

DECIZIA nr.31/2021
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x si cu adresa transmisa prin posta electronica din data de 09.02.2021, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x, prin imputernicit, x.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de 18.03.2018, inregistrata la AFCN sub nr. x, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x emisa de AFCN, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei, respectiv s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu art. 23 din Directiva 2008/9/CEE din data de 12 februarie 2008, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea mentioneaza ca in facturile initiale atasate la cererea de rambursare este mentionat cursul de schimb BNR euro/lei.

Aceasta anexeaza facturile fiscale corect intocmite, care contin TVA in lei.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei solicitata de **X** prin cererea de rambursare nr. x aferenta perioadei 01.01.2015 – 31.12.2015, pe motiv ca:

- referitor la pozitiile 1, 4 – 13, 75, facturile emise de SC X SRL si SC X SRL nu contin baza impozabila si TVA exprimate in lei, contrar dispozitiilor art. 155 alin 19 lit j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- referitor la pozitiile 2, 14 – 40, TVA este aferenta serviciilor de administrare imobil si serviciilor de tip utilitati (energie electrica, gaze, servicii de paza) aferente imobilului (casa de vacanta) din X, in legatura cu care societatea nu a facut dovada destinatiei finale, respectiv nu a facut dovada ca aceste cheltuieli sunt efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, contrar prevederilor art. 145 alin 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

III. Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organului fiscal, sustinerile societatii si prevederile legale pe perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la TVA in suma totala de x lei aferenta pozitilor 1, 7 si 8 din cererea de rambursare:

Cauza supusa solutionarii este dacă organul de solutionare a contestatiei se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, în condițiile în care, urmare analizarii contestatiei și a documentatiei depusa în sustinerea acesteia, AFCN a propus admiterea contestației pentru TVA în cuantum de x lei.

În fapt, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. x, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei aferenta pozitilor nr. 1, 7 si 8 din cererea de rambursare nr. x aferenta perioadei 01.01.2015 – 31.12.2015, intrucat facturile emise de SC X SRL si SC X SRL nu contin baza impozabila si TVA exprimate in lei, contrar dispozitiilor art. 155 alin 19 lit j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Se retine ca societatea nerezidenta considera neintemeiata solutia adoptata de organul fiscal cu privire la acest capat de cerere, intrucat, pe de-o parte facturile fiscale initiale cuprind mentiuni referitoare la cursul de schimb valutar, iar pe de alta parte, in sustinerea contestatiei, au fost depuse facturile fiscale care cuprind TVA exprimata in lei.

În drept, art. 276 alin. (1) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifica:

”Art. 276 (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. In această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu cele ale pct. 3.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizeaza că:

”3.4 Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizari privind indeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmarire și sesizare penala, după caz, mențiuni cu privire la starea juridica a societății, **precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere**, în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării”.

Potrivit acestor dispozitii legale, organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, analizând contestația în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.

Organul fiscal are obligația de a întocmi Referatul cu propuneri de soluționare având în vedere toate argumentele contestatarului și documentele în susținere.

Totodată, i se ofera posibilitatea de a se pronunța asupra probelor noi depuse în susținerea cauzei.

Față de cele mai sus prezentate, având în vedere că urmare analizării documentelor prezentate de societate cu ocazia contestației, înainte de a transmite dosarul contestației către organul de soluționare, AFCN a analizat documentația transmisă și a precizat prin referatul cauzei că pentru suma de **x lei**, societatea a prezentat documente care să justifice rambursarea de TVA, organul de soluționare a contestației din cadrul DGRFPB nu va mai analiza fondul cauzei și, la propunerea AFCN, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

“Art. 276 (1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”,

va admite în parte contestația formulată de **X** și va anula în parte Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. x emisă de AFCN, cu privire la TVA respinsă la rambursare în suma de x lei.

3.2. Referitor la TVA în suma totală de x lei aferentă poz. 2, 4 - 6, 9 -40 și 75 din cererea de rambursare:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la rambursarea TVA în suma totală de x lei, în condițiile în care argumentele și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organului fiscal.

In fapt, întrucât societatea nerezidentă nu a răspuns solicitărilor organului fiscal din cererea de informații suplimentare nr. x, comunicată prin poșta electronică în data de 31.05.2017, cu privire la depunerea de documente care să dovedească îndeplinirea condițiilor legale de rambursare a TVA, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. x, AFCN a respins la rambursare TVA în suma de x lei aferentă poz. 2, 4 - 6, 9 - 40 și 75 din cererea de rambursare nr. x.

