, pentru a îndeplini cerințele de la articolul 9a trebuie să aibă suficiente informații despre serviciul principal și despre furnizorul de servicii. În mod normal, B ar trebui să se bazeze pe informații furnizate de A.

În cazul în care B nu are suficiente informații, el va intra în aria de acoperire a prezumției.

A (proprietarul conținutului/dezvoltatorul/furnizorul inițial de servicii) prestează serviciul lui D și emite o factură normală B2B. El nu are contact direct cu consumatorul final.

#### 3.4.8. Cum se aplică prezumția în cazul serviciilor de telefonie furnizate prin internet?

Articolul 9a alineatul (2) prevede că, atunci când serviciile de telefonie prin internet sunt furnizate printr-o rețea de telecomunicații, o interfață sau un portal, în aceleași condiții stabilite ca cele prevăzute la alineatul (1), atunci se aplică acest alineat.

Din moment ce serviciile de telefonie pot fi prestate prin intermediari, este, de asemenea, necesară o prezumție referitoare la cine prestează de fapt serviciul către consumatorul final. Serviciile de telefonie furnizate prin internet, inclusiv protocolul de telefonie prin internet (*Voice over Internet Protocol-VoIP*) vor fi tratate în același mod ca serviciile electronice, în contextul articolului 9a.

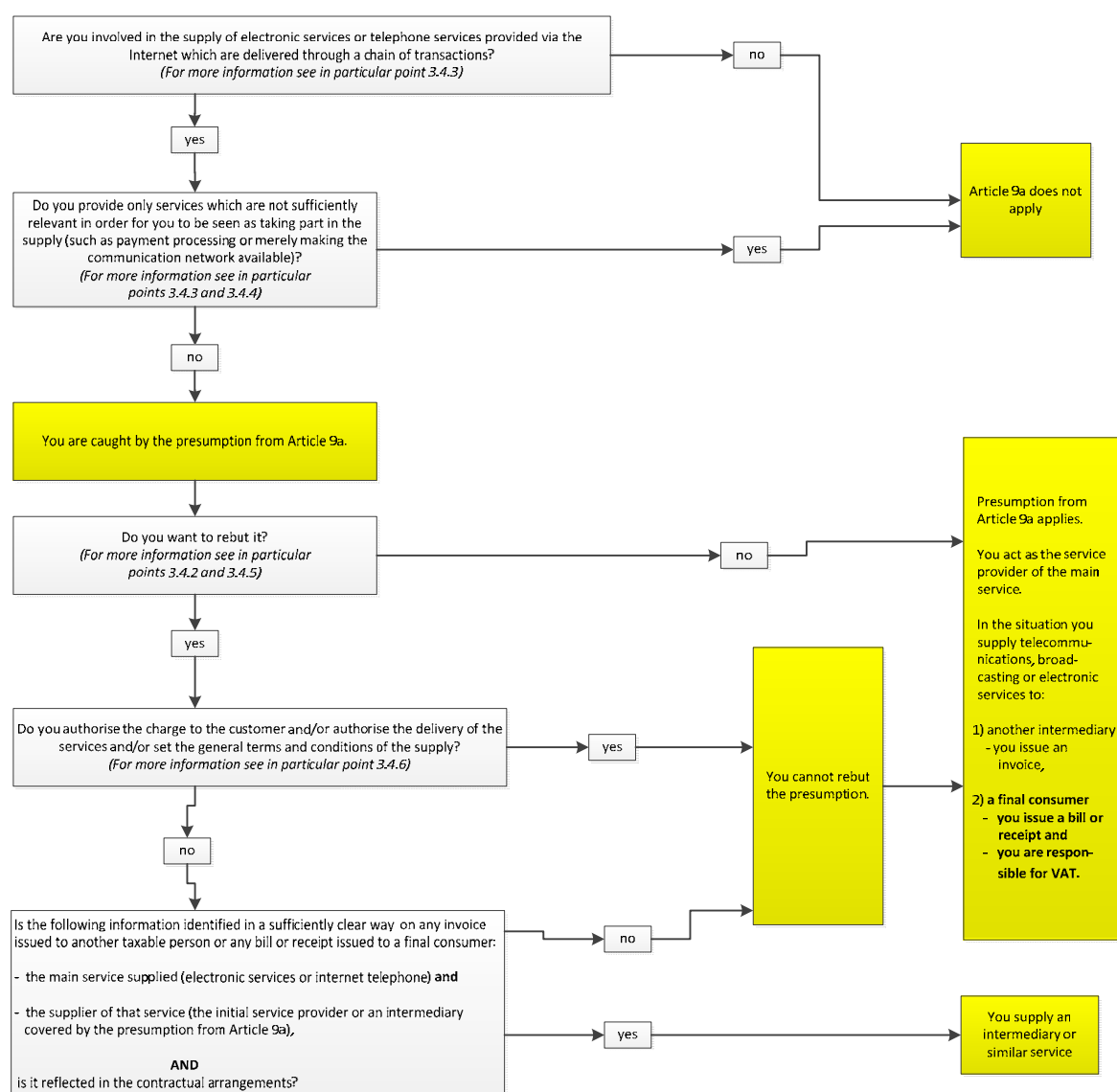
#### 3.5. Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție

##### 3.5.1. Când se aplică articolul 9a - graficul

Graficul de mai jos prezintă o ilustrare schematică a modului în care ar trebui aplicat articolul 9a.

Pentru informații mai detaliate vă rugăm să citiți capitolul 3 în întregime. Definițiile serviciilor electronice și de telecomunicații sunt tratate în capitolul 2.

## Note explicative - publicate la 3 aprilie 2014



### 3.5.2. De ce această prezumție nu este pusă la un loc cu celelalte prezumții?

Această dispoziție prevede o prezumție, așa cum fac dispozițiile din subsecțiunea 3a. În orice caz, ar trebui observat că subsecțiunea 3a se concentrează pe *locul unde se află clientul*, în timp ce articolul 9a prevede o prezumție referitoare la *identitatea prestatorului* serviciilor. Abordarea corectă, în acord cu logica din Directiva TVA, constă mai întâi în identificarea corectă a prestatorului unui serviciu. Următorul pas este să se evalueze corect natura serviciului și numai după aceea să se determine locul de apartenență al clientului. Din acest motiv, articolul 9a nu poate fi pus împreună cu restul prezumțiilor.

### 3.5.3. De ce această prezumție nu acoperă serviciile de radiodifuziune și televiziune?

După cum s-a explicat la punctul 2.4.2, definiția serviciilor de radiodifuziune și televiziune de la articolul 6b este relativ restrânsă și presupune ca prestatorul să aibă „responsabilitatea editorială” pentru conținut pentru ca serviciul să fie acoperit de ea.

În baza articolului 9a, potrivit prezumției care se aplică, „intermediarul” în prestarea serviciilor de radiodifuziune și televiziune devine furnizorul de servicii (operatorul) deoarece el nu se poate exclude din această poziție din cauza condițiilor suplimentare incluse în această dispoziție [alineatul (1) al treilea paragraf].

Din acest motiv [din moment ce nu este posibil să se excludă aplicarea prezumției de la alineatul (1) primul paragraf] nu a fost considerat adecvat să se includă serviciile de radiodifuziune și televiziune în articolul 9a.

*3.5.4. Ce sunt rețele de telecomunicații?*

A se vedea Glosarul de la punctul 1.6.

*3.5.5. Ce este o interfață sau un portal?*

A se vedea Glosarul de la punctul 1.6.

#### 4. LOCUL ÎN CARE ESTE STABILITĂ O PERSOANĂ JURIDICĂ NEIMPOZABILĂ (ARTICOLUL 13A)

##### 4.1. Dispoziție relevantă

Dispoziția relevantă poate fi găsită în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA:

- [Articolul 13a](#)

De fiecare dată când se face trimitere la un articol din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, trimiterea la respectivul act juridic este omisă și numai articolul este menționat.

##### 4.2. Context

În cadrul sistemului TVA, un consumator final (denumit și persoană neimpozabilă) poate fi o persoană fizică (adică o persoană particulară) sau o persoană juridică (cum ar fi o autoritate publică).

În cazul în care sunt furnizate servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune sau servicii electronice unei persoane fizice, taxa pe valoarea adăugată, de regulă, va fi percepută în locul unde persoana fizică își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită (începând din 2015).

Dacă clientul acestor prestări este o persoană juridică (neimpozabilă), factorul determinant va fi locul unde este stabilită acea persoană.

În acest sens, pentru aplicarea normelor privind locul de prestare, este important de reținut faptul că, în conformitate cu articolul 43 alineatul (2) din Directiva TVA, o persoană juridică neimpozabilă identificată în scopuri de TVA, trebuie privită ca persoană impozabilă.

Când va trebui aplicată taxa pe valoarea adăugată în locul unde este „**stabilit**” consumatorul final (dacă este o persoană juridică) sau în locul unde își are „**domiciliul stabil**” sau „**reședința obișnuită**” (când clientul este o persoană fizică), este necesar ca înțelesul acestor trei concepte să fie clar.

Articolele 12 și 13 oferă deja o îndrumare în ceea ce privește conceptele de domiciliul stabil și reședința obișnuită. Domiciliul stabil este adresa unei persoane fizice introdusă în registrul de evidență a populației sau într-un registru similar sau adresa indicată de acea persoană autorităților fiscale relevante. Este, de asemenea, stabilit că o persoană fizică locuiește, în mod obișnuit, în locul unde acea persoană locuiește de obicei ca rezultat al legăturilor personale și ocupaționale. În cazul în care aceste legături sunt în țări diferite, reședința obișnuită va fi determinată de legăturile personale care indică conexiuni strânse între persoană și un loc în care locuiește.

##### 4.3. De ce era nevoie de clarificări?

O persoană juridică aparține locului în care este stabilită. Pentru persoanele juridice care desfășoară activități economice (persoanele impozabile), pot fi găsite îndrumări privind locul de stabilire la articolele 10 și 11, dar nu există astfel de îndrumări pentru persoanele juridice fără activitate economică (persoane juridice neimpozabile).

În acest context, a fost necesar să se clarifice conceptul de „stabilit”, care este acum inclus în articolul 13a.

#### 4.4. La ce servește dispoziția?

Articolul 13a definește locul în care este stabilită o persoană juridică neimpozabilă sau în care are un sediu.

Acesta este locul în care se exercită (se desfășoară/se execută) funcțiile de administrare centrală a acesteia sau orice alt loc care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată, în ceea ce privește resursele umane și tehnice, care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care îi sunt prestate pentru necesitățile proprii (adică locul în care desfășoară activități).

Spre deosebire de o persoană impozabilă, o persoană juridică neimpozabilă, în mod normal, nu va fi angajată în activități economice. A fost, prin urmare, necesar să se ofere îndrumări separate cu privire la locul în care este stabilită o persoană juridică neimpozabilă.

Cu toate acestea, definiția și testele de aplicat reflectă principiile existente pentru determinarea sediului activității unei persoane impozabile (articolul 10) și a oricărei locații fixe pe care aceasta o poate avea [articolul 11 alineatul (1)].

Elementele folosite sunt similare celor aplicate în cazul unei persoane impozabile, dar au fost ajustate pentru a se adapta situației unei persoane neimpozabile care nu desfășoară nicio activitate.

## 5. STATUTUL CLIENTULUI CARE NU ÎȘI COMUNICĂ NUMĂRUL DE IDENTIFICARE ÎN SCOPURI DE TVA (ARTICOLUL 18)

### 5.1. Dispoziție relevantă

Dispoziția relevantă poate fi găsită în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA:

- [Articolul 18 alineatul \(2\) al doilea paragraf](#)

De fiecare dată când se face referire la Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, referința făcută la acel act legal particular este omisă și numai articolul este menționat.

### 5.2. Context

Începând cu 1 ianuarie 2015, locul de impozitare pentru prestarea de servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice va fi același pentru prestări B2B (întreprinderi către întreprinderi) și B2C (întreprinderi către consumatorul final).

Indiferent de această modificare, prestatorul va fi în continuare obligat să determine statutul clientului (dacă este o întreprindere sau un consumator final) deoarece aceasta va influența obligațiile prestatorului privind taxa pe valoarea adăugată. În cazul în care prestarea serviciilor este făcută către consumatorul final sau dacă clientul este stabilit în același stat membru ca prestatorul, acesta din urmă va fi răspunzător să plătească taxa. În cazurile în care prestarea serviciilor este făcută unui client impozabil care este stabilit într-un stat membru, altul decât cel al prestatorului, acesta din urmă nu trebuie să aplice TVA deoarece va fi obligația clientului să plătească taxa conform procedurii de taxare inversă.

### 5.3. De ce era nevoie de clarificări?

Articolul 18<sup>11</sup> este relevant atunci când este nevoie să se identifice statutul clientului pentru a aplica corect normele privind locul de prestare a serviciilor. Pentru a verifica statutul clientului și locul de care aparține, prestatorul se va baza deseori în mare parte pe numărul de identificare în scopuri de TVA comunicat de clientul său.

Alineatul (1) indică prestatorului când poate considera un client din Uniunea Europeană ca o persoană impozabilă. Acesta este cazul când clientul comunică numărul său de identificare în scopuri de TVA sau arată că este în curs de înregistrare în scopuri de TVA.

În situația în care nu s-a comunicat numărul de identificare în scopuri de TVA, alineatul (2) primul paragraf indică prestatorului că clientul poate fi considerat persoană neimpozabilă, dar numai dacă nu există informații care să contrazică acest lucru.

În legătură cu serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice, începând din 2015, statutul clientului nu va influența identificarea locului de prestare. Prin urmare, indiferent dacă clientul este o persoană impozabilă sau un consumator final, veniturile îi vor reveni aceluiași stat membru.

---

<sup>11</sup> Articolul 18 ajută prestatorul să identifice statutul clientului, dar dispoziția nu îl schimbă. Este important de reamintit că orice persoană care desfășoară independent, în orice loc, orice activitate economică, indiferent care este scopul sau care sunt rezultatele acestei activități, trebuie privită ca o persoană impozabilă. Pentru a fi o persoană impozabilă nu este necesară înregistrarea. Cu alte cuvinte faptul că o persoană impozabilă nu are un număr de identificare în scopuri de TVA nu îi schimbă statutul.



Pentru aceste servicii, există adesea un volum mare de servicii de mică valoare ce sunt furnizate și, prin urmare, este deosebit de important ca întreprinderea să poată stabili statutul clienților săi rapid și cu certitudine. Cu alte cuvinte, este necesar ca o întreprindere să aibă mai multă siguranță când decide dacă să aplice TVA sau nu. Din aceste motive a fost introdus al doilea paragraf la articolul 18 alineatul (2). Scopul său este să simplifice aplicarea normelor referitoare la serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice.

#### 5.4. La ce servește dispoziția?

Al doilea paragraf de la articolul 18 alineatul (2) ajută întreprinderile să facă distincție între clienții-întreprinderi și clienții care sunt consumatori finali. Scopul său principal este să ofere mai multă securitate juridică prestatorului în ceea ce privește statutul clientului său, neluând în seamă alte informații decât numărul de identificare în scopuri de TVA.

Prestatorul de servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice poate considera orice client care nu îi comunică un număr de identificare în scopuri de TVA drept o persoană neimpozabilă. Acest lucru îi va permite prestatorului să determine imediat și cu certitudine dacă plata taxei pe valoarea adăugată îi revine lui (așa cum se întâmplă pentru orice prestare a unui serviciu către o persoană neimpozabilă sau către o persoană impozabilă din același stat membru) sau dacă clientul trebuie să plătească taxa (pentru că prestarea se face către o persoană impozabilă din alt stat membru).

Prestatorul poate să se prevaleze de această dispoziție.

Prestatorul poate considera clienții fără un număr de identificare în scopuri de TVA drept consumatori finali. Procedând astfel, el se protejează de orice răspundere ulterioară dacă clientul nu îi mai comunică numărul de identificare în scopuri de TVA, ceea ce ar putea fi interpretat ca o indicație a faptului că, de fapt, clientul nu a acționat în calitate de persoană impozabilă.

În orice caz, prestatorul nu este obligat să considere un client care este persoană impozabilă și care acționează ca atare ca pe un consumator final: dacă vrea să îl considere persoană impozabilă, deși clientul său nu i-a comunicat încă numărul de identificare în scopuri de TVA, poate proceda astfel. Obligația furnizării unor elemente de probă îi va reveni atunci lui și, pentru a evita răspunderea, va avea nevoie de suficiente informații ca să dovedească statutul clientului său.

În ceea ce privește clientul, odată ce îi este atribuit numărul de identificare în scopuri de TVA, el este evident obligat, în temeiul articolului 55, să îl comunice imediat prestatorului, pentru a-i permite acestuia să înainteze o declarație recapitulativă, conform cerințelor.

