

## NR.139/IL/2013

Biroul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ..conform art. 3, alin. (1) din O.P.A.N.A.F. nr. 3.333 din 18 octombrie 2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, a fost delegat de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor prin adresa nr... inregistrata la D.G.F.P. ...sub nr ... sa solutioneze contestatia ... reprezentata legal de SC .. ..L cu sediul in str. .. nr. .., et. . sector .., . Romania, cod fiscal .., inregistrata la DGFP ..sub nr. ..

In data de DGFPMB a inaintat dosarul contestatiei cu adresa nr. .. inregistrata la DGFP ..sub nr. ..., dosar inregistrat sub nr. ...

Prin contestatia formulata,.. reprezentata legal de SC ... .. SRL isi indreapta contestatia impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoare adaugata nr. .. pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii, emisa de Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Administratia Finantelor Publice – Sector .. pentru suma de .. lei.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din OG nr. 92/2003 (R), privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport cu data comunicarii actului atacat, respectiv .. potrivit confirmarii de primire atasata in copie la dosarul contestatiei si data inregistrarii contestatiei la AFP Sector .. .., respectiv .. conform stampilei registraturii pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice .. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003, ®, privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

**I. ... reprezentata legal de SC ... prin contestatia inregistrata la D.G.F.P. .. sub nr... contesta Deciziei de rambursare a taxei pe valoare adaugata nr..., din urmatoarele motive:**

....este o societate turca, având sediul social in . . ., înregistrata pentru scopul rambursării TVA in România prin desemnarea ... . SRL in calitate de reprezentant fiscal, primind astfel codul de înregistrare fiscala ...

Obiectul activității .. reprezintă prestarea de servicii logistice si de transport.

In cursul anului .. a achiziționat combustibil si o serie de alte bunuri mobile („bunurile”) de la compania.., societate germana având sediul social în .., reprezentata fiscal pentru scopuri de TVA in România de către ... cu sediul in ...("furnizorul roman").

Furnizorul roman a considerat livrarea bunurilor anterior menționate ca reprezentând o livrare in România având in vedere ca bunurile nu părăsesc teritoriul național. Prin urmare acesta a aplicat 24% TVA asupra valorii bunurilor vândute.

La data de.., prin cererea înregistrata sub numărul .. a solicitat rambursarea sumei achitata in contul taxei pe valoarea adăugata, prin depunerea unei „Cereri de rambursarea pentru persoanele impozabile neînregistrate in scopuri de TVA in România, stabilite in afara Comunității - formular 313" in termenul legal, pe baza prevederilor art. 147<sup>A</sup>2 alin. (1) lit. b) din Codul Fiscal, a punctului 50 din Normele metodologice si Ordinului 5/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugata către persoane impozabile neînregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze in scopuri de TVA in România, stabilite in afara Comunității („Ordinul 5/2010<sup>1</sup>). Acestea transpun prevederile Directivei 86/560/EEC a Consiliului European din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugata persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității.

Totodată, societatea noastră a depus si documentația aferenta iar dosarul a fost acceptat de către autoritățile competente.

Totuși, la data de.. autoritățile fiscale au emis Decizia de rambursare, prin care s-a respins la rambursare taxa in suma de.. lei.

Motivul invocat de autoritățile competente pentru respingerea TVA de rambursat in aceasta decizie este acela ca in urma inspecției incrucisate efectuate la .., CUI: RO .., reprezentat fiscal prin SC .. . ., nu a putut fi probata incasarea de către acesta din urma a contravalorii taxei facturata pentru bunurile mobile care au fost livrate titularului cererii de rambursare.

**NELEGALITATEA RESPINGERII RAMBURSĂRII TVA AFERENTA BUNURILOR ACHIZIȚIONATE DE ALKAN PE TERITORIUL ROMÂNIEI**

Organele de inspecție fiscala au procedat eronat la respingerea rambursării TVA in valoare de..lei, nerespectand prevederile Codului de Procedura Fiscala si ale Codului Fiscal, ale Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum si ale Ordinului nr. 5/2010.

Motivația autorităților fiscale pentru respingerea cererii este aceea ca nu au fost identificate documente justificative care sa ateste incasarea taxei de către furnizorul bunurilor achiziționate de către ..