Se reține ca:

- în legătura cu pozițiile nr. 4 – 13 din cerere, TVA în suma de x lei, organul fiscal a respins la rambursare TVA solicitată, pe motiv că facturile emise de SC X SRL nu contin baza impozabilă și TVA exprimate în lei, contrar dispozițiilor art. 155 alin 19 lit j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- în legătura cu pozițiile nr. 2, 14 – 40 și 75 din cerere, TVA în suma de x lei, organul fiscal a respins la rambursare TVA solicitată, pe motiv că TVA este aferentă serviciilor de administrare imobil și serviciilor de tip utilități (energie electrică, gaze, servicii de pază) aferente imobilului (casa de vacanță) din X, în legătura cu care societatea nu a făcut dovada destinației finale.

In drept, potrivit art. 302 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si ale pct. 72 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

Codul fiscal:

"Art. 302 - Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România și rambursarea TVA de către alte state membre către persoane impozabile stabilite în România

(1) În condițiile stabilite prin normele metodologice:

a) persoana impozabilă nestabilă în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România."

Norme metodologice:

"72. (1) În baza art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

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

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Codul fiscal;

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

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) **Nu se rambursează:**

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

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 294, 295 și 296 din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv turoperatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 311 din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 301 din Codul fiscal.

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

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

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

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal. (...)

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

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

Conform dispozițiilor legale de mai sus:

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

- pentru a beneficia de rambursarea TVA este necesar ca operatiunile constand in livrari de bunuri sau prestari de servicii sa fie impozabile in Romania, in caz contrar TVA solicitata aparand ca fiind facturata incorect si, in consecinta, nerambursabila;

- in speta, dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pana la data de 31.12.2015, potrivit carora:

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

a) **operatiuni taxabile.**”

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.”

(...) (4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.”

Mai mult, incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

Astfel, in hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati *care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile*, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie si *pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile*. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre **dreptul de a solicita dovezi** pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si

demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 *Gabalfrisa* se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 *Inzo* și paragr. 24 din cazul C-268/83 *Rompelman*, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală conditionează deductibilitatea TVA a achizițiilor de **îndeplinirea cumulativă a condițiilor de formă** (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) și **a condiției de fond esențiale**, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

"Art. 276 (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

În speta, întrucât societatea nerezidentă nu a răspuns solicitărilor organului fiscal din cererea de informații suplimentare nr. x, comunicată prin poșta electronică în data de 31.05.2017, cu privire la depunerea de documente care să dovedească îndeplinirea condițiilor legale de rambursare a TVA, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. x, AFCN a respins la rambursare TVA în suma de x lei aferentă poz. 2, 4 - 6, 9 - 40 și 75 din cererea de rambursare nr. x.

Potrivit constatarilor organului fiscal din cuprinsul referatului cauzei si din analiza documentelor prezentate cu ocazia analizei documentare si a celor anexate in sustinerea contestatiei rezulta urmatoarele:

1. Referitor la pozitile nr. 2 (partial – x lei), 4 – 6, 9 – 13 si 75 din cerere, TVA in suma de x lei:

Societatea nerezidenta a prezentat urmatoarele documente:

a. Contractul incheiat in data de 05.10.2014 intre contestatara, in calitate de beneficiar si SC X SRL, in calitate de prestator, **document care nu poarta un numar de inregistrare si care nu este semnat de cele doua parti**, avand ca obiect administrarea a doua imobile aflate in proprietatea MTVA din x, situate la adresele x, respectiv:

- contact permanent cu reprezentantul contestatarei;
- expediere facturi, scrisori, etc;
- pregatirea vilei pentru intampinarea oaspetilor;
- curatenie dupa plecarea oaspetilor; etc.

De asemenea, in cuprinsul contractului se mentioneaza ca se deconteaza ulterior intre parti eventualele cheltuieli de intretinere:

- achizitionarea de materiale, obiecte de inventar;
- remedierea defectiunilor tehnice ale retelei electrice, de incalzire, apa.

b. Facturile fiscale emise de SC X SRL care au inscrisa TVA exprimata in lei, insa in care, la denumirea serviciilor achizitionate, se mentioneaza, fara a se detalia, “prestari servicii conform contract x”; se retine ca, societatea nerezidenta **nu a prezentat rapoarte de activitate, situatii de lucrari sau orice alte documente din care sa reiasa modalitatea de realizare a contractului**, natura serviciilor prestate, scopul achizitiilor de servicii, numarul de ore prestate, personalul desemnat sa presteze serviciile, imobilul in legatura cu care s-au prestat serviciile, etc.

Mai mult, aceasta **nu a prezentat documente din care sa rezulte scopul utilizarii imobilelor** din X, situate la adresele x si strada x, respectiv din care sa rezulte **daca acestea sunt sau nu sunt utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile**.