Această opțiune este disponibilă pentru prestator atât timp cât clientul nu și-a comunicat numărul de identificare în scopuri de TVA. În cazul în care, în pofida faptului că este o persoană impozabilă, clientul este considerat drept consumator final, clientul nu poate recupera taxa pe valoarea adăugată care devine, în schimb, un cost final pentru el. Pentru a evita privarea clientului de drepturile sale, ar trebui să i se dea posibilitatea să remedieze situația cu prestatorul său. Prin urmare, opțiunea pentru prestator se aplică numai până în momentul în care clientul îi comunică numărul de identificare în scopuri de TVA. În acest caz, prestatorul va trebui să facă ajustările necesare, în conformitate cu normele comune.

Acestea ar putea include rambursarea oricăror taxe pe valoarea adăugată încasate anterior de la client și efectuarea ajustărilor necesare în declarația sa de TVA (MOSS).

Clientul trebuie să comunice numărul de identificare în scopuri de TVA într-o perioadă rezonabilă de timp de la prestare. Dacă un client întârzie foarte mult să procedeze astfel, în mod normal se poate presupune că nu a acționat în calitate de persoană impozabilă atunci când a cumpărat serviciul.

În cazuri concrete, ar trebui reținut că această măsură de simplificare nu va influența în niciun fel veniturile statului membru din care este clientul.

#### 5.5. Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție

##### 5.5.1. Este prestatorul obligat să considere un client fără număr de identificare în scopuri de TVA drept un consumator final?

Indiferent dacă are sau nu informații contrare, prestatorul „poate” considera un client drept persoană neimpozabilă atât timp cât acel client nu și-a comunicat numărul individual de identificare în scopuri de TVA. Cu toate acestea, al doilea paragraf de la articolul 18 alineatul (2) nu îl obligă să facă acest lucru. Dacă are alte informații care să dovedească statutul clientului de persoană impozabilă, prestatorul poate să-l trateze ca atare, dar în această situație își asumă riscul în caz de probleme cu clientul său.

##### 5.5.2. Cum ar trebui un prestator să considere un client stabilit în afara Uniunii Europene?

Atunci când serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice sunt prestate unor clienți stabiliți sau care locuiesc în afara Uniunii Europene, prestarea de servicii nu se mai înscrie în domeniul de aplicare a TVA în Uniunea Europeană și asta indiferent de statutul clientului.

Dacă nu se aplică regula privind utilizarea și exploatarea efectivă, prevăzută la articolul 59a din Directiva TVA, prestatorul nu trebuie să cunoască statutul clientului, dar trebuie să determine locul unde este situat acel client. Acest lucru este confirmat și de articolul 3.

##### 5.5.3. Care a fost motivul pentru care s-a folosit „poate considera” în loc de „consideră” la articolul 18 alineatul (2)?

Utilizarea lui „poate considera” în al doilea paragraf de la articolul 18 alineatul (2) face ca această dispoziție să fie opțională pentru prestator.

Utilizarea lui „consideră” ar fi obligat prestatorul care nu a primit un număr de identificare în scopuri de TVA de la clientul său, să considere acest client drept o persoană neimpozabilă. În orice caz, nu este exclus ca, și în absența unui număr de identificare în scopuri de TVA, prestatorul să știe că acel client al său este de fapt o persoană impozabilă și utilizarea lui „poate” îi permite, în acest caz, să se abțină de la a considera acel client drept persoană neimpozabilă.

Dacă prestatorul are suficiente informații pentru a dovedi că un client este de fapt o persoană impozabilă, el nu este, așadar, obligat să considere acel client drept persoană neimpozabilă și poate emite o factură fără TVA dacă, în conformitate cu articolul 196 din Directiva TVA, acesta din urmă trebuie să plătească taxa pe valoarea adăugată.

5.5.4. Care sunt repercusiunile dacă prestatorul decide să nu facă uz de opțiunea inclusă în al doilea paragraf de la articolul 18 alineatul (2)?

În absența unui număr de identificare în scopuri de TVA, atunci când prestatorul nu folosește opțiunea din al doilea paragraf de la articolul 18 alineatul (2), el trebuie să poată demonstra că, de fapt, clientul este persoană impozabilă. Dacă aceasta nu este posibil, prestatorul ar putea fi obligat să plătească taxa pe valoarea adăugată pe motiv că clientul este persoană neimpozabilă.

5.5.5. Ce ar trebui să facă prestatorul dacă clientul îi comunică ulterior numărul de identificare în scopuri de TVA?

În cazul în care clientul nu a furnizat un număr de identificare în scopuri de TVA, iar prestatorul are dubii în ceea ce privește statutul clientului, prestatorul se poate proteja considerând clientul drept persoană neimpozabilă până când îi este furnizat un număr de identificare în scopuri de TVA (dacă acest lucru se întâmplă ulterior).

În orice caz, această evaluare inițială va trebui revizuită și corectată în cazul în care clientul comunică ulterior prestatorului numărul său de identificare în scopuri de TVA. În această situație este important să se rețină articolul 25 care arată că, **pentru aplicarea normelor ce guvernează locul de prestare a serviciilor, vor fi luate în considerare numai circumstanțele existente la momentul evenimentului taxabil.**

O dată ce clientul își comunică numărul de identificare în scopuri de TVA, prestatorul va trebui să facă ajustările necesare [să emită o factură corectată, să ramburseze clientului taxa pe valoarea adăugată imputată, să corecteze declarația de TVA (MOSS) ...].

5.5.6. Când ar trebui clientul să își comunice numărul de identificare în scopuri de TVA

Un client care, în momentul cumpărării, este în proces de înregistrare, nu va putea să comunice un număr de identificare în scopuri de TVA și s-ar putea vedea considerat drept persoană neimpozabilă de către prestator. În orice caz, odată înregistrat, clientul va putea comunica numărul său de identificare în scopuri de TVA. Dacă procedează așa, prestatorul nu se mai poate bucura de opțiunea prevăzută în al doilea paragraf de la articolul 18 alineatul (2).

Comunicarea ar trebui făcută rapid și într-un interval de timp rezonabil. Prestatorii pot să prevadă în dispozițiilor lor contractuale ce consideră ei ca fiind „un interval de timp rezonabil”. Este de asemenea posibil ca, în baza legislației naționale, comunicarea să trebuiască făcută într-un anumit interval de timp.

5.5.7. Poate un client care este o persoană impozabilă, dar care a fost considerat de prestator drept persoană neimpozabilă să își recupereze taxa pe valoarea adăugată care i-a fost imputată de acel prestator?

Dacă clientul nu își comunică numărul de identificare în scopuri de TVA, prestatorul poate decide să îl considere drept consumator final și să îi factureze taxa pe valoarea adăugată. În circumstanțe normale, acel TVA nu ar fi trebuit facturat de prestator. Dacă se întâmplă acest lucru, taxa pe valoarea adăugată care a fost încasată poate fi recuperată, dar nu de la autoritățile fiscale prin proceduri normale de deducere/rambursare. Clientul va trebui să remedieze situația cu prestatorul.

5.5.8. Ce ar trebui făcut când un client comunică un număr de identificare în scopuri de TVA, dar prestatorul are îndoieli cu privire la statutul clientului sau la capacitatea în care acționează?

În conformitate cu articolul 18 alineatul (1) litera (a), prestatorul poate considera clientul drept persoană impozabilă când acesta din urmă și-a comunicat numărul de identificare în scopuri de TVA, numărul a fost verificat cu succes în VIES și nu există informații care să sugereze că clientul nu este o persoană impozabilă. Prin urmare, în cazul în care, pe baza altor informații disponibile, prestatorul are îndoieli cu privire la statutul clientului sau la capacitatea în care acționează acesta, el poate decide că nu este suficientă comunicarea numărului de identificare TVA în sine pentru a considera clientul drept persoană impozabilă. În decizia sa, prestatorul trebuie să ia în considerare formularea de la articolul 19.

5.5.9. Există o contradicție între opțiunea prevăzută la al doilea paragraf de la articolul 18 alineatul (2) și cerințele existente în unele state membre de a include numărul de identificare în scopuri de TVA în factură, pentru ca prestatorul să aibă posibilitatea să nu factureze taxa pe valoarea adăugată pentru prestările transfrontaliere de servicii?

Nu, nu există nici o contradicție între aceste două elemente. Al doilea paragraf de la articolul 18 alineatul (2) oferă prestatorului o opțiune pentru situația în care clientul nu și-a comunicat numărul de identificare în scopuri de TVA. În orice caz, în cazurile în care statele membre impun cerințe mai stricte pentru a admite că este justificat, în absența numărului TVA al clientului, ca respectiva taxă pe valoarea adăugată să nu fie facturată de prestator pentru prestările de servicii transfrontaliere, alegerea prestatorului de a nu folosi această opțiune (de a considera clientul drept consumator final) va fi, în practică, limitată.

## 6. CLIENT STABILIT SAU CU DOMICILIUL ÎN MAI MULTE ȚĂRI (ARTICOLUL 24)

### 6.1. Dispoziție relevantă

Dispoziția relevantă poate fi găsită în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA:

- [Articolul 24](#)

De fiecare dată când se face referire la Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, referința făcută la acel act legal particular este omisă și numai articolul este menționat.

### 6.2. Context

Pentru prestări de servicii B2C, locul de impozitare depinde de locul în care este stabilit consumatorul final sau de locul unde are un domiciliu (dacă este vorba despre o persoană juridică neimpozabilă) sau de locul în care are domiciliul stabil sau reședința obișnuită (în cazul unei persoane fizice).

### 6.3. De ce era nevoie de clarificări?

În cazul în care clientul este stabilit sau are domiciliul în mai multe țări, acest lucru ar putea ridica anumite conflicte între statele membre în ceea ce privește jurisdicția care are dreptul de impozitare, în cazul impozitării. Acest lucru ar putea conduce la o dublă impozitare.

Ar trebui acordată prioritate locului care asigură cel mai bine impozitarea în locul în care are loc consumul efectiv al serviciilor. Pentru a clarifica acest concept, au fost totuși necesare orientări suplimentare.

### 6.4. La ce servește dispoziția?

Articolul 24 oferă orientările necesare pentru a evita conflicte între statele membre care ar putea determina prestatorul să se confrunte cu dubla impozitare atunci când consumatorul final este stabilit sau are domiciliul în mai multe țări.

Este relevant în acele situații în care serviciile prestate unui consumator final sunt impozabile în locul în care are reședința consumatorul final, cum ar fi în cazul serviciilor de telecomunicații, al serviciilor de radiodifuziune și televiziune și al serviciilor electronice (articolul 58 din Directiva TVA).

Acolo unde astfel de servicii sunt prestate către persoane juridice neimpozabile, va avea prioritate locul în care se exercită funcțiile de administrare centrală [litera (a)]. Acesta este cazul acelei persoane juridice neimpozabile, dacă nu există dovezi că serviciile sunt folosite la o altă reședință.

Dacă serviciul este oferit unei persoane fizice, reședința obișnuită a acelei persoane ar trebui să aibă prioritate [litera (b)]. Domiciliul stabil ar trebui să fie folosit numai dacă există dovezi că serviciile sunt folosite acolo.

Scopul este, așa cum se menționează la considerentul 7 din Regulamentul 1042/2013, de a oferi prioritate locului care asigură cel mai bine impozitarea la locul în care serviciile sunt consumate efectiv.

6.5. Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție

6.5.1. Cum ar trebui să fie aplicate prezumțiile de la articolele 24a și 24b atunci când clientul este stabilit sau își are domiciliul în mai multe țări?

Această dispoziție caută să preîntâmpine conflictele legate de jurisdicție între statele membre, referitoare la care stat are dreptul de a impozita (în caz de impozitare).

Acolo unde se aplică una dintre prezumțiile prevăzute la articolul 24a sau la articolul 24b literele (a), (b) sau (c), locul de prestare este identificat prin referire la anumiți indicatori care fac trimitere la locul unde este stabilit sau își are domiciliul clientul<sup>12</sup>. Prin urmare, un conflict între două locuri de stabilire sau de reședință ar putea apărea doar dacă o autoritate fiscală ar respinge una dintre prezumțiile specifice pe motiv că există indicii ale utilizării improprii sau ale abuzului din partea prestatorului. Dacă, după respingerea uneia dintre prezumții, pe baza informațiilor disponibile, clientul este identificat ca fiind stabilit sau având reședința în mai multe state membre, articolul 24 ar deveni relevant.

Dacă nu se aplică niciuna dintre prezumțiile specifice, locul de apartenență al clientului se presupune a fi locul identificat ca atare de către prestator pe baza a două elemente de probă care nu sunt contradictorii în conformitate cu articolul 24b litera (d). În acel caz, dacă pe baza informațiilor disponibile clientul este identificat ca fiind stabilit sau având reședința în mai multe state membru, este deosebit de important să se consulte articolul 24 pentru orientare.

6.5.2. Cum ar trebui să se aplice articolul 24f care tratează elementele de probă, atunci când clientul este stabilit sau își are reședința în mai multe țări?

Articolul 24f oferă o listă neexhaustivă de elemente de probă care ar putea fi folosite de către prestator la identificarea locului unde un client final este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită. În cazurile în care, pe baza dovezilor disponibile, prestatorul identifică două țări în care clientul este stabilit sau își are domiciliul, el trebuie să aleagă țara de impozitare în conformitate cu articolul 24 (a se vedea, de asemenea, [punctul 6.4](#)).

---

<sup>12</sup> Sfera de acoperire a prezumțiilor specifice de la articolele 24a și 24b literele (a)-(c) este descrisă în mai multe detalii în Capitolul 7.

## 7. PREZUMȚII PENTRU LOCUL ÎN CARE SE GĂSEȘTE CLIENTUL (ARTICOLELE 24A ȘI 24B)

### 7.1. Dispoziții importante

Dispozițiile importante pot fi găsite în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA:

Prestări digitale la o locație fizică a prestatorului:

- [Articolul 24a](#)

Prestări digitale printr-o linie telefonică fixă:

- [Articolul 24b litera \(a\)](#)

Prestări digitale prin rețele mobile:

- [Articolul 24b litera \(b\)](#)

Prestări digitale prin utilizarea unui decodor:

- [Articolul 24b litera \(c\)](#)

Alte prestări digitale:

- [Articolul 24b litera \(d\)](#)

De fiecare dată când se face trimitere la un articol din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, trimiterea la respectivul act juridic este omisă și numai articolul este menționat.

### 7.2. Context

Începând cu data de 1 ianuarie 2015, în conformitate cu articolele 44 și 58 din Directiva TVA, serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice vor fi impozabile, în toate cazurile, la locul în care se găsește clientul. Acesta este cazul indiferent de locul unde sunt prestate acele servicii de către întreprinderile din UE sau din afara UE și independent de statutul clientului lor (persoană impozabilă sau neimpozabilă).

### 7.3. De ce era nevoie de clarificări?

Serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și serviciile electronice (serviciile digitale) sunt de obicei prestate de la distanță, iar prestatorul trebuie să poată determina într-o manieră cât mai facilă locul în care se găsește clientul, astfel încât aplicarea TVA să se facă în mod automat, impunând o sarcină administrativă cât mai mică posibil.

Atunci când fiecare prestare în parte ar putea avea o valoare mică, dar în același timp există un număr foarte ridicat de tranzacții, este nevoie să se facă prezumții pentru a facilita aplicarea practică a normelor aplicabile din 2015. Există de asemenea situații în care, din cauza unui anumit cadru în care sunt prestate serviciile digitale este foarte dificil să se identifice nu numai locația, dar și statutul clientului. De asemenea, în asemenea

cazuri, este nevoie de o prezumție. Toate aceste prezumții trebuie să fie coerente cu normele stabilite prin Directiva TVA.

Prezumțiile oferă o oarecare flexibilitate în ceea ce privește viitoarele evoluții ale informaticii. Având în vedere evoluția constantă a tehnologiei, este probabil ca noi servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice să apară pe piață. Dacă domeniul de aplicare al prezumțiilor este prea restrictiv, ar exista riscul ca ele să nu-și îndeplinească scopul.

#### 7.4. La ce servesc dispozițiile?

Dispozițiile incluse în subsecțiunea 3a oferă prezumții pentru cazurile în care este extrem de dificil, dacă nu chiar imposibil, pentru prestator să știe unde este stabilit de fapt clientul, unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită. Pentru a facilita aplicarea, prezumțiile sunt date pentru locul în care se găsește clientul.

Cele mai multe prezumții se referă la aplicarea normelor aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2015 (articolele 24a și 24b)<sup>13</sup>. La stabilirea prezumțiilor respective, se ține cont de soluțiile tehnice IT care sunt de regulă la dispoziția întreprinderilor.