Petentul considera ca autoritățile fiscale s-au prezentat pentru inspecția fiscala incrucisata la sediul SC .., in calitate de reprezentat fiscal al . ... Acesta, potrivit prevederilor alin. (7) punctul 66<sup>A</sup>1 din Normele metodologice nu are obligația administrării incasarilor si plăților aferente facturilor emise sau primite

de societatea nerezidenta pentru operațiunile desfășurate pe teritoriul României. In concret, actul normativ prevede "Prezentele norme metodologice nu instituie obligații privind moneda in care se fac decontările sau privind modalitatea in care se realizează decontările, respectiv prin reprezentantul fiscal sau direct intre persoana impozabila nestabilita in România si clienții/furnizorii acesteia". Așadar, atât timp cat aceste documente nu au fost solicitate in mod direct de la ...societatea este de părere ca reprezentantul fiscal desemnat pentru scopuri de TVA in România de către societatea nerezidenta nu era în măsura sa pună la dispoziție organelor de inspecție fiscala astfel de documente justificative.

Deasemenea considera ca argumentul potrivit căruia .. trebuia sa respecte prevederile Declarației de reciprocitate a României către Turcia este nefondat, intrucat fragmentul citat nu reprezinta o baza pentru stabilirea unei obligații legale pe care .. trebuia sa o aibă in vedere in scopul rambursării TVA. In fapt, fragmentul citat nu face decât sa precizeze ca procedura privind rambursarea TVA este reglementata de Ordinul ministrului economiei si finanțelor nr. 530/2007, publicat in Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 267 din 20 aprilie 2007, iar referirea la taxa achitata in România suntem de părere ca nu este decât o eroare de traducere, având in vedere ca aceasta obligația nu se regăsește nicăieri in legislația specifica atât la nivel național, cat si la nivelul Uniunii Europene.

In cel de-al doilea rând, aceste documente nu sunt prevăzute la punctul 50 alin. (7) din Normele metodologice care reglementează documentele ce trebuie anexate la cererea de rambursare si nici nu au fost solicitate in mod suplimentar.

Având în vedere cele de mai sus, rezulta ca societatea a depus toate documentele menționate la literele a) - c) citate anterior, respectiv:

- Cererea de rambursare pentru persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in România, stabilite in afara Comunității;
- Facturile in original emise de .., reprezentat fiscal prin SC .., care evidențiază taxa a cărei rambursare a fost solicitata;
- Certificatul de înregistrare fiscala emis de autoritățile fiscale din Turcia, ca dovada a faptului ca .. este angajata intr-o activitate economica ce i-ar conferi acesteia calitatea de persoana impozabila;
- Declarația scrisa a .. ca in perioada la care se refera cererea de rambursare aceasta nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii ce au avut loc sau au fost considerate ca având loc in România.

Mai mult, in cazul in care acestea doreau sa le fie puse la dispoziție documente care sa ateste plata contravalorii TVA solicitata la rambursare, organele de inspecție fiscala aveau dreptul sa solicite documente suplimentare fata de cele invocate la punctul 50 alin. (7) din Normele metodologice, dar acest

drept nu a fost exercitat printr-o cerere scrisa transmisa societății.

Ori, întrucât societatea nu a primit nicio cerere de la organele de inspecție fiscala referitor la prezentarea de documente suplimentare care sa clarifice informațiile inscrise in Decizia de rambursare, considera ca motivul invocat este netemeinic.

Având in vedere cele de mai sus, consideram ca societatea nu avea obligația de a prezenta documente justificative care sa ateste achitarea taxei facturata pentru bunurile mobile care au fost livrate, așa cum este invocat in motivul mai sus menționat.

Argumentația de forma

#### 1. Nerespectarea dreptului la informare

In plus fata de cele de mai sus, organele de inspecție fiscala au incalcat prevederile art. 107 alin. (1) din Codul de Procedura Fiscala, potrivit căroro "contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscala".

Astfel, petentul considera ca organele de inspecție fiscala au incalcat prevederile Codului de procedura fiscala prin faptul ca nu au informat asupra constatărilor lor inaintea emiterii deciziei de rambursare.