Se retine si ca:

- societatea nerezidenta are ca obiect de activitate: cod 9499 “**Activitati ale altor organizatii**”, care include activitati precum: activitati ale organizatiilor (neafiliate direct la un partid politic) care promoveaza o cauza sau o problema publica, prin mijloace de educatie publica, influenta politica, colectare de fonduri etc.: initiativa cetatenilor sau miscari de protest; miscari pentru protectia mediului înconjurator si miscari ecologiste, etc.

- din analiza facturilor fiscale emise de E.ON Energie Romania SA, atasate la dosarul cauzei, rezulta ca **la adresa din strada x, X, figureaza drept client, x, nicidecum societatea nerezidenta**.

2. Referitor la pozitia nr. 40 din cerere, TVA in suma de x lei, societatea nerezidenta nu a prezentat documente justificative.

3. Referitor la pozitia nr. 2 (partial) din cerere, TVA in suma de x lei:

Se retine ca:

- valoarea TVA mentionata in facturi trebuie sa coincida cu valoarea TVA inscrisa in cererea de rambursare; de altfel, **valoarea TVA de rambursat nu poate fi decat in limita valorii TVA inscrisa in cererea de rambursare, care, in acelasi timp, nu poate fi decat mai mica sau egala cu valoarea TVA inscrisa in facturile fiscale;**

- in speta, TVA inscrisa la pozitia nr. 2 din cerere este in suma de x lei, in timp ce in factura fiscala inscrisa la pozitia respectiva TVA este in suma de x lei; prin urmare, in legatura cu diferenta de TVA in suma de x lei, nu are drept de rambursare.

4. Referitor la pozitiile nr. 14 - 26 din cerere, TVA in suma de x lei si la pozitiile nr. 27 - 38 din cerere, TVA in suma de x lei:

Cu privire la aceste pozitii societatea a anexat numai facturile fiscale emise de x SA, respectiv de x SA, in legatura cu furnizarea de energie electrica si cu furnizarea de gaze pentru imobilul din X, situat la adresa x, insa **fara a face dovada ca imobilul respectiv este utilizat in folosul operatiunilor sale taxabile.**

Mai mult, astfel cum a fost aratat anterior, din analiza facturilor fiscale emise de x SA, atasate la dosarul cauzei, rezulta ca la adresa din strada x, X, figureaza drept client, x, nicidecum societatea nerezidenta.

Fata de cele mai sus prezentate trebuie subliniate urmatoarele aspecte:

1. Potrivit dispozitiilor art. 276 din Legea nr. 205/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“Art. 276 Soluționarea contestației

(1) In soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

2. Desi nu a prezentat organului fiscal documentele care să susțină dreptul la rambursarea TVA in suma de x lei, respectiv îndeplinirea condiției de fond esentiale (achizițiile au fost efectuate in scopul utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile), societatea nerezidenta avea posibilitatea să le prezinte în susținerea contestației, conform art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

3. Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatarii.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

3. Simpla detinere a unei facturi si/sau a unui contract care nu cuprind (-e) informatii complete si relevante despre scopul achizitiei de servicii si, dupa caz, modalitatea de realizare a serviciilor achizitionate, numarul de ore prestate pentru fiecare lucrare/serviciu in parte, resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza, modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a. **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora.

Or, in speta, niciunul dintre documentele puse la dispozitia organului fiscal si a organului de solutionare a contestatiei, **nu contine detaliile anterior mentionate**. Prin urmare, **nu rezulta** ca achizitiile de servicii **sunt efective**, cata vreme societatea nerezidenta nu face dovada ca detine documente justificative, aspect care contravine atat legislatiei nationale, cat si jurisprudentei comunitare in materie, care obliga persoanele impozabile sa detina **dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente**, care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii.

În același sens sunt și:

- Decizia civilă nr. 1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013:

*„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii, dar și a TVA se impune **prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.**”*

- Decizia nr. 1325/2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care s-a stipulat faptul că *„urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

4. Societatea nerezidenta nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la achizitiile inscrise la pozitiiile nr. 2, 14 – 40 din cererea de rambursare, contrar dispozitiilor art. prevederile art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

“ **Art. 269.** - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

«2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.»

Drept pentru care, urmeaza a se respinge in parte contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de rambursare a TVA nr. x emisa de AFCN, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 302 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 72 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, art. 269, art. 276 alin 4, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE

1. Admite in parte contestatia formulata de **X** si anuleaza in parte Decizia de rambursare a TVA nr. x emisa de AFCN, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

2. Respinge in parte contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de rambursare a TVA nr. x emisa de AFCN, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.