Pentru ca o prezumție dată să se aplice, prestarea trebuie să se facă conform unor circumstanțe definite. Este, de asemenea, important de amintit faptul că toate prezumțiile incluse în subsecțiunea 3a se pot respinge.

Subsecțiunea 3a este strâns legată de subsecțiunile 3b și 3c. Subsecțiunea 3b abordează răsturnarea prezumțiilor de către prestator sau de către o autoritate fiscală (în cel din urmă caz numai dacă sunt indicii ale utilizării impropriei sau ale abuzului de către prestator). Subsecțiunea 3c pune accent pe elementele de probă pentru identificarea locului în care se găsește clientul și pe răsturnarea prezumțiilor. Mai multe explicații despre subsecțiunile 3b și 3c se pot găsi în Capitolele 8 și 9.

##### 7.4.1. Prezumțiile aplicabile atât pentru prestările B2B, cât și pentru prestările B2C

Articolul 24a prevede o prezumție ce poate fi respinsă, aplicabilă pentru articolele 44, 58 și 59a din Directiva TVA. Acest lucru înseamnă că acoperă atât prestările B2B, cât și B2C. Dacă nu ar fi fost așa, prezumția și-ar fi pierdut scopul inițial deoarece prestatorul ar fi trebuit să monitorizeze fiecare tranzacție pentru a verifica dacă clientul său este o întreprindere sau o persoană fizică.

Această prezumție se aplică serviciilor digitale furnizate în unele locații fizice [alineatul(1)]. Acesta este și cazul atunci când locația fizică este situată la bordul unei nave, al unei aeronave sau al unui tren care efectuează transport de călători [alineatul (2)].

În orice caz, nu acoperă serviciile OTT, și anume serviciile care pot fi livrate numai datorită unei conexiuni stabilite prin rețele de comunicații fără a cere prezența fizică a destinatarului la locul unde este prestat serviciul. Serviciul subiacent (care, în anumite

---

<sup>13</sup> Subsecțiunea 3a conține, de asemenea, articolul 24c care prezintă o prezumție pentru aplicarea articolului 56 alineatul (2) din Directiva VAT conform căreia închirierea de mijloace de transport, altele decât închirierea pe termen scurt, unei persoane neimpozabile este imposibilă la locul în care se găsește clientul. Vor exista note explicative separate despre modificările TVA cu privire la normele privind locul de prestare pentru închirierea pe termen lung a mijloacelor de transport care au intrat în vigoare în 2013.



condiții, ar putea fi acoperit de articolul 24a) care face posibilă prestarea serviciilor OTT este, în mod normal, un serviciu de telecomunicații.

Aplicabilitatea fiecărei prezumții trebuie să fie evaluată de către prestator pe baza informațiilor disponibile (de exemplu, orice tip de informație pe care prestatorul o are sau ar trebui să o aibă).

#### *7.4.1.1. Prestări digitale la o locație fizică a prestatorului*

În virtutea prezumției de la articolul 24a alineatul (1) un prestator poate presupune că clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită la locul unde îi este prestat serviciul de către prestator și unde clientul este prezent în persoană, deoarece prezența fizică a acestuia din urmă este necesară pentru a putea primi serviciul. Acesta ar fi locul unde serviciul prestat de către prestator este imposibil.

Lista exemplurilor de locații (cabina telefonică, punct de acces la internet fără fir (wi-fi hot spot), internet café, restaurant, hol de hotel) este doar orientativă, iar prezumția ar putea, prin urmare, să se aplice și prestărilor făcute în alte locații similare. În orice caz, condițiile de bază ale prezumțiilor trebuie să fie întrunite.

Această prezumție acoperă numai serviciile prestate de prestator la locația sa, dar nu și serviciile furnizate de alți furnizori de servicii. Prin urmare, ea acoperă cazul în care clientul plătește o anumită sumă pentru a putea să navigheze pe internet pe o perioadă de 1 oră într-un internet café, dar nu și descărcările efectuate de el de pe internet. Aceste din urmă servicii (la care se face referire ca servicii OTT) nu trebuie să fie furnizate neapărat la locația fizică a prestatorului și nu sunt, prin urmare, acoperite de prezumția de la articolul 24a alineatul (1).

De exemplu, un resortisant britanic merge în vacanță în Spania și cumpără credite pentru a avea acces timp de două ore la o conexiune de internet la un internet café al stațiunii. În conformitate cu articolul 24a alineatul (1), creditul este supus TVA-ului spaniol. Orice alte prestări (servicii OTT) cumpărate de client în timp ce se folosește conexiunea nu vor fi acoperite.

Dacă același client ar cumpăra și ar descărca melodii MP3 de pe o platformă de vânzări online, nu prin conexiunea wi-fi a internet café-ului, ci prin rețeaua operatorului său mobil din Regatul Unit, atunci articolul 24a nu se aplică. În primul rând, serviciul de telecomunicații nu presupune în acest caz prezența fizică a clientului la internet café. În al doilea rând, descărcarea de melodii MP3 este oricum un serviciu OTT. Prin urmare, în această a doua situație, dacă clientul își folosește telefonul mobil din Regatul Unit (și anume codul de țară al cartelei SIM este cel din Regatul Unit), atunci TVA-ul Regatului Unit se va aplica serviciului de telecomunicații și vânzării melodiei MP3.

Prezumția acoperă toate cele trei tipuri de servicii pentru a ține cont de serviciile cu trăsături similare ce sunt prestate în aceleași circumstanțe (prestate unui client la locația fizică a prestatorului, fără a cunoaște exact locul în care se găsește clientul – și anume, locul unde este stabilit, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită).

Este primordial relevant pentru serviciile de telecomunicații, deoarece serviciile afectate în principal ar fi apelurile telefonice (dintr-o cabină telefonică) sau accesul la internet (la un punct de acces la internet fără fir sau într-un internet café). Cu toate acestea, se poate aplica și la anumite servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice, de exemplu în situația în care sunt operate mașini electronice pentru jocurile de noroc (în săli

de joc, în restaurante, în baruri) sau este oferit divertisment (jocuri legate la servere localizate de exemplu în cafenele sau cabine).

Deoarece este nevoie de prezența fizică a clientului în acest loc pentru ca să primească serviciile, se presupune de asemenea că aceste servicii sunt folosite efectiv în locul respectiv. Numai serviciile care nu cer prezența fizică a clientului la locul prestatorului pot fi folosite și exploatate și în altă parte.

#### 7.4.1.2. *Prestări digitale la o locație fizică a prestatorului la bordul mijloacelor de transport*

Complicații pot apărea dacă serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune sau serviciile electronice sunt prestate la o locație în mișcare. În cazul în care locația este situată la bordul unei nave, a unei aeronave sau a unui tren ce transportă călători pe teritoriul UE, țara acelei locații este, prin urmare, țara unde mijlocul de transport are punctul de plecare. Acest lucru reiese din articolul 24a alineatul (2).

Se face trimitere la „*transport de călători în interiorul Comunității în temeiul articolelor 37 și 57 Directiva TVA*”. Acest lucru înseamnă că dispoziția de interpretare categorică a articolului 24a alineatul (2) acoperă numai **partea de transport de călători efectuată în interiorul Comunității** așa cum este definit la articolul 37 alineatul (2) și articolul 57 alineatul (2) din Directiva TVA. Alte părți ale operării unui transport de călători (inclusiv călătoriile în afara UE) nu sunt, prin urmare, acoperite de această dispoziție.

Articolul 37 alineatul (2) [dar și articolul 57 alineatul (2)] din Directiva TVA definește **partea de transport de călători efectuată în interiorul Comunității** ca fiind „*partea unui transport efectuat, fără o escală în afara Comunității, între punctul de plecare și punctul de sosire al transportului de călători*”. El clarifică și faptul că locul de plecare al unui transport de călători este primul punct de îmbarcare a călătorilor prevăzut în UE, eventual după o oprire în afara UE.

Ar trebui subliniat faptul că, în temeiul articolelor 15 și 35, partea de transport de călători efectuată în interiorul UE trebuie să fie determinată de călătoria mijlocului de transport și nu de către călătoria efectuată de fiecare dintre călători.

Deoarece sfera teritorială a prezumției în acest caz este bazată direct pe acea definiție, trimiterea la „*țara din care are loc plecarea*” ar trebui înțeleasă în același fel cum „**locul de plecare**” este definit la articolele 37 și 57 din Directiva TVA. Nu este lăsată nicio marjă de manevră pentru o extindere a sferei de aplicare teritorială.

Pentru a ilustra acest lucru, dacă o croazieră are ca punct de plecare Spania, face escală în Portugalia și în Franța și își termină voiajul în Regatul Unit, iar operatorul croazierei furnizează servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune sau servicii electronice astfel încât este necesară prezența fizică a clientului (de exemplu prin rețea rezervată), atunci TVA-ul spaniol ar trebui plătit de către prestator pentru aceste servicii.

Aplicarea prezumției de la articolul 24a alineatul (2) nu a fost extinsă la situația în care prestarea se face în afara părții unui transport de călători efectuat în interiorul UE (care include de asemenea călătorii internaționale) deoarece acest lucru ar contrazice logica aplicată în prezent pentru serviciile oferite la bord în general (așa cum este stipulat la articolele 37 și 57 din Directiva TVA). Cu alte cuvinte, prezumția inclusă în alineatul (2) nu poate fi aplicată serviciilor furnizate la bordul mijlocului de transport care depășesc partea de transport de călători efectuată în cadrul UE.

Serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice furnizate la bordul navelor, al aeronavelor sau al trenurilor ce transportă călători **în afara părții de transport de călători efectuată în interiorul Comunității** (în sensul celor explicate mai sus) sunt, prin urmare, acoperite de articolul 24a alineatul (1) sau, dacă condițiile acelei prezumții nu sunt întrunite, de una dintre celelalte prezumții incluse la articolul 24b (în practică, va fi fie prezumția specifică bazată pe folosirea cartelei SIM fie prezumția generală).

Prin urmare dacă o croazieră începe în Spania, face escale în Maroc și Tunisia și își termină călătoria în Italia, articolul 24a alineatul (2) nu se va aplica deoarece călătoria nu are loc în partea de transport de călători efectuată în interiorul Comunității.

Într-un astfel de caz, dacă serviciile (de exemplu, serviciile de roaming) furnizate la bord cer prezența fizică a clientului, atunci va trebui folosit articolul 24a alineatul (1), și anume locația fizică a navei la momentul în care serviciul este furnizat va fi decisivă. În practică, în exemplul în care croaziera începe în Spania, face escale în Maroc și Tunisia și își termină călătoria în Italia, acest lucru înseamnă că în apele teritoriale spaniole, se va aplica TVA-ul spaniol; în apele teritoriale italiene, se va aplica TVA-ul italian; în afara apelor teritoriale ale UE, nu se va aplica un TVA din UE.

În orice caz, atunci când clientul achiziționează astfel de servicii de la operatorul său obișnuit, ca element al pachetului global de servicii mobile, ar trebui să fie clar că aceste servicii sunt exclusiv acoperite de articolul 24b litera (b) și codul țării cartelei SIM va fi decisiv.

#### 7.4.2. Prezumții aplicabile numai pentru prestările B2C

Articolul 24b prevede prezumții care pot fi respinse pentru anumite prestări acoperite de articolul 58 din Directiva TVA. Prezumțiile se aplică numai prestărilor B2C.

Aceste prezumții sunt limitate ca sferă de aplicare și, prin urmare, nu se extind la prestările B2B nici la cazurile de utilizare mixtă, unde se aplică articolul 44 din Directiva TVA.

Aplicabilitatea fiecărei prezumții trebuie să fie evaluată de către prestator pe baza informațiilor disponibile (și anume orice tip de informație pe care prestatorul o are sau ar trebui să o aibă). Prin urmare s-ar putea ca unele servicii să nu fie acoperite de aceste prezumții specifice din cauza lipsei de informații disponibile despre felul în care ele au fost livrate clientului. În unele cazuri poate fi vorba despre anumite servicii OTT<sup>14</sup>, dar pot fi afectate și alte servicii.

##### 7.4.2.1. *Prestări digitale printr-o linie telefonică fixă*

Litera (a) de la articolul 24b abordează cazurile în care serviciile sunt prestate clientului (persoană impozabilă) prin linia sa telefonică fixă conectată la o clădire. Fiindcă acesta este în mod normal locul în care vor fi folosite serviciile, se presupune că clientul este situat acolo.

Această prezumție nu este limitată ca sferă de aplicare, ci va acoperi orice prestare de servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice efectuată printr-o linie telefonică fixă. Pentru ca prezumția să se aplice, prestarea trebuie să fie destinată persoanei neimpozabile prin intermediul liniei sale telefonice fixe. Prin

---

<sup>14</sup> O definiție a serviciilor OTT poate fi găsită la [punctul 1.6.](#)

urmare, trebuie să existe o legătură între linia telefonică fixă și clientul în cauză pentru a indica că clientul este chiar stabilit în locul de instalare a liniei telefonice fixe. Aceasta ar acoperi o linie telefonică fixă care este rezidențială (fie că instalarea este făcută pentru proprietarul clădirii, fie pentru chiriaș) sau ceva similar (unde instalarea este făcută la o clădire folosită de o persoană juridică neimpozabilă pentru activitățile sale), dar nu și situația în care locul de instalare al liniei telefonice fixe este unul folosit pentru desfășurarea activității unei întreprinderi.

Acest lucru înseamnă că atunci când serviciile sunt prestate unui client prin intermediul liniei sale telefonice fixe, clientul se presupune că este efectiv situat acolo și prestatorul va putea să se bazeze pe acest lucru (indiferent dacă linia telefonică fixă aparține prestatorul respectiv sau unui terț) cu excepția cazului în care el poate respinge această prezumție pe baza a trei elemente de probă. Dacă, de exemplu, serviciile sunt prestate către o linie telefonică fixă instalată într-o casă de vacanță, dar prestatorul are trei elemente de probă care nu sunt contradictorii ce indică faptul că clientul este stabilit sau are domiciliul în altă parte (de exemplu adresa de facturare, detaliile bancare și alte informații relevante din punct de vedere comercial care indică un alt stat membru decât cel în care se află linia telefonică fixă), atunci prezumția poate fi respinsă de către prestator. În cazul în care prestatorul respinge prezumția, prestarea va fi considerată ca fiind realizată la locul indicat de acele trei elemente de probă.

În cazul în care, într-o locație dată, în afară de linia telefonică fixă, este folosit și un dispozitiv de decodare sau o cartelă de vizionare pentru prestarea serviciilor, atunci prezumția bazată pe linia telefonică fixă are întâietate.

#### *7.4.2.2. Prestări digitale prin rețele mobile*

Litera (b) de la articolul 24b acoperă cazurile în care clientul (o persoană neimpozabilă) folosește o cartelă SIM pentru a primi servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune sau servicii electronice (indiferent dacă acestea sunt servicii pre-plătite sau post-plătite).

O cartelă SIM va fi în mare parte folosită în țara indicată de codul țării atribuit cartelei, de aceea țara în care a fost emisă cartela SIM este elementul-cheie în stabilirea locului de apartenență al clientului pentru a determina locul de prestare. Se presupune că este vorba despre locul în care clientul este stabilit, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Această prezumție este utilă mai ales în cazul creditelor pre-plătite ale cartelei SIM deoarece astfel de credite pot fi folosite pentru mult mai multe lucruri decât achitarea apelurilor telefonice sau accesarea internetului<sup>15</sup> și prestatorul creditelor nu poate ști dinainte pentru ce va folosi clientul creditele.

În ambele cazuri (credite pre-plătite sau servicii post-plătite) prestatorul va putea respinge prezumția dacă are trei elemente de probă care să indice faptul că clientul este stabilit în altă parte.

---

<sup>15</sup> Prezumția privind codul țării cartelei SIM este relevantă numai pentru serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice pentru a determina locul de impozitare a acestora și nu pentru alte prestări pentru care creditele pre-plătite ar putea servi drept metodă de plată.

#### 7.4.2.3. Prestări digitale prin intermediul unui decodor

Litera (c) de la articolul 24b arată că atunci când un decodor sau un dispozitiv similar sau o cartelă de vizionare este necesară pentru a primi serviciile, se poate presupune că locul de apartenență al clientului (persoană neimpozabilă) este locul unde este situat dispozitivul sau unde este expediată cartela de vizionare pentru a fi folosită. Presumția nu se aplică în cazurile în care dispozitivul este vândut, iar furnizorul nu știe și nu poate ști unde se va găsi sau cazurile în care cartela de vizionare este vândută fără a fi expediată clientului. Dacă, într-o locație dată, o linie telefonică fixă este folosită împreună cu un dispozitiv sau o cartelă de vizionare pentru serviciile ce vor fi prestate, atunci se aplică prezumția de la litera (a) de la articolul 24b.