#### 2. Forma deciziei de rambursare

Societatea mentioneaza ca in baza prevederilor art. 43 alin. (2) lit. i) din Codul de Procedura Fiscala, orice act administrativ fiscal trebuie sa menționeze informații cu privire la "posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației si organul fiscal la care se depune contestația".

Așadar, in ceea ce privește forma deciziei de rambursare, petentul subliniaza faptul ca aceasta nu conține detalii cu privire la organul fiscal competent căreia urmează sa-i fie adresata contestația.

#### 3. Nerespectarea principiului bunei credințe

Mai mult decât atât, conform articolului 12 din Codul de Procedura Fiscala ..relațiile dintre contribuabili si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna-credinta, in scopul realizării cerințelor legii". Astfel, considera ca pe lângă aspectele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscala au incalcat si principul bunei credințe.

De altfel, in cazul in care societății i s-ar fi solicitat orice informații suplimentare, ar fi răspuns solicitării organelor competente, fără întârziere. Cu toate acestea, organele fiscale nu au solicitat nicio informație suplimentara cu privire la achitarea taxei pe valoarea adăugata solicitata la rambursare si prin urmare, considera ca decizia fiscala emisa este nefondata.

Legislația europeana si constituționala

Faptul ca autoritățile fiscale romane ingreuneaza procesul de recuperare a creanței pe care societatea o are fata de bugetul de stat poate constitui o

forma de incalcare a prevederilor art. 1 din Protocolul nr. 1 la Convenția CEDO ("Convenția"), precum și a dispozițiilor interne privind protecția proprietății private.

Conform art. 21 alin. (1) din Codul de Procedura fiscală, "creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal". Mai departe, la alin. (2) al aceluiași articol se prevede: creanțele fiscale, reprezintă drepturi determinate constând în [...] dreptul la rambursarea taxei pe valoare adăugată.

Prin urmare, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată este o creanță deținută de societatea împotriva statului. Din perspectiva normelor europene în domeniul protecției drepturilor omului, aceasta creanță poate fi asimilat conceptului de "bun", obiect al dreptului de proprietate protejat de Art. 1 din Protocolul nr. 1 la Convenție. Trebuie menționat că, în conformitate cu dispozițiile art. 11 (2) din Constituție, ratificarea de către România a Convenției determină ca prevederile acesteia să facă parte din dreptul intern, având chiar forța juridică echivalentă și chiar superioară celei a legilor interne (art. 20 din Constituție).

Practic, din ansamblul reglementărilor Convenției și ale Constituției României rezulta că dreptul de proprietate privată (inclusiv în ceea ce privește creanțele):

- (a) Este garantat, inclusiv în ceea ce privește creanțele asupra statului;
- (b) Acesta poate fi pierdut numai prin expropriere (în condițiile art. 44 din Constituție) sau prin modalitatea confiscării, atunci când are ca obiect bunuri destinate, folosite sau rezultate din infracțiuni ori contravenții; iar
- (c) Exercițarea acestui drept poate fi limitată numai dacă se îndeplinesc condițiile restrictive și totodată cumulative enunțate de art. 53 din Constituție.

Pe cale de consecință, imposibilitatea societății de a recupera TVA, ceea ce creează o incertitudine cu privire la însuși exercițarea efectivă a acestui drept - situație care este generată exclusiv de acțiunile autorităților Statului Român - reprezintă o gravă vătămare a dreptului de proprietate privată, încălcând atât prevederile Convenției CEDO, cât și dreptul constituțional statuat în art. 44 din Constituția României.

În susținerea celor prezentate în cuprinsul prezentei contestații și pentru a dovedi buna credință a societății, aceasta anexează în susținerea contestației și următoarele înscrisuri:

- documente ce atestă achitarea contravalorii TVA solicitată la rambursare aferente facturilor incluse în cererea nr. ... (traducere legalizată);
- decizia de rambursare nr. .. din data de .. privind respingerea rambursării de TVA;
- plic atestând data în care decizia de rambursare a fost primită de către

societate (in copie);

- procura pentru împuternicirea dnei. .. ca reprezentant al .. SRL (in copie conforma cu originalul);

Pe cale de consecință, si fata de argumentele expuse mai sus, societatea solicita organului competent sa soluționeze prezenta contestație urmând ca prin decizia ce se va pronunța: sa se anuleze Decizia de rambursare a taxei pe valoare adăugata nr. ..din data de .. privind respingerea rambursării de TVA si pe cale de consecință, sa aprobe rambursarea TVA in suma de .. lei.

## **II. Organele competente din cadrul Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor cu aprobarea Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, prin Referatul motivat nr. .. formuleaza urmatorul punct de vedere:**

Cererea de rambursare pentru persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in România, stabilite in afara Comunității a fost înregistrata la instituția noastră sub nr. .. dosarul nefiind verificat in momentul depunerii la registratura.

Prin cererea de rambursare pentru persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in România, stabilite in afara Comunității înregistrata sub nr. .., SC .. SRL in calitate de reprezentant fiscal al .. .., societate comerciala cu rezidenta în .. a solicitat rambursarea TVA in suma de ..lei aferenta perioadei . Anul .., facturile cuprinse in cererea de rambursare fiind emise de ... CUI:., reprezentat fiscal prin SC ..SRL, si reprezintă achiziție combustibil.

In urma analizei documentelor anexate la cererea de rambursare, s-a constatat ca:

- deoarece au existat suspiciuni cu privire la modul de achitare a facturilor (societatea anexând pentru justificarea plății: summary invoice- ..., si ..) s-a întocmit adresa nr. .. înregistrata la Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. ..pentru efectuarea unei cercetări la fata locului la . .., CUI:RO .., reprezentat fiscal prin SC .. ..

- Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. .. înregistrata sub nr. .. (activitatea de inspecție fiscala) si nr. .. (biroul analiza de risc), ne inainteaza Procesul -Verbal nr. .. incheiat la SC. .. reprezentat fiscal prin SC ..SRL, prin care s-au făcut următoarele constatări:

- "Contribuabilul operează un sistem de carduri care oferă clienților sai (companii rezidente si nerezidente) posibilitatea de a achiziționa bunuri si servicii pe tot parcursul traseelor rutiere internaționale. In acest sens .. a incheiat contracte cu diverși parteneri din domeniul furnizării de combustibil auto pe teritoriul României si al altor state, conform cărora posesorii de cârduri emise

de societate pot achiziționa combustibil, accesorii auto, piese de schimb, depanare, întreținere și curățenie pentru autovehicule în benzinării, în numele și în contul .... Societatea achită furnizorilor bunurile și serviciile achiziționate de clienții săi, după care refacturează clienților respectivi contravaloarea acestora".

"Incasarea facturilor emise de SC... către societățile care fac obiectul verificării, nu a putut fi probată de SC ... .., în acest sens s-a solicitat o declarație pe propria răspundere a conducerii SC .. din.. privind realitatea incasării facturilor respective (anexa nr. .) conform căreia "au fost integral incasate în conturile bancare ale societății" (pag. .. din procesul verbal); declarațiile sunt în limba română și semnate de managing director și director of sales cu stampila SC ..

În data de.. s-a emis Decizia de rambursare nr. .., prin care s-a respins la rambursare suma de .. lei, reprezentând TVA aferentă facturilor emise de. .., CUI: RO .., reprezentat fiscal prin SC.. .. ce reprezintă refacturări ale bunurilor și serviciilor achiziționate în benzinării de .., în numele și în contul . ...) și a căror încasare nu a putut fi probată de SC...., (conform procesului verbal nr.. . întocmit de organele de control din cadrul DGAMC), nerespectându-se astfel prevederile: art. 147 indice 2 alin. 1 lit. b din Legea nr. 571/2003, pct. 1 din Instrucțiunile de completare a formularului 313 și Declarația de reciprocitate a României către Turcia.

Referitor la punctul 2 din contestație - Nelegalitatea respingerii rambursării TVA aferentă bunurilor achiziționate de .....pe teritoriul României

Emiterea Deciziei de rambursare s-a efectuat în urma analizei documentare efectuate în cadrul Biroului Analiza de Risc și nu în urma unei inspecții fiscale, nefiind prevăzut în lege existența unei discuții finale cu contribuabilul înainte de emiterea Deciziei de rambursare.