#### 7.4.2.4. Alte prestări digitale

Toate serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice ce nu sunt acoperite de o prezumție specifică [inclusă la articolul 24a sau la literale (a), (b) sau (c) de la articolul 24b] sunt acoperite de litera (d) de la articolul 24b. Potrivit acestei dispoziții, se va presupune că locul de apartenență al clientului este locul identificat de către prestator pe baza a două elemente de probă care nu sunt contradictorii.

Această prezumție generală ar trebui să se aplice numai dacă nu este posibil să se folosească o prezumție specifică. Prin urmare, dacă prestatorul nu a colectat și nici nu ar fi putut colecta (în circumstanțe comerciale normale) informații sau dovezi care ar fi condus la aplicarea prezumției specifice, el trebuie să facă abstracție de ea și să aplice prezumția generală. Astfel, de exemplu, dacă un serviciu poate fi prestat prin cel puțin două canale (o linie telefonică fixă sau rețele de telefonie mobilă) și prestatorul nu poate ști și nici ar fi putut ști care din ele a fost de fapt folosită de client pentru primirea serviciului, el ar trebui să opteze pentru prezumția generală.

Această prezumție generală este legată direct de articolul 24f și oferă o certitudine mai mare prestatorului la determinarea locului de impozitare. Prestatorul va fi cel care va decide care sunt cele două elemente de probă care nu sunt contradictorii pe care le consideră cele mai demne de încredere în determinarea locului de apartenență al clientului (a se vedea [de asemenea Capitolul 9](#)). Este găsit echilibrul just între obligația de a garanta că sarcina găsirii de dovezi nu este disproporționată și necesitatea de a evita manipularea și abuzul. Percepția poate varia în funcție de fiecare parte interesată. Este important ca întreprinderilor să le fie ușor și posibil să se conformeze. Pe de altă parte, este, de asemenea, important ca statele membre să aibă suficiente garanții că serviciile sunt impozitate la locul corect.

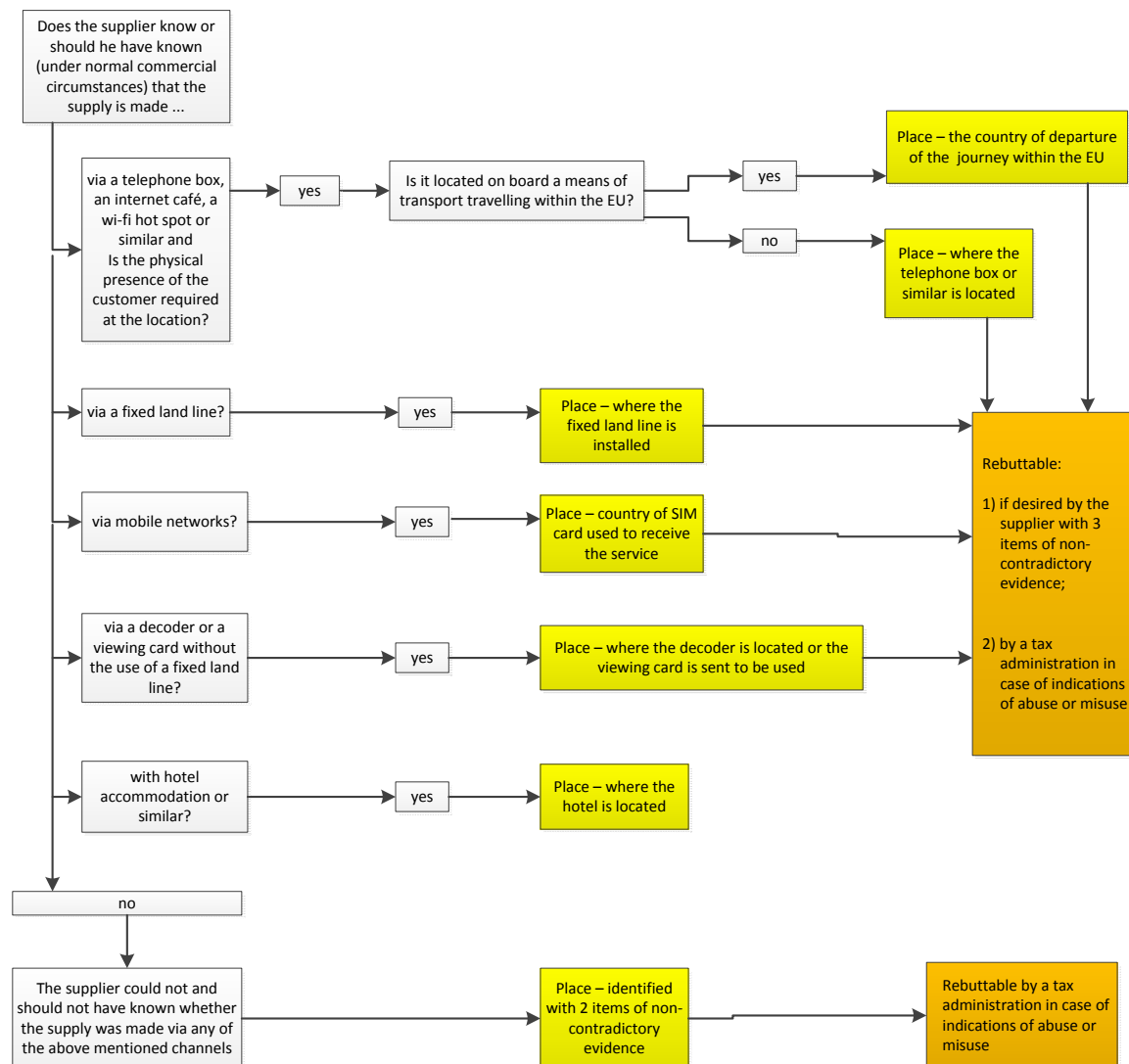
Chiar dacă, în unele cazuri, ar putea fi dificil pentru prestator să găsească mai mult de un element de probă, trebuie subliniat faptul că orice informație relevantă din punct de vedere comercial poate servi drept dovadă, iar acest lucru ar permite suficientă flexibilitate pentru ca prestatorul să determine într-un mod corect locația clientului său. Administrația fiscală va putea contesta evaluarea prestatorului numai dacă există indicii de utilizare improprie sau de abuz întreprinse de acesta din urmă (a se vedea de asemenea [Capitolul 8](#)).

Această prezumție, având valoare de „clauză care înglobează tot”, are potențialul de a fi „la adăpost de viitoarele evoluții” fapt care ar permite luarea în considerare a unor noi servicii și a tehnologiilor emergente.

7.5. Probleme detaliate ce rezultă din aceste dispoziții

7.5.1. Care este interacțiunea între diferitele prezumții? – graficul

Interacțiunea este ilustrată de următorul grafic decizional care arată prezumțiile pentru fiecare tip de prestare:



**Evidence:**

- Billing address
- IP address
- Bank details
- SIM card country code
- Location of fixed land line
- Other commercially relevant information

7.5.2. Ce înseamnă punct de acces la internet fără fir (wi-fi hot spot)?

A se vedea Glosarul de la punctul 1.6.

7.5.3. Sunt serviciile pre-plătite acoperite de prezumția aplicabilă prestărilor într-o locație fizică?

Nu, deoarece, în mod normal, acele servicii nu necesită prezența fizică a clientului pentru a putea fi prestate. Deci, atunci când, de exemplu, accesul la un punct de acces la internet fără fir (wi-fi hot spot) nu este limitat la un loc precis, acesta nu va fi acoperit de articolul 24a.

7.5.4. Care dintre prezumții are întâietate dacă există un eventual conflict între prezumții?

Ar putea exista cazuri în care diferitele prezumții menționate la articolele 24a și 24b ar putea fi intra în conflict. Deoarece fiecare prezumție se referă la serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice, s-ar putea să existe o confuzie legată de care dintre prezumții ar trebui folosită.

Un prim pas înainte să răspundem la întrebarea dacă există conflicte între prezumții și, dacă da, care prevalează, ar fi să se facă o evaluare factuală a prestării. În acest sens, prestatorul trebuie să folosească toate informațiile disponibile. Această obligație se extinde și la informații pe care ar fi trebuit să le știe (a se vedea de asemenea [Capitolul 9](#)).

Problema există numai dacă una și aceeași prestare de servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune sau servicii electronice îndeplinește condițiile acoperite de cele două prezumții separate.

Pentru serviciile oferite printr-o linie telefonică fixă [articolul 24b litera (a)] unde un dispozitiv de decodare este de asemenea necesar [articolul 24b litera (c)], este clar stipulat în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA că va prevala prezumția privind linia telefonică fixă.

Mai mult decât atât, în situațiile în care există un dubiu legat de aplicarea uneia dintre prezumțiile specifice [articolul 24a și articolul 24b literele (a)-(c)] sau a prezumției generale [articolul 24b litera (d)], prezumția specifică va prevala.

De exemplu, o aplicație poate fi cumpărată de un consumator final dintr-un magazin de aplicații prin intermediul contului său de telefon mobil (suma se regăsește pe factura la telefonul mobil sau se deduc credite), iar magazinul de aplicații trebuie să plătească TVA pentru acest serviciu. Într-o astfel de situație, va putea magazinul de aplicații să folosească prezumția specifică de la articolul 24b litera (b) sau trebuie să folosească prezumția generală de la articolul 24b litera (d)? Magazinul de aplicații ar trebui să aplice o prezumție specifică dacă are sau ar fi trebuit să aibă (în circumstanțe comerciale normale) informații despre cartela SIM (în practică acest lucru ar putea însemna că operatorul de telecomunicații ar trebui să distribuie această informație) și dacă știe sau ar fi trebuit să știe că o aplicație este furnizată prin intermediul rețelelor mobile. În caz contrar, magazinul de aplicații va fi obligat să găsească două elemente de probă care nu sunt contradictorii așa cum se prevede la articolul 24b litera (d).

Pentru a concluziona, dacă prestatorul nu are și nu ar fi putut să aibă informații care ar îndeplini condițiile pentru ca prezumția specifică să se aplice, el ar trebui să folosească prezumția generală (a se vedea de asemenea [Capitolul 9](#)).

7.5.5. Cum ar trebui să fie considerate prestările realizate printr-o cartelă SIM atunci când codul telefonic național acoperă și teritorii excluse de la aplicarea TVA-ului UE?

Potrivit prezumției de la articolul 24b litera (b), impozitarea se va baza pe codul de țară al cartelei SIM. Pentru unele teritorii aflate în afara domeniului de aplicare al Directivei TVA există coduri separate în timp ce pentru altele nu există. Pentru acestea din urmă, prezumția ar putea conduce la aplicarea TVA-ului din UE pentru creditele folosite în acele teritorii.

Este greu de văzut cum ar putea prezumția să evite această problemă, deoarece este imposibil de știut în momentul vânzării creditelor unde exact vor fi folosite creditele (de exemplu, în Spania continentală sau în Insulele Canare).

Prezumția ar putea fi respinsă de prestator în cazul în care are trei elemente de probă care nu sunt contradictorii care demonstrează că locul de apartenență al clientului este de fapt în afara Uniunii Europene. Acest principiu este totuși subordonat aplicării eventuale a regulii utilizării și exploatarei efective prevăzute la articolul 59a din Directiva TVA.

7.5.6. Cum poate fi înțeleasă trimiterea la o „linie telefonică fixă”?

Termenul „linie telefonică fixă” nu ar trebui interpretat prea restrictiv pentru a putea acoperi noile tehnologii în dezvoltare.

A se vedea Glosarul de la punctul 1.6.



## 8. RĂSTURNAREA PREZUMȚIILOR (ARTICOLUL 24D)

### 8.1. Dispoziție relevantă

Dispoziția relevantă poate fi găsită în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA:

- [Articolul 24d](#) (subsecțiunea 3b)

De fiecare dată când se face trimitere la un articol din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, trimiterea la respectivul act juridic este omisă și numai articolul este menționat.

### 8.2. Context

Pentru a clarifica tratamentul fiscal aplicabil prestărilor B2C de servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice (începând cu 1 ianuarie 2015), au fost introduse prezumții referitoare la locul de apartenență al clientului. Ele sunt incluse în articolele 24a și 24b la subsecțiunea 3a.

### 8.3. De ce era nevoie de clarificări?

Toate prezumțiile incluse în subsecțiunea 3a pot fi respinse. Majoritatea prezumțiilor sunt introduse pentru a oferi orientări prestatorilor despre locul de impozitare pentru situațiile în care locul de apartenență al clientului este practic imposibil de determinat sau nu poate fi determinat cu certitudine.

Acest lucru nu schimbă regula de bază conform căreia aceste servicii sunt impozabile în locul unde clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită. Atunci când sunt disponibile informații care permit determinarea locului în care este efectiv stabilit clientul, mai rămâne totuși posibilitatea ca prezumția să fie respinsă.

În acest context, este necesară claritatea pentru a determina de ce anume este nevoie pentru ca o prezumție să fie respinsă și cine ar putea face acest lucru.

### 8.4. La ce servește dispoziția?

Articolul 24d precizează că o prezumție poate fi respinsă de către prestator și, în anumite condiții, de către o autoritate fiscală. Clientul nu poate să respingă o prezumție: determinarea locului efectiv de impozitare este responsabilitatea prestatorului, acesta fiind cel care este responsabil să plătească TVA pentru serviciile prestate la autoritatea fiscală corespunzătoare. Această dispoziție precizează, de asemenea, numărul elementelor de probă necesare pentru a respinge o prezumție.

#### 8.4.1. Respingerea de către prestator

Atunci când o prezumție nu este deja asociată cu strângerea unor elemente de probă de către prestator de la clientul său, prezumția poate fi respinsă pe baza a trei elemente de probă care nu sunt contradictorii. Această dispoziție este relevantă în ceea ce privește prezumțiile de la articolul 24a și articolul 24b literele (a), (b) și (c). Acestea sunt prezumții specifice.

Atunci când, în cazul oricăreia dintre prezumțiile respective, un prestator are suficiente elemente de probă pentru a arăta că clientul este stabilit, își are domiciliul sau reședința obișnuită în altă parte, el poate respinge prezumția.

**Un prestator nu este obligat să respingă o prezumție.** Deși ar putea exista elemente de probă ale unui fapt contrar, prestatorul poate decide, pentru a determina locul de apartenență al clientului, să se bazeze pe prezumție și să nu ia în considerare elementele de probă contrare.

Pentru prestările care nu sunt acoperite de niciuna dintre prezumțiile specifice, sunt necesare elemente de probă pentru a determina locul de apartenență al clientului. În aceste cazuri se aplică prezumția generală prevăzută la articolul 24b litera (d).

Dacă nu se aplică nici articolul 24a, nici articolul 24b literele (a)-(c), se presupune că clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau are reședința obișnuită în locul identificat de prestator pe baza a două elemente de probă care nu sunt contradictorii adunate de el. Fixând la două numărul elementelor de probă în articolul 24b litera (d), prezumția generală permite deja ajustarea atunci când sunt disponibile mai mult de două elemente de probă. Prin urmare, răsturnarea prezumțiilor prevăzută la articolul 24d este relevantă numai în cazul prezumțiilor specifice.

#### 8.4.2. Respingerea de către o autoritate fiscală

Prezumțiile au fost introduse pentru a clarifica tratamentul fiscal aplicabil prestărilor B2C care sunt impozabile la locul în care clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită. Pentru prestator este important să știe că se poate baza pe o prezumție.

Pentru a asigura securitatea juridică, o autoritate fiscală are posibilitatea de a refuza o prezumție în situații limitate în care există indicii **de utilizare improprie sau de abuz din partea prestatorului**. Aceasta se poate întâmpla atunci când prestatorul adoptă o practică ce conduce la determinarea incorectă a locului de prestare în cazul unui număr non-neglijabil de clienți ai săi, chiar dacă această practică nu are neapărat ca rezultat un avantaj fiscal clar pentru prestator sau clienții săi. Nu sunt totuși vizate decât acțiunile deliberate sau cazurile de neglijență din partea prestatorului și, prin urmare, nu ar acoperi adevăratele greșelile.

De exemplu, s-ar putea considera utilizare improprie sau abuz dacă un operator virtual de telefonie mobilă<sup>16</sup> stabilit în statul membru A, unde cota TVA-ului este scăzută, ar comercializa servicii de telefonie mobilă unor clienți stabiliți în statul membru B, unde cota TVA-ului este ridicată, eliberând și vânzând cartele SIM cu codul statului membru A clienților respectivi.

O autoritate fiscală poate respinge oricare dintre prezumții în cazurile în care există indicii de utilizare improprie sau abuz din partea furnizorului. Acest lucru include și prezumția generală ce permite prestatorului să determine locația clientului pe baza a două elemente de probă care nu sunt contradictorii. Dacă acele elemente de probă sunt manipulate, autoritatea fiscală ar putea decide să respingă prezumția.