Facturile pentru care se solicită rambursare TVA trebuie să fie achitate în conformitate cu prevederile art. 147 indice 2 alin. 1 lit. b din Legea nr. 571/2003, pct. 1 din Instrucțiunile de completare a formularului 313 și Declarația de reciprocitate a României către Turcia.

La ultimul paragraf din Decizia de rambursare se prevede "Prezentă decizie de rambursare a taxei pe valoarea adăugată poate fi contestată în termen de 30 de zile de la data comunicării, sub sancțiunea decăderii, la organul fiscal competent, potrivit art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare".

Considerăm că principiul bunei credințe nu a fost încălcat, deoarece întocmindu-se adresa de efectuare a unei cercetări la fața locului la SC ... .., CUI:RO .., reprezentat fiscal prin SC .., nu au mai fost solicitate societății alte documente suplimentare de justificare a plății.

Referitor la punctul - Legislația europeană și constituțională autoritățile

fiscale considera ca nu îngreunează procesul de recuperare a creanței pe care societatea o are fata de bugetul de stat, deoarece neputandu-se proba ca facturile cuprinse in cererea de rambursare au fost achitate in România, TVA-ul solicitat la rambursare a fost respins.

Fata de cele prezentate, organul fiscal propune respingerea contestației ca fiind neîntemeiata, deoarece, incasarea facturilor cuprinse in cererea de rambursare nr. .. nu a putut fi probata de SC .... reprezentant fiscal pentru ..(.) si nu au fost achitate in România.

**III Luand in considerare constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul contestației precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestator si organul fiscal se retin urmatoarele:**

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a procedat corect respingand la rambursare TVA in suma de .. lei prin Decizia de rambursare nr. .., in conditiile in care ... reprezentata legal de SC... ROMANIA SRL nu a respectat conditiile procedurale stipulate expres de legislatia din Romania in vederea rambursarii TVA prin neprezentarea documentelor care sa ateste ca TVA solicitata la rambursare a fost achitata furnizorului.

**In fapt,** prin cererea inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului . sub nr.. a solicitat rambursarea TVA in suma .lei aferenta unor facturi, prin care s-a achizitionat combustibil, emise de compania .., societatea .. cu sediul social in... reprezentata fiscal pentru scopuri de TVA in Romania de catre ..cu sediul in str. ....

Prin decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. ... organul fiscal a respins la rambursare TVA in suma de ... lei, avand in vedere ca nu au fost prezentate documente justificative care sa ateste achitarea taxei facturata pentru facturile de bunuri si servicii achizitionate in benzinarii.

Societatea nerezidenta a depus in sustinerea contestației copia unor extrase de cont pe anul ..ale .. cu sediul in .. din care reiese ca aceasta a facut plati catre ..., cu sediul in ...

**In drept,** in conformitate cu dispozitiile art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 50 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004 se precizeaza:

**Codul fiscal:**

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



**b) persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită în Comunitate, poate solicita rambursarea taxei achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii efectuate în România, dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă”.**

**Norme metodologice:**

**50. (1) „În baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. b) din Codul fiscal persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită în Comunitate, poate solicita rambursarea taxei achitate pentru importuri și achiziții de bunuri mobile corporale și de servicii, efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește 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 a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:**

**1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c)—m), art. 144 alin. (1) lit. c ) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;**

**2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.**

**(2) Nu se va acorda rambursarea pentru:**

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

**b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, [art. 144](#) și [art. 144<sup>1</sup>](#) din Codul fiscal;**

**c) taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii pentru a căror livrare/prestare nu se acordă în România deducerea taxei în condițiile art. 145, [145<sup>1</sup>](#) și [146](#) 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. 147<sup>1</sup>](#) din Codul fiscal.**

**(3) Rambursarea prevăzută la alin. (1) se acordă pentru:**

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

**b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu [art. 150](#) alin. (2) - (6) din Codul fiscal.**

**(4) Perioada pentru care se rambursează taxa pe valoarea adăugată este de maximum un an calendaristic și de minimum 3 luni calendaristice. Cererile de rambursare pot însă viza o perioadă mai mică de 3 luni, în cazul în care aceasta reprezintă perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic.**