Nu se menționează în mod special probele pe care o autoritate fiscală le-ar putea folosi pentru a respinge o prezumție. O listă a elementelor de probă este inclusă la articolul 24f,

---

<sup>16</sup> Un operator virtual de telefonie mobilă (MVNO) este furnizor de servicii de comunicare fără fir care nu deține infrastructura rețelei fără fir prin care serviciile sunt furnizate clienților săi.

dar, având în vedere că prezumția poate fi respinsă doar dacă există indicii de utilizare improprie sau de abuz, aceasta nu restricționează autoritatea fiscală în utilizarea dovezilor.

Furnizarea și verificarea elementelor de probă privind locul efectiv de apartenență al clientului ar putea impune, în anumite cazuri, o sarcină disproporționată sau ar putea pune probleme legate de protecția datelor. Prin urmare, respingerea ar trebui limitată la minimum, și anume pentru situațiile în care serviciul este prestat ocazional, implică în general sume mici și cere prezența fizică a clientului, așa cum este cazul cu prestările acoperite de prezumția din articolul 24a.

#### 8.5. Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție

##### 8.5.1. Atunci când se aplică o prezumție, prestatorul trebuie să caute și alte elemente de probă?

Articolele 24a și 24b prevede posibilitatea emiterii unor prezumții privind locul de apartenență al clientului. Prestatorul poate să se bazeze pe prezumția relevantă pentru a determina locul clientului (cu condiția ca cerințele pentru acea prezumție să fie îndeplinite) dacă nu alege să respingă prezumția de la articolul 24d.

Prestatorul nu trebuie să caute alte elemente de probă sau să întreprindă o examinare a elementelor de probă deja disponibile decât dacă vrea să facă acest lucru. Numai atunci când decide să respingă prezumția, trebuie să utilizeze, în conformitate cu articolul 24d, cele trei elemente de probă care nu sunt contradictorii. În oricare dintre cazuri (utilizarea prezumției sau respingerea acesteia de către prestator), o autoritate fiscală nu va putea să respingă evaluarea făcută de către prestator decât dacă există indicii de utilizare improprie sau de abuz din partea acestuia.

##### 8.5.2. Prezumțiile pot fi respinse întotdeauna?

Ca regulă generală, toate prezumțiile din subsecțiunea 3a pot fi respinse conform articolului 24d.

Respingerea prezumțiilor este însă limitată, mai ales atunci când se aplică articolul 24a.

Articolul 24a stipulează că, atunci când sunt prestate servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice la anumite locații fizice unde este foarte dificil pentru prestator să știe cine este clientul sau să verifice unde este de fapt locul de apartenență al clientului respectiv, se consideră că locația respectivă este locul de apartenență al clientului.

Articolul 24a ar trebui citit împreună cu considerentul 10 din Regulamentul 1042/2013 conform căruia respingerea ar putea impune o sarcină disproporționată sau ar putea pune probleme de protecția a datelor dacă prestarea serviciului este ocazională, implică în general sume mici și necesită prezența fizică a clientului.

În multe dintre cazurile vizate de articolul 24a, fiecare prestare efectuată la acele locații va fi practic ocazională și va implica sume foarte mici. Prin urmare, s-a convenit ca, în mod normal, în acele cazuri, să fie aplicată o regulă „de minimis”<sup>17</sup>. Această regulă ar trebui să

---

<sup>17</sup> Termenul „de minimis” este în general folosit pentru a descrie ceva care este prea mic sau nesemnificativ pentru a fi luat în considerare. Termenul vine din expresia în limba latină „de minimis non curat lex” care înseamnă că faptele de mica importanță sunt ignorate de lege.

garanteze că întreprinderilor nu le este impusă o sarcină disproporționată, care, în caz contrar, ar trebui să verifice existența unor elemente de probă pentru a respinge prezumția pentru fiecare serviciu în arte prestat în aceste locații.

8.5.3. Este posibil să se respingă prezumția de la articolul 24a atunci când serviciul este prestat unei persoane impozabile?

Serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune sau serviciile electronice prestate unei persoane impozabile se impozitează la locul în care este stabilită persoana impozabilă. Dacă prestatorul oferă acele servicii la locația prestatorului și dacă prezența fizică a persoanei impozabile este necesară pentru ca el să primească aceste servicii, prezumția de la articolul 24a se va aplica totuși, iar prestatorul ar trebui să se poată baza pe ea.

Pentru respingerea acestei prezumții, dispoziția trebuie să fie citită împreună cu articolul 24d alineatul (1).

Articolul 24d alineatul (1) se referă numai la articolul 58 din Directiva TVA pentru a face o listă a celor trei tipuri de servicii acoperite – servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice. Această mențiune nu limitează aplicarea dispoziției numai la persoane neimpozabile (consumatori finali), ci acoperă și persoanele impozabile în măsura în care se aplică articolul 24a.

Prin urmare, prezumția ar putea fi respinsă dacă clientul furnizează suficiente elemente de probă acceptate de prestator, deși sfera unei astfel de respingeri ar fi limitată dat fiind faptul că această prezumție este percepută ca o regulă „de minimis” (a se vedea de asemenea [punctul 8.5.2](#)).

8.5.4. Poate fi respinsă prezumția de la articolul 24a atunci când un stat membru aplică regula utilizării și exploatării efective prevăzută la articolul 59a din Directiva TVA?

Regula utilizării și exploatării efective (de la articolul 59a din Directiva TVA) se abate de la normele generale conform cărora locul de prestare a serviciilor ar trebui să fie determinat în conformitate cu articolele 44, 45, 56, 58 și 59 din Directiva TVA (pentru articolul 58 se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2015).

Articolul 59a din Directiva TVA stipulează că pentru a preveni dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței, statele membre ar putea decide să schimbe locul de prestare a serviciilor. Prin urmare, statele membre ar putea considera locul de prestare a oricăruia dintre aceste servicii sau a tuturor acestor servicii, dacă este situat pe teritoriul lor, ca fiind în afara UE dacă serviciile în cauză sunt efectiv utilizate și exploatare în afara UE și vice versa.

Prezumția de la articolul 24a autorizează un prestator să presupună că clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în locul în care serviciile sunt prestate de el și în care clientul este prezent în persoană deoarece prezența sa fizică este necesară pentru a primi acele servicii.

Deoarece este nevoie de prezența fizică a clientului în acest loc pentru ca el să primească serviciile, trebuie să se presupună că aceste servicii sunt utilizate și exploatare efectiv în locul respectiv. Serviciile utilizate și exploatare în altă parte sunt probabil serviciile prestate ulterior de către un furnizor de servicii diferit de cel care prestează serviciul la

locația fizică. Aceste servicii ulterioare (de exemplu descărcările făcute de pe internet) la care se face referire ca servicii OTT (a se vedea Glosarul de la punctul 1.6) nu sunt acoperite de prezumție.

Luând în considerare presupunerea implicită de utilizare și exploatare efectivă a serviciilor la locația unde sunt oferite, situațiile în care această prezumție ar putea fi respinsă ca rezultat al serviciilor efectiv utilizate și exploatare în altă parte vor fi foarte limitate, în cazul în care ele chiar există.

## 9. ELEMENTE DE PROBĂ PENTRU IDENTIFICAREA LOCULUI ÎN CARE SE GĂSEȘTE CLIENTUL ȘI RĂSTURNAREA PREZUMȚIILOR (ARTICOLUL 24F)

### 9.1. Dispoziții importante

Dispoziția relevantă poate fi găsită în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA:

- [Articolul 24f](#) (subsecțiunea 3c)

De fiecare dată când se face trimitere la un articol din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, trimiterea la respectivul act juridic este omisă și numai articolul este menționat.

### 9.2. Context

Începând cu data de 1 ianuarie 2015, prestarea de servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice va fi impozabilă, în toate cazurile, în locul unde clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Pentru a clarifica tratamentul fiscal pentru prestările B2C, au fost introduse prezumții care pot fi respinse pentru locul în care se găsește clientul.

### 9.3. De ce era nevoie de clarificări?

Prezumții specifice sunt introduse, însoțite de orientări privind locul de impozitare pentru situațiile în care locul de apartenență al clientului este practic imposibil de determinat sau nu poate fi determinat cu certitudine. Fiecare prezumție specifică poate fi respinsă de prestator pe baza a trei elemente de probă care nu sunt contradictorii.

Atunci când nu se aplică prezumții specifice, se presupune că clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită la locul identificat ca atare de către prestator pe baza a două elemente de probă care nu sunt contradictorii.

În acest context a fost necesar să clarificăm ce tip de elemente de probă ar putea fi folosite pentru a identifica locul de apartenență al clientului sau pentru a respinge o prezumție.

### 9.4. La ce servește dispoziția?

Pentru serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune sau serviciile electronice, articolul 24f enumeră unele elemente de probă care ar trebui să fie utilizate, în mod deosebit, de către prestator pentru a identifica locul unde clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită sau care ar putea fi folosite de el pentru a determina locul efectiv de apartenență al clientului.

Dispoziția se aplică atunci când, conform articolului 24b litera (d), se presupune că locul de apartenență al clientului este cel identificat ca atare de prestator, pe baza a două elemente de probă care nu sunt contradictorii. Aceasta se aplică și atunci când, pe baza a trei elemente de probă care nu sunt contradictorii, prestatorul ar dori să respingă una dintre prezumțiile specifice.

Lista cu elementele de probă este orientativă: cuvintele „în special” sunt incluse pentru a se asigura că statele membre și întreprinderile sunt pe deplin conștiente că este o listă orientativă, neexhaustivă. Întreprinderile aplică modele comerciale diferite și elementele de probă pe care le adună în legătură cu clienții lor pot varia.

Din acest motiv, lista include și o referință la „alte informații relevante din punct de vedere comercial”. Această referință permite utilizarea altor informații, ce nu sunt incluse în mod specific în listă pentru a fi folosite ca elemente de probă pentru identificarea locului de apartenență al clientului și pentru respingerea prezumțiilor.

Nici un element de probă nu se potrivește tuturor întreprinderilor și nici n-ar fi neapărat bine ca aceleași elemente să fie folosite în toate circumstanțele. Prin urmare, nu se acordă prioritate unuia sau altuia dintre elementele de probă incluse în listă. Acest fapt ar trebui să ofere suficientă flexibilitate întreprinderilor astfel încât modificările pe care le vor întâmpina până în 2015 să fie mai limitate.

#### 9.5. Probleme detaliate ce decurg din dispoziție

##### 9.5.1. Ce este acoperit de „Alte informații relevante din punct de vedere comercial”?

Lista elementelor de probă de la articolul 24f include o referință la alte informații relevante din punct de vedere comercial. Acest punct ia în considerare faptul că întreprinderile au modele comerciale foarte diferite și le face mai flexibilă punerea în practică a acestor dispoziții.

Nu poate fi exclus faptul că vor exista cazuri în care singurele elemente de probă disponibile vor fi cele denumite drept „informații relevante din punct de vedere comercial”. Acest lucru nu înseamnă că un singur element de probă va fi suficient în sine pentru a determina locul de apartenență al clientului. Mai degrabă informațiile relevante din punct de vedere comercial luate ca întreg (două elemente de probă distincte sau mai multe) ar putea servi drept elemente justificative în general – când sunt luate împreună – în ceea ce privește clientul și locul său de apartenență.

Într-o astfel de situație alegerea făcută de prestator trebuie să ia în considerare fiabilitatea informațiilor disponibile. De asemenea, prestatorul ar trebui să fie capabil să justifice de ce aceste informații sunt relevante pentru el.

Ar fi imposibil să se menționeze toate elementele de probă diferite ce ar putea fi acoperite de mențiunea „informații relevante din punct de vedere comercial”. Așa cum se menționează anterior, modelele comerciale sunt foarte diferite, iar un element de probă care ar putea fi fiabil pentru o întreprindere ar putea să nu fie deloc fiabil pentru o alta.

O parte dintre elementele care, în funcție de circumstanțele în care este condusă întreprinderea, ar putea fi folosite drept „informații relevante din punct de vedere comercial” sunt următoarele:

**(1)** Mecanisme unice de plată – atunci când un client folosește una dintre metodele de plată specifice unui anumit stat membru, el furnizează informații exacte ce identifică statul membru în care este prestat serviciul. Aceste informații ar putea fi luate drept indicii pentru locul de apartenență al clientului.

**(2)** Istoricul cumpărăturilor efectuate de client – atunci când clientul are o relație stabilită cu o întreprindere, înregistrările tranzacțiilor anterioare ar putea constitui un indicator

fiabil pentru tranzacțiile viitoare. Această informație include istoricul adreselor IP ale clientului, adresa de facturare, locul predominant de consum etc.

**(3)** Punct de vânzare a bonurilor-cadou – atunci când un bon-cadou este vândut unui client care este prezent fizic la locul de vânzare cu amănuntul, este probabil ca clientul să fie resortisant al țării în care se află locul de vânzare.

**(4)** Bonuri-cadou limitate la o țară – atunci când bonurile-cadou sunt limitate la o țară și pot fi folosite numai în țara în care sunt emise (această restricție este stipulată clar pe bon), statul membru la care este limitat bonul ar putea fi un indiciu pentru locul de apartenență al clientului într-un mod similar modului în care un hotel sau o cafenea care vinde un acces wi-fi într-o zonă publică este considerat ca fiind locul în care se găsește clientul.

**(5)** Documentație de la terți furnizori de servicii de plată – în multe țări, furnizorii de servicii de plată verifică cel puțin o parte din adresa de facturare a unei metode de plată înainte de a aproba tranzacția. De obicei această informație nu este transmisă clientului furnizorului de servicii de plată (și anume, vânzătorii de servicii electronice) din motive de protecție a datelor și din motive de securitate a datelor. Cu toate acestea, atunci când furnizorul de servicii de plată transmite informația prestatorului serviciului achiziționat, acea informație ar putea fi folosită ca „informație relevantă din punct de vedere comercial”.

**(6)** Auto-certificarea de către client – atunci când abonatul furnizează confirmarea (de exemplu, în timpul procesului online de comandă) în ceea ce privește țara sa de origine, detaliile sale bancare (mai ales informații despre unde se află contul bancar) și informații privind cardul de credit, acest lucru ar putea fi considerat „informații relevante din punct de vedere comercial”.

#### *9.5.2. Ce ar putea fi considerat sau nu „adresă de facturare”?*

Articolul 24f se referă la adresa de facturare care ar putea servi drept element de probă la identificarea locului efectiv de apartenență al clientului sau la respingerea prezumțiilor relevante. Scopul său este acela de a ajuta furnizorul să evidențieze locul în care este stabilit clientul, unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Din aceste motive o adresă electronică la care este trimisă o factură electronică, văzută de mulți ca adresă de facturare, nu poate servi drept element de probă din acest punct de vedere. Pentru serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune sau serviciile electronice, deși adresa IP nu poate fi considerată adresă de facturare, ea este recunoscută ca element de probă valid ce poate fi folosit de către prestator la identificarea clientului.

În plus, o adresă poștală (cutie poștală) nu ar trebui considerată suficientă pentru a indica locul de apartenență al clientului neimpozabil. Acest lucru reflectă abordarea în ceea ce privește persoanele impozabile de la articolul 10 alineatul (3).

#### *9.5.3. Care este relația dintre articolul 24f (lista elementelor de probă) și articolul 24d alineatul (1) (respingerea unei prezumții specifice de către prestator)?*

Lista elementelor de probă de la articolul 24f este importantă numai atunci când prestatorul ar dori să respingă una dintre prezumțiile specifice ce determină locul de



apartenență al clientului inclus la articolul 24a și articolul 24b literele (a)-(c)<sup>18</sup>. Numai în aceste circumstanțe lista de elemente de probă de la articolul 24f ar putea fi folosită pentru a respinge prezumția.

*9.5.4. Câte detalii îi sunt necesare prestatorului la verificarea elementelor de probă?*

Articolul 23 stipulează că la stabilirea locului de apartenență al clientului, prestatorul ar trebui să se bazeze pe informații concrete furnizate de client și că ar trebui să le verifice prin intermediul măsurilor normale de securitate comercială cum ar fi cele ce țin de verificarea identității sau a plății.

Ar trebui recunoscut faptul că „verificările normale de securitate comercială” în multe cazuri nu vor oferi o exactitate de 100% în identificarea locului de apartenență al fiecărui client în parte.

În multe cazuri, clientul va avea o relație obișnuită cu prestatorul. În acele situații pare rezonabil ca după verificarea inițială mai amănunțită a informațiilor referitoare la client făcută de prestator (examinarea adresei, a cardului de credit etc., în special la înregistrarea în vederea obținerii unui cont la respectiva societate), acesta din urmă nu ar trebui să fie nevoit să verifice din nou fiecare tranzacție în parte. Pentru achizițiile ulterioare (mai ales pentru cele frecvente), clienții vor trebui doar să facă o comandă, iar prestatorul ar trebui apoi să fie capabil să folosească locația și informațiile de plată furnizate și verificate anterior.

Cu toate acestea, o verificare pro-activă ar trebui să aibă loc în mod regulat (conform practicii comerciale normale), dar nu ar trebui să fie obligatorie la fiecare achiziționare.

*9.5.5. Când sunt necesare două elemente de probă care nu sunt contradictorii și când sunt necesare trei?*

Două elemente de probă sunt necesare în toate cazurile atunci când niciuna dintre prezumțiile specifice pentru serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice [incluse la articolul 24a și articolul 24b literele (a)-(c)<sup>19</sup>] nu poate fi aplicată.

Toate celelalte prestări cuprinse la articolul 58 din Directiva TVA sunt acoperite de articolul 24b litera (d) care cere două elemente de probă care nu sunt contradictorii la identificarea locului de apartenență al clientului.

Trei elemente de probă care nu sunt contradictorii sunt necesare numai când prestatorul ar vrea să respingă una dintre prezumțiile specifice din articolul 24a și articolul 24b literele (a)-(c).

Prin urmare, atunci când una dintre prezumțiile de la articolul 24a și articolul 24b literele (a)-(c) poate fi aplicată, locul de apartenență al clientului va fi determinat în conformitate cu prezumția relevantă, exceptând cazul în care furnizorul nu vrea să o respingă folosind trei elemente de probă care nu sunt contradictorii.

---

<sup>18</sup> Sfera de acoperire a prezumțiilor specifice de la articolele 24a și 24b literele (a)-(c) este descrisă în mai multe detalii în Capitolul 7.

<sup>19</sup> Sfera de acoperire a prezumțiilor specifice de la articolele 24a și 24b literele (a)-(c) este descrisă în mai multe detalii în Capitolul 7.

În cazurile în care nicio prezumție specifică nu poate fi aplicată, locul de apartenență al clientului ar trebui determinat folosind două elemente de probă care nu sunt contradictorii.

În orice caz, ar trebui să se rețină faptul că elementele de probă trebuie să fie diferite și să nu se dedubleze una pe cealaltă. De exemplu, atunci când clientul oferă o adresă de facturare și mai târziu confirmă aceeași adresă prin auto-certificare, acest lucru nu poate fi considerat decât un singur element de probă. La fel se întâmplă și când clientul își oferă detaliile bancare care, la rândul lor, fac trimitere la un mecanism unic de plată sau sunt confirmate de către furnizorul serviciului de plată sau atunci când adresa IP și localizarea geografică trimit către una și aceeași locație. În acele cazuri, se consideră că prestatorul are un singur element de probă.

#### *9.5.6. Dar dacă elementele de probă sunt contradictorii?*

Se poate întâmpla ca unele întreprinderi să adune patru sau mai multe elemente de informații ce conduc la două (sau mai multe) seturi de elemente de probă care nu sunt contradictorii, ceea ce indică diferite potențiale locuri de apartenență ale clientului. Ar trebui subliniat faptul că prestatorul este cel care decide ce elemente de probă să adune și, mai departe, dacă informațiile colectate sunt contradictorii, ce elemente consideră el că sunt cele mai relevante din punct de vedere comercial pentru identificarea cât mai exactă a locului de apartenență al clientului.

Din acest punct de vedere, criteriile pentru a determina locul de apartenență al clientului sunt incluse în articolul 24. Atunci când serviciile în cauză sunt prestate unei persoane juridice neimpozabile, se acordă prioritate locului în care se exercită funcțiile de administrare centrală a acesteia [litera (a)]. Acest lucru are loc doar dacă nu există elemente de probă că serviciile sunt folosite la o altă locație a persoanei juridice neimpozabile respective.

Dacă serviciul este oferit unei persoane fizice, reședința obișnuită a acelei persoane ar trebui să aibă prioritate [litera (b)]. Domiciliul stabil ar trebui să fie folosit numai dacă există dovezi că serviciile sunt folosite acolo.

Prestatorul va trebui să decidă care sunt elementele de probă cele mai fiabile în determinarea locului de apartenență al clientului în cadrul activității sale concrete. De exemplu, când se aplică politica universală de preț, și anume același preț va fi taxat indiferent de țara clientului, clienții nu au niciun motiv să își ascundă locul de apartenență din perspectivă fiscală. În acest caz, adresa de facturare furnizată de client ar fi, prin urmare, un indicator de încredere. Istoricul comercial al clientului ar fi de asemenea util în cazurile în care există diferite seturi de elemente de probă din cauza achizițiilor făcute în timpul călătoriilor (vacanțe, călătorii de afaceri).

Pentru a concluziona, în cazul unui conflict obiectivul este să dea prioritate locului ce garantează cel mai bine impozitarea la locul efectiv de consum al serviciilor.

În cazurile în care elementele de probă sunt contradictorii, verificarea periodică de către prestator este și mai necesară.

#### *9.5.7. Dar dacă prestatorul nu are două elemente de probă care nu sunt contradictorii în contextul articolului 24b litera (d)?*

În cazul în care prestatorul nu poate aduna două elemente de probă care nu sunt contradictorii pentru a determina locul de apartenență al clientului, el ar trebui totuși să

continue să caute și alte elemente de probă, cum ar fi informațiile relevante din punct de vedere comercial.

În cazul în care există dubii se acordă prioritate locului ce garantează cel mai bine impozitarea la locul efectiv de consum al serviciului furnizat.

9.5.8. Care sunt indicatorii utilizării improprie sau abuzului din partea prestatorului, menționați la articolul 24d alineatul (2)?

Nu este posibil să se facă o listă a indicatorilor posibili ce țin de utilizarea improprie sau de abuz din partea prestatorului. Posibilitățile sunt prea vaste.

Ca regulă generală, întreprinderile nu ar trebui considerate responsabile pentru utilizarea improprie sau abuz din partea clienților lor. În orice caz, situațiile în care prestatorul aplică o prezumție (numai) pentru beneficiul clientului său, sau în care prestatorul aplică o prezumție bazată pe informații greșite oferite de clientul său, deși el știa sau ar fi trebuit să știe că acea informație era greșită, nu pot fi excluse ca atare de la aplicarea articolului 24d alineatul (2).

O autoritate fiscală ar putea de asemenea respinge o prezumție în cazul indiciilor de utilizare improprie sau abuz, cum ar fi cazul în care prestatorul a încercat să manipuleze prezumția pentru a primi un tratament preferențial. Acest lucru ar putea include, dar nu este limitat la, o cotă mai mică de impozitare.

9.5.9. În ce măsură ar putea prestatorul să se bazeze pe informații furnizate de un terț (în special un furnizor de servicii de plată)?

În multe circumstanțe, contribuabilii se bazează în totalitate pe verificările efectuate de terți parteneri comerciali, cum ar fi furnizorii de servicii de plată și alți intermediari. Este necesar să subliniem faptul că determinarea corectă a locului de prestare îi revine prestatorului. Prin urmare, faptul că unele verificări sunt făcute de terți nu eliberează furnizorul de responsabilitatea lui în cazul utilizării improprie sau al abuzului.

9.5.10. Aplicarea normelor de protecție a datelor în ceea ce privește modificările TVA ce nu vor intra în vigoare în 2015

Considerentul 17 din Regulamentul 1042/2013 prevede că „În sensul prezentului regulament, poate fi oportun ca statele membre să adopte măsuri legislative de limitare a anumitor drepturi și obligații prevăzute în Directiva 95/46/CE a Parlamentului European și a Consiliului<sup>20</sup> în scopul protejării unui interes economic sau financiar important al unui stat membru sau al Uniunii Europene, inclusiv în domeniile monetar, bugetar și fiscal, în cazul în care aceste măsuri sunt necesare și proporționale, având în vedere riscul de fraudă fiscală și evaziune fiscală în statele membre și având în vedere necesitatea de a asigura colectarea corectă a TVA care intră sub incidența prezentului regulament”.

Prelucrarea datelor ar putea, prin urmare, fi „necesară în vederea îndeplinirii unei obligații legale care îi revine operatorului”<sup>21</sup> [articolul 7 litera (c) din Directiva 95/46/CE] sau ar

---

<sup>20</sup> [Directiva 95/46/EC din Parlamentul și Consiliul European din 25 octombrie 1995 despre protecția persoanelor în ceea ce privește procesarea de date personale și mișcarea liberă a unor astfel de date \(JO L 281, 23.11.1995, p. 31\).](#)

<sup>21</sup> În conformitate cu articolul 2 litera (d) din Directiva 95/46/EC „operatorul” înseamnă persoana fizică sau juridică, autoritatea publică, agenția sau orice alt organism care, singur sau împreună cu altele,

putea fi „necesară pentru realizarea interesului legitim urmărit de operator sau de către unul sau mai mulți terți” sau părți cărora datele le sunt dezvăluite [...] [articolul 7 litera (f) din Directiva 95/46/CE].

Cu alte cuvinte, persoanele impozabile relevante ar trebui să fie capabile să prelucreze datele personale ale clienților săi pentru a dovedi autorităților fiscale că aplică corect normele în materie de TVA la locul de prestare.

În orice caz, atunci când drepturile de protecție a datelor sunt limitate pentru a permite anumite operațiuni de prelucrare, caracteristicile și mai ales scopul unei astfel de prelucrări ar trebui, potrivit Autorității Europene pentru Protecția Datelor, să fie specificate și prevăzute explicit în legislația națională.

---

stabilește scopurile și mijloacele de prelucrare a datelor cu caracter personal; atunci când scopurile și mijloacele prelucrării sunt stabilite prin acte cu putere de lege sau norme administrative interne sau comunitare, operatorul sau criteriile specifice pentru desemnarea acestuia pot fi stabilite prin dreptul intern sau comunitar;”.

## 10. PRESTĂRI LA HOTELURI ȘI LOCAȚII SIMILARE (ARTICOLUL 31C)

### 10.1. Dispoziție relevantă

Dispoziția relevantă poate fi găsită în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA:

- [Articolul 31c](#)

De fiecare dată când se face trimitere la un articol din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, trimiterea la respectivul act juridic este omisă și numai articolul este menționat.

### 10.2. De ce era nevoie de clarificări?

Pentru toate serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice, începând cu data de 1 ianuarie 2015, locul de prestare va fi locul de apartenență al clientului, indiferent dacă serviciile sunt prestate unei persoane impozabile (B2B) sau unei persoane neimpozabile (B2C).

Atunci când aceste servicii sunt prestate în sectorul hotelier, statutul unui client și locul de apartenență al clientului respectiv pot fi dificil de stabilit. Prestatorul serviciului de cazare se supune unui risc de asumare a responsabilității ce trebuie diminuat.

Pentru a diminua sarcinile ce le revin întreprinderilor în cauză și pentru a proteja veniturile, au fost necesare orientări pentru a clarifica problemele legate de locul de prestare care apar atunci când serviciile sunt furnizate împreună cu cazarea.

### 10.3. La ce servește dispoziția?

O soluție practică și pragmatică este găsită la articolul 31c care clarifică faptul că, atunci când serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune sau serviciile electronice sunt prestate împreună cu servicii de cazarea în sectorul hotelier sau în sectoarele cu funcție similară, serviciile considerate ca fiind prestate în locațiile respective.

Acest lucru se aplică numai când serviciile sunt oferite de un prestator de servicii de cazare ce acționează în nume propriu, împreună cu cazarea furnizată de respectivul prestator. Pentru ca articolul 31c să se aplice, ar trebui să existe o prestare distinctă a acestor servicii pe care clientul trebuie să o plătească separat.

Ea acoperă prestațiile ce sunt oferite la un loc cu serviciul de cazare în sectorul hotelier, dar și atunci când serviciul de cazarea este furnizat în sectoare cu funcție similară, cum ar fi taberele de vacanță sau locurile dezvoltate spre a fi utilizare ca locuri de campare. Aceste sectoare sunt enumerate la articolul 47 din Directiva TVA.

## 11. FURNIZAREA DE BILETE DE CĂTRE UN INTERMEDIAR (ARTICOLUL 33A)

### 11.1. Dispoziție relevantă

Dispoziția relevantă poate fi găsită în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA:

- [Articolul 33a](#)

De fiecare dată când se face trimitere la un articol din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, trimiterea la respectivul act juridic este omisă și numai articolul este menționat.

### 11.2. Context

Intrarea la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment și evenimente similare este imposibilă în locul unde are loc evenimentul. Pentru un concert, spre exemplu, acest loc va fi locul unde se ține concertul.

Locul de impozitare va fi același pentru prestările oferite unei alte întreprinderi (B2B) sau unui consumator final (B2C).

### 11.3. De ce era nevoie de clarificări?

În cazul în care organizatorul unui eveniment vinde biletele pentru eveniment direct clientului care dorește să participe la eveniment, este clar că orice TVA ce trebuie plătit pentru bilete va fi datorat în locul unde evenimentul are loc.

Biletele vândute de către organizator ar putea fi distribuite printr-un intermediar. E posibil ca persoana imposibilă care intermediază vânzarea biletelor să cumpere și să vândă biletele în nume propriu și pe seama sa. Intermediarul poate totuși acționa în numele și pe seama organizatorului sau poate acționa în nume propriu, dar pe seama organizatorului.

Era nevoie de orientări suplimentare pentru a garanta că taxa nu rămâne nelămurită din cauza modului în care sunt distribuite biletele.

### 11.4. La ce servește dispoziția?

Biletele care oferă acces la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment și evenimente similare ar trebui să fie imposibile, în toate situațiile, în locul unde are loc evenimentul, așa cum se prevede la articolele 53 și 54 din Directiva TVA. La fel ar trebui să se întâmple și atunci când biletele sunt distribuite prin intermediar.

Atunci când intermediarul acționează în numele și pe seama organizatorului evenimentului, vânzarea efectivă a biletelor este, în termeni legali, efectuată de către organizator.

Dacă intermediarul intervine în vânzarea biletelor, acționând în nume propriu și pe seama sa, el acționează ca agent principal atunci când vinde biletele.

Intermediarul ar putea însă să intervină în vânzarea biletelor, acționând în nume propriu, dar pe seama unui organizator al evenimentului. În acest caz, articolul 33a precizează că

intermediarul care vinde bilete este considerat că a primit serviciul ce constă în oferirea accesului la eveniment și că l-a furnizat el însuși. Acest principiu respectă scenariul juridic prevăzut la articolul 28 din Directiva TVA.

În toate cele trei cazuri, este evident că vânzarea билетelor va fi impozabilă în locul unde, de fapt, are loc evenimentul.

11.5. Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție

*11.5.1. Unde ar trebui să fie impozitate biletele rezervate online?*

Biletele ce oferă acces la evenimentele culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment și evenimente similare sunt impozabile în locul unde are loc evenimentul. Indiferent de modul în care sunt distribuite biletele, tratamentul fiscal rămâne același.

Atunci când biletele sunt distribuite prin mijloace electronice, acest lucru nu schimbă natura serviciului prestat. De asemenea, biletele rezervate online sunt impozabile în locul unde are loc evenimentul. Acest lucru este confirmat de articolul 7 alineatul (3) litera (t) care exclude astfel de servicii de la a fi considerate servicii electronice (a se vedea de asemenea [punctul 2.4.3.2](#)).

## 12. MĂSURI TRANZITORII (ARTICOLUL 2 DIN REGULAMENTUL 1042/2013)

### 12.1. Dispoziție relevantă

- [Articolul 2 din Regulamentul 1042/2013](#)

### 12.2. Context

Începând cu data de 1 ianuarie 2015, prestarea de servicii de telecomunicații, servicii de radiodifuziune și televiziune și servicii electronice va fi impozabilă, în toate cazurile, în locul unde clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Așa se face deja cazul pentru prestările oferite de întreprinderi consumatorului final (B2C), dar numai atunci când serviciile sunt prestate către sau din Uniunea Europeană (deși pentru serviciile de telecomunicații și serviciile de radiodifuziune și televiziune, acest lucru este bazat pe utilizarea și exploatarea efectivă).

În cadrul UE astfel de prestări rămân totuși impozabile în statul membru unde este stabilit prestatorul până la finalul anului 2014. Din 2015, acele prestări vor fi impozabile la locația clientului.

### 12.3. De ce era nevoie de clarificări?

Momentul în care trebuie plătită taxa pe valoarea adăugată este hotărât de momentul în care are loc faptul generator (răspundere) și taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă (colectare).

Faptul generator este definit la articolele 63 și 64 din Directiva TVA. Potrivit articolului 63, faptul generator are loc atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. În cazul prestărilor continue, articolul 64 precizează că faptul generator intervine la expirarea perioadei care trebuie să facă obiectul unui decont sau al unor plăți succesive. La acel moment, prestarea va fi fost realizată.

Dacă plata se face într-un cont conform articolului 65 din Directiva TVA sau dacă un stat membru s-a folosit de opțiunea de la articolul 66 din Directiva TVA, TVA-ul poate totuși deveni exigibil înainte sau imediat după prestare, adică înainte sau imediat după ce are loc faptul generator.

Atunci când serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile electronice sunt furnizate aproape de data de 1 ianuarie 2015, schimbarea locului de prestare ar putea avea ca efect dubla impozitare sau neimpozitarea, dacă regulile aplicate de statele membre privind momentul în care taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă diferă.

Pentru a evita situațiile de dublă impozitare și de neimpozitare și pentru a facilita această schimbare în impozitare, trebuie adoptate măsuri de tranziție care să determine, în mod uniform, ce servicii prestate în jurul acelei date ar cădea sub incidența noilor norme și care nu.



12.4. La ce servește dispoziția?

Articolul 2 din Regulamentul 1042/2013 specifică clar faptul că momentul decisiv pentru determinarea locului de prestare este atunci când se produce faptul generator (și apare răspunderea). Acest lucru se aplică prestărilor normale și continue.

În cazul în care faptul generator se produce înainte de 1 ianuarie 2015, locul de prestare este locul unde este stabilit prestatorul și nici o taxă nu este exigibilă în statul membru al clientului pentru acest fapt generator [articolul 2 litera (c)]. Acest lucru se va aplica indiferent când este făcută plata sau când este emisă factura.

Dacă faptul generator se produce la data de 1 ianuarie 2015 sau după această dată, locul de apartenență al clientului este decisiv la stabilirea locului unde este exigibilă taxa [articolul 2 litera (b)]. Momentul în care factura a fost emisă nu mai prezintă relevanță din acest punct de vedere.

În orice caz, dacă pentru prestarea în cauză s-a dat un acout înainte de data de 1 ianuarie 2015, TVA-ul pentru acel acout va fi exigibil în statul membru unde este stabilit prestatorul în conformitate cu regulile prevăzute la articolul 65 din Directiva TVA [articolul 2 litera (a)]. Pentru orice altă plată care rămâne și este achitată ulterior (la data de 1 ianuarie 2015 sau după această dată), TVA-ul va fi exigibil la locul de apartenență al clientului.

12.5. Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție

*12.5.1. Aconturi efectuate înainte ca prestarea să aibă loc*

Dacă se plătește un acout înainte de 1 ianuarie 2015, prestatorul percepe TVA-ul pentru acest acout în conformitate cu articolul 65 din Directiva TVA. Având în vedere că normele în vigoare sunt cele din 2014, TVA-ul pentru acea plată va deveni exigibil în statul membru în care este stabilit prestatorul.

Dacă serviciul este prestat doar la data de 1 ianuarie 2015 sau după această dată, regula de la articolul 2 litera (b) din Regulamentul 1042/2013 implică că locul de prestare pentru acel serviciu este locul unde clientul este stabilit sau își are reședința.

Se poate crede că, dacă locul de prestare al serviciului este statul membru al clientului, prestatorul ar trebui să rectifice factura, chitanța sau nota de plată aferente acoutului, rambursând TVA-ul plătit în statul membru al prestatorului și facturând TVA-ul în statul membru al clientului.

Acest demers ar atrage totuși o sarcină imensă pentru toate părțile implicate: prestatori, clienți și administrații fiscale și ar fi contrare obiectivului urmărit de aceste măsuri tranzitorii.

Din acest motiv, Comitetul TVA a convenit aproape în unanimitate asupra unor orientări<sup>22</sup> pentru a clarifica interpretarea ce ar trebui conferită măsurilor tranzitorii de la articolul 2 din Regulamentul 1042/2013, în ceea ce privește acouturile.

---

22

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/guidelines-vat-committee-meetings\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf)

Aceste orientări precizează în mod expres faptul că, dacă se achită un acout înainte de data de 1 ianuarie 2015, regula de la articolul 65 din Directiva TVA se va aplica în toate cazurile, așa că TVA-ul va este perceput în statul membru unde este stabilit prestatorul în momentul primirii confirmării de plată și în limita sumei încasate.

Atunci când prestarea are, în cele din urmă, loc la data de 1 ianuarie 2015 sau după această dată, TVA-ul va fi exigibil în statul membru al clientului, dar numai pentru suma neacoperită de acouturile anterioare.

Prin urmare, dacă clientul achită un acout înainte de data de 1 ianuarie 2015 reprezentând suma totală a prețului serviciului, TVA-ul va fi perceput în statul membru al prestatorului și nu se va percepe TVA în statul membru al clientului.

În cazul în care un client achită, înainte de 1 ianuarie 2015, un acout de, spre exemplu, 40% din prețul total al serviciului, TVA-ul va fi perceput în statul membru al prestatorului (pentru cei 40%). Restul de 60 % va fi taxat cu TVA în statul membru al clientului în momentul în care are loc faptul generator sau atunci când un alt acout este achitat la data de 1 ianuarie 2015 sau după această dată dar înainte de prestarea serviciului.

De asemenea, orientările prezintă clar faptul că această regulă s-ar aplica doar în cazurile în care acoutul este achitat în conformitate cu practica comercială normală a prestatorului, adică la fel ca atunci când prestatorul a folosit această politică pentru acele prestări în trecut. Dacă circumstanțele prestării sunt de așa natură încât arată că acoutul s-a efectuat cu singura intenție de a evita impozitarea în statul membru al clientului (de exemplu, atunci când acoutul nu era cerut prin contract sau depășește suma stipulată în contract), acest stat membru ar putea revendica TVA-ul pentru tranzacție în conformitate cu regula prevăzută la articolul 2 litera (b) din Regulamentul 1042/2013.

Ar trebui, de asemenea, reținut faptul că, având în vedere că impozitarea este împărțită între cele două state membre, prestatorul ar trebui să fie capabil să dovedească statului membru al clientului că s-a efectuat un acout înainte de data de 1 ianuarie 2015 și că TVA-ul aferent sumei respective a fost plătit statului membru al prestatorului. Prin urmare, în factura, nota de plată sau chitanța emise la prestarea serviciului ar fi adecvat să se includă o referință la factura, nota de plată sau chitanța emise la achitarea acoutului și data la care a fost făcută plata.

#### *12.5.2. Ce impact are emiterea unei facturi asupra locului de prestare?*

Data la care factura este emisă nu are nicio relevanță în ceea ce privește locul de prestare a serviciului.

TVA-ul va fi exigibil în statul membru al prestatorului sau în cel al clientului în funcție de momentul în care se produce faptul generator sau de momentul în care este efectuată plata. Emiterea unei facturi nu schimbă această regulă.

#### *12.5.3. Ce tipuri de documente justificative sunt necesare pentru a arăta că s-a produs un fapt generator de taxe sau că o plată a fost efectuată înainte de 1 ianuarie 2015?*

Tipurile de documente justificative folosite de persoanele impozabile pentru tranzacțiile lor obișnuite vor fi cele care vor fi folosite pentru a dovedi că un fapt generator de taxe s-a produs înainte sau după data de 1 ianuarie 2015. Nici un document justificativ special nu este cerut pentru acest lucru.

12.5.4. *Lista de exemple*

*Prestări preplătite*

**Exemplul 1:** O plată în avans sau un acout este efectuat înainte de data de 1 ianuarie 2015 și prestarea este de asemenea efectuată sau încheiată înainte de acea dată. TVA-ul devine deci exigibil înainte de data de 1 ianuarie 2015 în statul membru al prestatorului.

**Exemplul 2:** O plată în avans sau un acout este efectuat înainte de data de 1 ianuarie 2015, dar prestarea este efectuată sau încheiată în 2015 sau mai târziu. În acest caz TVA-ul devine exigibil pentru suma acoutului efectuat în statul membru al prestatorului, în momentul în care este efectuată plata. Pentru suma care nu a fost acoperită de acout, TVA-ul devine exigibil în statul membru al clientului în momentul în care se produce faptul generator.

**Exemplul 3:** Atât plata în avans, cât și faptul generator au loc după 31 decembrie 2014. TVA-ul devine atunci exigibil în 2015 în statul membru al clientului.

**Exemplul 4:** O plată în avans de 20 % din preț este efectuată înainte de data de 1 ianuarie 2015. Un alt acout de 40 % este efectuat după data de 31 decembrie 2014. Serviciul este, în cele din urmă prestat după efectuarea acoutului. TVA-ul devine exigibil în 2014 în statul membru al prestatorului pentru prima plată în avans efectuată (20 % din preț). TVA-ul devine exigibil în 2015 în statul membru al clientului pentru acout (40 % din preț) și pentru suma rămasă când prestarea este finalizată (40 % din preț).

*Prestări continue*

**Exemplul 5:** O prestare continuă pentru care expirarea unei perioade pentru care un decont succesiv sau o plată succesivă ar trebui făcută are loc înainte de 1 ianuarie 2015. În acest caz TVA-ul pentru decont sau plată ar trebui perceput în statul membru unde este stabilit prestatorul.

**Exemplul 6:** O prestare continuă pentru care expirarea unei perioade pentru care un decont succesiv sau o plată succesivă ar trebui făcută are loc la data de 1 ianuarie 2015 sau după această dată, chiar dacă prestarea a început în 2014. În acest caz, există trei scenarii posibile:

- (a) Plata se face la expirarea perioadei. În acest caz, deoarece faptul generator se produce la data de 1 ianuarie 2015 sau după această dată și nu este nimic care să atragă exigibilitatea TVA-ului înainte de această dată, TVA-ul va fi exigibil în statul membru al clientului.
- (b) Plata sumei totale a prestării se face în avans înainte de data de 1 ianuarie 2015. În acest caz, TVA-ul este perceput în statul membru al prestatorului, deoarece plata atrage după sine exigibilitatea taxei.
- (c) Un acout este plătit înainte de data de 1 ianuarie 2015. Odată ce perioada expiră, clientul plătește soldul restant pentru prestarea serviciului. În acest caz, TVA-ul este perceput pentru valoarea acoutului în statul membru al prestatorului, în momentul în care se face plata. TVA-ul aferent sumei neacoperite de acout devine exigibil în statul membru al clientului în momentul în care expiră perioada.

*Prestări pentru care este emisă o factură înainte ca prestarea să aibă loc*

**Exemplul 7:** O factură (sau notă de plată sau chitanță unde nu se cere factură) pentru un an de acces online (începând în 2014 și încheindu-se în 2015) la un ziar este emisă la 20 decembrie 2014. Factura este plătită de către client pe 29 decembrie 2014. În acest caz, TVA-ul devine exigibil înainte de 1 ianuarie 2015 datorită faptului că plata a fost efectuată înainte de acea dată, așa că va fi perceput în statul membru unde este stabilit prestatorul.

**Exemplul 8:** O factură (sau notă de plată sau chitanță unde nu se cere factură) pentru un an de acces online (începând în 2014 și încheindu-se în 2015) la un ziar este emisă la 20 decembrie 2014. Factura este plătită de către client la 3 ianuarie 2015. În acest caz, faptul generator are loc după 1 ianuarie 2015. Și plata este făcută după această dată. TVA-ul va trebui perceput în statul membru al clientului indiferent de data la care factura a fost emisă.

*Prestările pentru care este emisă factură după ce prestarea este efectuată*

**Exemplul 9:** Serviciul este încheiat înainte de 1 ianuarie 2015, dar factura este emisă și plata este făcută numai după această dată. În acest caz, faptul generator are loc înainte de 1 ianuarie 2015, așa că TVA-ul va fi perceput în statul membru al prestatorului.

### 13. DISPOZIȚII JURIDICE APLICABILE

#### 13.1. Directiva TVA

##### Articolul 24 alineatul (2)

....

2. „Servicii de telecomunicații” înseamnă servicii care au ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau de informații de orice natură prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmițeri, emiteri sau recepții, inclusiv furnizarea accesului la rețelele mondiale de informații.

##### Articolul 44

*Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.*

##### Articolul 45

*Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt prestate de la un sediu comercial fix al prestatorului, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.*

##### Articolul 58

*Locul de prestare a următoarelor servicii către o persoană neimpozabilă este locul unde respectiva persoană este stabilită, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:*

- (a) *serviciile de telecomunicații;*
- (b) *serviciile de radiodifuziune și televiziune;*
- (c) *serviciile furnizate pe cale electronică, în special cele prevăzute în anexa II.*

*În cazul în care prestatorul unui serviciu și clientul său comunică prin intermediul poștei electronice, acest lucru nu înseamnă, în sine, că serviciul prestat este un serviciu prestat pe cale electronică.*

### Articolul 59 a

*Pentru a evita dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței, statele membre pot considera, în ceea ce privește serviciile al căror loc de prestare este reglementat de articolele 44, 45, 56, și 59:*

- (a) locul prestării unuia sau a tuturor serviciilor respective, în cazul în care este situat pe teritoriul lor, ca fiind situat în afara Comunității, atunci când utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc în afara Comunității;*
- (b) locul prestării unuia sau a tuturor serviciilor respective, în cazul în care este situat în afara Comunității, ca fiind situat pe teritoriul lor, atunci când utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc pe teritoriul lor.*

### Anexa II

- (1) Furnizarea și găzduirea de site-uri de Internet, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor;*
- (2) furnizarea de software și actualizarea acestora;*
- (3) furnizarea de imagini, texte și informații și punerea la dispoziție a unor baze de date;*
- (4) furnizarea de muzică, filme și jocuri, inclusiv de jocuri de noroc și pariuri, și de emisiuni sau de manifestări politice, culturale, artistice, sportive, științifice și de divertisment;*
- (5) furnizarea de servicii de învățământ la distanță.*

### 13.2. Regulamentul de punere în aplicare privind TVA

#### Articolul 6a

*1. Serviciile de telecomunicații în sensul articolului 24 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE includ, în special, următoarele:*

- (a) serviciile de telefonie fixă și mobilă pentru transmiterea și comutarea de voce, date și imagini video, inclusiv serviciile de telefonie cu o componentă video (servicii de videofonie);*
- (b) serviciile de telefonie furnizate prin internet, inclusiv protocolul de telefonie prin internet (VoIP);*
- (c) mesageria vocală, apelul în așteptare, redirecționarea apelului, identificarea apelantului, conversația în trei și alte servicii de gestionare a apelurilor;*

- (d) *serviciile de paging;*
  - (e) *serviciile de audiotext;*
  - (f) *faxul, telegraful și telexul;*
  - (g) *accesul la internet, inclusiv World Wide Web;*
  - (h) *conexiunile în rețea privată, care asigură legături de telecomunicații destinate utilizării exclusive de către client.*
2. *Serviciile de telecomunicații în sensul articolului 24 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE nu includ următoarele:*
- (a) *serviciile prestate pe cale electronică;*
  - (b) *serviciile de radiodifuziune și televiziune.*

#### **Articolul 6b**

1. *Serviciile de radiodifuziune și televiziune cuprind servicii constând în furnizarea de conținut audio și audiovizual, cum ar fi programele de radio și televiziune furnizate către publicul larg prin rețele de comunicații de către un furnizor de servicii media și sub responsabilitatea editorială a acestuia, pentru audiție sau vizionare simultană pe baza unei grile de programe.*
2. *Alineatul (1) se aplică în special pentru următoarele:*
- (a) *programele radio sau de televiziune transmise sau retransmise printr-o rețea de radiodifuziune sau de televiziune;*
  - (b) *programele radio sau de televiziune distribuite prin internet sau printr-o rețea electronică similară (IP streaming), dacă sunt transmise simultan cu transmisia sau retransmisia printr-o rețea de radiodifuziune sau de televiziune.*
3. *Alineatul (1) nu se aplică pentru următoarele:*
- (a) *serviciile de telecomunicații;*
  - (b) *serviciile prestate pe cale electronică;*
  - (c) *furnizarea de informații cu privire la anumite programe la cerere;*
  - (d) *transferul drepturilor de difuzare sau de transmisie;*
  - (e) *leasingul de echipamente tehnice sau instalații utilizate pentru recepționarea unei transmisii;*

- (f) programele radio sau de televiziune distribuite prin internet sau printr-o rețea electronică similară (IP streaming), cu excepția cazului în care sunt transmise simultan cu transmisia sau retransmisia printr-o rețea de radiodifuziune sau de televiziune.

## Articolul 7

1. „Serviciile prestate pe cale electronică” prevăzute în Directiva 2006/112/CE includ serviciile furnizate pe internet sau printr-o rețea electronică a căror natură determină prestarea lor automată, care implică intervenție umană minimă, și imposibil de realizat în absența tehnologiei informației.

2. Dispozițiile de la alineatul (1) se aplică, în special, în următoarele cazuri:

- (a) furnizarea de produse digitale în general, inclusiv software și modificări sau actualizări de software;
- (b) serviciile care asigură sau sprijină prezența unor societăți sau persoane fizice într-o rețea electronică, precum un site web sau o pagină web;
- (c) serviciile generate automat de un calculator prin intermediul internetului sau al unei rețele electronice, ca răspuns la introducerea anumitor date specifice de către destinatar;
- (d) transferul cu titlu oneros al dreptului de a pune în vânzare bunuri sau servicii pe un site de internet care funcționează ca o piață online, pe care potențialii cumpărători își lansează ofertele printr-o procedură automată și pe care părțile sunt anunțate în privința realizării unei vânzări printr-un mesaj electronic generat automat de un calculator;
- (e) pachetele de servicii de internet (ISP) în care componenta de telecomunicații reprezintă o parte auxiliară și subordonată (adică pachetele care nu se reduc doar la accesul la internet și includ alte elemente, precum pagini de conținut care asigură accesul la știri, informații meteorologice sau turistice; spații de joc; găzduire de site-uri web; acces la dezbateri online etc.);
- (f) serviciile enumerate în anexa I.

3. Alineatul (1) nu se aplică în cazul:

- (a) serviciilor de radiodifuziune și televiziune;
- (b) serviciilor de telecomunicații;
- (c) bunurilor pentru care comanda și prelucrarea sunt efectuate prin mijloace electronice;
- (d) CD-ROM-urilor, dischetelor și a altor suporturi materiale similare;



- (e) *materialelor tipărite, precum cărți, buletine, ziare sau reviste;*
- (f) *CD-urilor și casetelor audio;*
- (g) *casetelor video și DVD-urilor;*
- (h) *jocurilor pe CD-ROM;*
- (i) *serviciilor unor profesioniști precum avocații și consultanții financiari, care consiliază clienții prin poșta electronică;*
- (j) *serviciilor de învățământ, atunci când conținutul cursurilor este furnizat de către un profesor pe internet sau printr-o rețea electronică (și anume printr-o conexiune la distanță);*
- (k) *serviciilor de reparații fizice offline ale echipamentelor informatice;*
- (l) *serviciilor de stocare de date offline;*
- (m) *serviciilor de publicitate, în special în ziare, pe afișe sau la televiziune;*
- (n) *serviciilor de asistență telefonică;*
- (o) *serviciilor de învățământ care implică exclusiv cursuri prin corespondență, precum cursurile prin poștă;*
- (p) *serviciilor convenționale de vânzare prin licitații, care se bazează pe intervenția umană directă, indiferent de modul în care se fac ofertele;*
- (t) *biletelor de intrare la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte evenimente similare rezervate online;*
- (u) *serviciilor de cazare, de închiriere de automobile, de restaurant, de transport de pasageri sau alte servicii similare rezervate online.*

## **Anexa I**

- (1) *Punctul 1 din anexa II la Directiva 2006/112/CE:*
  - (a) *găzduirea de site-uri și pagini web;*
  - (b) *întreținerea automată a programelor, online și la distanță;*
  - (c) *administrarea de sisteme la distanță;*
  - (d) *stocarea de date online, atunci când anumite date sunt stocate și extrase prin mijloace electronice;*
  - (e) *furnizarea online de spațiu pe disc, la cerere.*

- (2) *Punctul 2 din anexa II la Directiva 2006/112/CE:*
- (a) *accesarea sau descărcarea de software-uri (inclusiv programe de achiziții/contabilitate și software antivirus) și actualizarea acestora;*
  - (b) *software-uri de blocare a bannerelor publicitare, cunoscute și sub denumirea de bannerblockers;*
  - (c) *drivere pentru descărcare, precum software-uri care creează interfețe între calculator și echipamentele periferice (precum imprimantele);*
  - (d) *instalarea automată online de filtre pe site-uri web;*
  - (e) *instalarea automată online de firewalls.*
- (3) *Punctul 3 din anexa II la Directiva 2006/112/CE:*
- (a) *accesarea sau descărcarea de teme pentru spațiul de lucru (desktop);*
  - (b) *accesarea sau descărcarea de imagini fotografice sau pictoriale sau de economizoare de ecran (screensavers);*
  - (c) *conținutul digitalizat al cărților și al altor publicații electronice;*
  - (d) *abonamente la ziare și reviste online;*
  - (e) *jurnale pe internet (weblogs) și statistici de frecvență a site-urilor web;*
  - (f) *știri, informații rutiere și buletine meteorologice online;*
  - (g) *informații online generate automat de un software din date specifice introduse de către client, precum date juridice și financiare (în special date precum cotațiile burselor de valori actualizate continuu, în timp real);*
  - (h) *furnizarea de spațiu publicitar, inclusiv bannere publicitare pe un site/o pagină web;*
  - (i) *folosirea motoarelor de căutare și a directoarelor de internet.*
- (4) *Punctul 4 din anexa II la Directiva 2006/112/CE:*
- (a) *accesarea sau descărcarea de muzică pe calculator și pe telefonul mobil;*
  - (b) *accesarea sau descărcarea de teme muzicale, extrase, tonuri de apel sau alte sunete;*
  - (c) *accesarea sau descărcarea de filme;*
  - (d) *descărcarea de jocuri pe calculator și pe telefonul mobil;*

- (e) *accesarea de jocuri automate online care depind de internet sau de alte rețele electronice similare, în care jucătorii se află la o distanță geografică.*
  - (f) *recepția de programe de radio sau televiziune distribuite printr-o rețea de radio sau de televiziune, internet sau o rețea electronică similară, pentru ascultarea sau vizionarea de programe la momentul ales de utilizator și la cererea individuală a acestuia, pe baza unui catalog de programe selectate de furnizorul de servicii media, cum ar fi canale de televiziune sau conținut video la cerere;*
  - (g) *recepția de programe de radio sau de televiziune distribuite prin internet sau o rețea electronică similară (IP streaming), cu excepția cazului în care acestea sunt transmise simultan cu transmisia sau retransmisia printr-o rețea de radiodifuziune sau televiziune;*
  - (h) *furnizarea de conținut audio și audiovizual transmis prin rețele de comunicații, care nu este furnizat de către un furnizor de servicii media și sub responsabilitatea editorială a acestuia;*
  - (i) *furnizarea ulterioară a producției audio și audiovizuale a unui furnizor de servicii media prin rețele de comunicații de către o altă persoană decât furnizorul de servicii media.*
- (5) *Punctul 5 din anexa II la Directiva 2006/112/CE:*
- (a) *învățământ automat la distanță a cărui funcționare depinde de internet sau de o rețea electronică similară și a cărui furnizare necesită o intervenție umană limitată sau nulă, inclusiv clase virtuale, cu excepția cazurilor în care internetul sau o rețea electronică similară este folosită numai ca instrument de comunicare între profesor și student;*
  - (b) *caiete de exerciții completate de elevi online și notate automat, fără intervenție umană.*

## **Articolul 9a**

1. *În aplicarea articolului 28 din Directiva 2006/112/CE, în cazul în care se prestează servicii prestate pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplicații, se prezumă că o persoană impozabilă care participă la prestarea respectivă acționează în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective, cu excepția cazului în care furnizorul este indicat în mod explicit ca prestator de către respectiva persoană impozabilă și acest lucru se reflectă în dispozițiile contractuale dintre părți.*

*Pentru a considera că furnizorul de servicii prestate pe cale electronică este indicat în mod explicit ca prestatorul serviciilor respective de către persoana impozabilă, este necesară îndeplinirea următoarelor condiții:*

- (a) *factura emisă sau pusă la dispoziție de către fiecare persoană impozabilă care participă la prestarea serviciilor prestate pe cale electronică trebuie să identifice serviciile respective și prestatorul acestora;*
- (b) *nota de plată sau chitanța emisă sau pusă clientului la dispoziție trebuie să identifice serviciile prestate pe cale electronică și prestatorul acestora.*

*În sensul prezentului alineat, o persoană impozabilă care, în legătură cu prestarea unor servicii prestate pe cale electronică, autorizează plata sau livrarea serviciilor, ori stabilește termenii și condițiile generale ale prestării, nu poate indica în mod explicit o altă persoană ca fiind prestatorul serviciilor respective.*

*2. Alineatul (1) se aplică și în cazul în care serviciile de telefonie furnizate prin internet, inclusiv protocolul de telefonie prin internet (VoIP), sunt prestate printr-o rețea de telecomunicații, o interfață sau un portal cum ar fi un magazin online de aplicații și sunt prestate în aceleași condiții cu cele prevăzute la alineatul respectiv.*

*3. Prezentul articol nu se aplică unei persoane impozabile care se ocupă numai de prelucrarea plăților legate de servicii prestate pe cale electronică sau de servicii de telefonie furnizate pe internet, inclusiv protocolul de telefonie prin internet (VoIP) și care nu participă la prestarea serviciilor prestate pe cale electronică sau a serviciilor de telefonie respective.*

### **Articolul 13a**

*Locul în care este stabilită o persoană juridică neimpozabilă, menționat la articolul 56 alineatul (2) primul paragraf și la articolele 58 și 59 din Directiva 2006/112/CE, este:*

- (a) *locul în care se exercită funcțiile de administrare centrală a acesteia; sau*
- (b) *locul oricărui alt sediu care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată, în ceea ce privește resursele umane și tehnice, care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care îi sunt prestate pentru necesitățile proprii.*

### **Articolul 18 alineatul (2)**

*2. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană neimpozabilă atunci când demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA.*

*Cu toate acestea, indiferent de existența unor informații contrare, prestatorul de servicii de telecomunicații, de servicii de radiodifuziune și televiziune sau de servicii prestate pe cale electronică poate considera un client stabilit în Comunitate drept persoană neimpozabilă, atât timp cât clientul în cauză nu a comunicat prestatorului numărul său individual de identificare în scopuri de TVA.*

## Articolul 24

*În cazul în care serviciile care intră sub incidența articolului 56 alineatul (2) primul paragraf sau a articolelor 58 și 59 din Directiva 2006/112/CE sunt prestate unei persoane neimpozabile care este stabilită în mai multe țări sau care are domiciliul stabil într-o țară și reședința obișnuită în alta, se acordă prioritate:*

- (a) în cazul unei persoane juridice neimpozabile, locului menționat la articolul 13a litera (a) din prezentul regulament, cu excepția cazului în care există elemente de probă că serviciul este utilizat la sediul menționat la litera (b) din articolul respectiv;*
- (b) în cazul unei persoane fizice, locului în care aceasta își are reședința obișnuită, cu excepția cazului în care există elemente de probă că serviciul este utilizat la domiciliul stabil al acesteia.*

## Subsecțiunea 3a

### Prezumții legate de locul în care se găsește clientul

#### Articolul 24a

1. *În aplicarea articolelor 44, 58 și 59a din Directiva 2006/112/CE, în cazul în care un prestator de servicii de telecomunicații, de servicii de radiodifuziune sau televiziune sau de servicii prestate pe cale electronică furnizează serviciile respective într-un loc precum o cabină telefonică, un punct de acces la internet fără fir (wi-fi hot spot), un internet café, un restaurant sau holul unui hotel, iar prezența fizică a beneficiarului serviciului în locul respectiv este necesară pentru ca serviciul să-i fie furnizat de prestatorul în cauză, se prezumă că clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în locul respectiv și că serviciul este utilizat sau exploatat efectiv acolo.*

2. *În cazul în care locul menționat la alineatul (1) din prezentul articol este la bordul unei nave, al unei aeronave sau al unui tren care efectuează transport de călători în interiorul Comunității în temeiul articolelor 37 și 57 din Directiva 2006/112/CE, țara în care se găsește clientul este țara în care începe operațiunea de transport de călători.*

#### Articolul 24b

*Pentru aplicarea articolului 58 din Directiva 2006/112/CE, în cazul în care serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune sau serviciile prestate pe cale electronică sunt prestate către o persoană neimpozabilă:*

- (a) prin linia sa telefonică fixă, se presupune că clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în locul în care este instalată linia telefonică fixă;*
- (b) prin rețele mobile, se presupune că clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în țara identificată prin codul mobil de țară al cartelei SIM utilizate pentru primirea serviciilor respective;*

- (c) *pentru care este necesară utilizarea unui decodor sau a unui dispozitiv similar sau a unei cartele de vizionare și pentru care nu se utilizează o linie telefonică fixă, se presupune că clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în locul în care este situat decodorul sau dispozitivul similar respectiv sau, dacă acest loc nu este cunoscut, în locul în care este trimisă cartela de vizionare pentru a fi utilizată;*
- (d) *în alte circumstanțe decât cele menționate la articolele 24a și la literele (a), (b) și (c) din prezentul articol, se presupune că clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în locul identificat ca atare de către prestator prin intermediul a două elemente de probă care nu sunt contradictorii, astfel cum sunt enumerate la articolul 24f din prezentul regulament.*

### **Subsecțiunea 3b**

#### **Răsturnarea prezumțiilor**

#### **Articolul 24d**

1. *În cazul în care un prestator prestează un serviciu menționat la articolul 58 din Directiva 2006/112/CE, acesta poate răsturna o prezumție prevăzută la articolul 24a, sau la articolul 24b litera (a), (b) sau (c) din prezentul regulament pe baza a trei elemente de probă care nu sunt contradictorii și care arată că clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în altă parte.*

2. *O autoritate fiscală poate răsturna prezumțiile instituite în temeiul articolului 24a, 24b sau 24c dacă există indicii de utilizare improprie sau de abuz din partea prestatorului.*

### **Subsecțiunea 3c**

#### **Elemente de probă pentru identificarea locului în care se găsește clientul și pentru răsturnarea prezumțiilor**

#### **Articolul 24f**

*În scopul aplicării normelor prevăzute la articolul 58 din Directiva 2006/112/CE și al îndeplinirii cerințelor de la articolul 24b litera (d) sau de la articolul 24d alineatul (1) din prezentul regulament, în special următoarele elemente servesc drept probe:*

- (a) *adresa de facturare a clientului;*
- (b) *adresa IP (protocol de internet) a dispozitivului utilizat de către client sau orice altă metodă de geolocalizare;*
- (c) *detaliile bancare, precum locația în care se află contul bancar utilizat pentru plată sau adresa de facturare a clientului cunoscută de banca în cauză;*

- (d) *codul mobil de țară (Mobile Country Code, MCC) al identicatorului internațional al abonatului mobil (International Mobile Subscriber Identity, IMSI) stocat pe cartela SIM (Subscriber Identity Module, modul de identificare a abonatului) utilizată de client;*
- (e) *locul instalării liniei telefonice fixe a clientului prin care serviciul este prestat acestuia;*
- (f) *alte informații relevante din punct de vedere comercial.*

### **Articolul 31c**

*În vederea determinării locului de prestare a serviciilor de telecomunicații, a serviciilor de radiodifuziune și televiziune sau a serviciilor prestate pe cale electronică, furnizate de o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, împreună cu servicii de cazare în cadrul sectorului hotelier sau în sectoare cu funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, aceste servicii sunt considerate ca fiind prestate în locațiile respective.*

### **Articolul 33a**

*Furnizarea de bilete de intrare la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau evenimente similare de către un intermediar care acționează în nume propriu, dar pe seama organizatorului, sau de către o persoană impozabilă, alta decât organizatorul, care acționează pe seama sa, face obiectul articolului 53 și articolului 54 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE.*

## **13.3. Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013**

### **Articolul 2**

*În cazul serviciilor de telecomunicații, al serviciilor de radiodifuziune și televiziune sau al serviciilor prestate pe cale electronică prestate de un prestator stabilit în Comunitate către o persoană neimpozabilă care este stabilită, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Comunitate, se aplică următoarele dispoziții:*

- (a) *locul prestării în ceea ce privește fiecare fapt generator care intervine înainte de 1 ianuarie 2015 este locul în care este stabilit prestatorul, astfel cum se prevede la articolul 45 din Directiva 2006/112/CE, indiferent de momentul în care se încheie prestarea sau prestarea continuă a serviciilor respective;*
- (b) *locul prestării în ceea ce privește fiecare fapt generator care intervine la 1 ianuarie 2015 sau după această dată este locul în care prestatorul este stabilit, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, indiferent de momentul în care a început prestarea sau prestarea continuă a serviciilor respective;*

*(c) atunci când faptul generator a intervenit înainte de 1 ianuarie 2015 în statul membru în care este stabilit prestatorul, nicio taxă nu devine exigibilă în statul membru al clientului la 1 ianuarie 2015 sau după această dată în legătură cu același fapt generator.*