**(5) Pentru a îndeplini condițiile pentru rambursare, orice persoană impozabilă prevăzută la alin. (3) trebuie să desemneze un reprezentant în România în scopul rambursării.**

**(6) Reprezentantul prevăzut la alin. (5) acționează în numele și în contul persoanei impozabile pe care o reprezintă și va fi ținut răspunzător individual și în solidar alături de persoana impozabilă prevăzută la alin. (3) pentru obligațiile și drepturile persoanei impozabile cu privire la cererea de rambursare.**

**(7) Reprezentantul trebuie să îndeplinească următoarele obligații, în numele și în contul solicitantului:**

**a) să depună la organele fiscale competente o cerere pe modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, anexând toate facturile și/sau documentele de import în original, care să evidențieze taxa a cărei rambursare se solicită;**

**b) să prezinte documente din care să rezulte că solicitantul este angajat într-o activitate economică ce i-ar conferi acestuia calitatea de persoană impozabilă în condițiile [art. 127](#) din Codul fiscal, dacă ar fi stabilită în România. Prin excepție, în cazul în care organele fiscale competente dețin deja o astfel de dovadă, nu este obligatoriu ca persoana impozabilă să aducă noi dovezi pe o perioadă de un an de la data prezentării**

---

*respectivelor dovezi;*

***c) să prezinte o declarație scrisă a solicitantului ca în perioada la care se referă cererea de rambursare persoana respectivă nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii ce au avut loc sau au fost considerate ca având loc în România, cu excepția, după caz, a serviciilor prevăzute la alin. (2).***

***(8) Pentru a se asigura că o cerere de rambursare este justificată și pentru a preveni fraudele, organele fiscale competente îi vor impune împuternicitului ce solicită o rambursare conform [art. 147<sup>2</sup>](#) alin. (1) lit. b) din Codul fiscal orice alte obligații în plus față de cele prevăzute la alin. (7)''.***

Din normele legale sus-citate rezulta ca legiuitorul a stabilit ca pentru a beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata facturata de alte persoane impozabile si achitata de aceasta pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate în beneficiul sau în România, precum si a taxei achitate pentru importul bunurilor în România pe o perioada de minimum trei luni sau maxim un an calendaristic sau pe o perioada mai mica de trei luni ramasa din anul calendaristic, persoana impozabila neînregistrata si care nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilita in Comunitate **are obligatia de a respecta intocmai conditiile prevazute de pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, si de a face dovada achitarii TVA solicitata la rambursare, aferenta facturilor pentru care a fost depusa cererea de rambursare.**

De asemenea, se retine ca solicitantul rambursarii de TVA trebuie sa furnizeze atât informatiile din cererea de rambursare, cât si eventualele informatii suplimentare/documente solicitate de catre compartimentul de specialitate, iar cererea de rambursare se solutioneaza cu analiza documentara.

Prin cererea inregistrata la organul fiscal competent sub nr. ... societatea nerezidenta a solicitat rambursarea TVA in suma de .. lei, aferenta perioadei ianuarie – decembrie ..

Asa cum reiese si din Referatul motivat nr. .. intocmit de Administratia Finantelor Publice Sector .., deoarece au existat suspiciuni cu privire la modul de achitare a facturilor s-a efectuat o cercetare la fata locului la SC .. acesta fiind reprezentantul legal al ... cu sediul in ...

Prin referatul pentru analiza documentara a cererii de rambursare, organul fiscal precizeaza „incasarea facturilor emise de catre SC .. .....nu a putut fi probata de SC ... SRL in acest sens s-a solicitat o declaratie pe propria raspundere a conducerii S..din .. privind realitatea incasarii facturilor respective conform careia “au fost incasate in conturile bancare ale societatii”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca

contestatorul nu a depus dovada achitatii facturilor pentru care solicita rambursarea emise de SC ...catre societatea nerezidenta.

Intrucat organul fiscal a constatat ca pentru aceste facturi nu au fost indeplinite conditiile prevazute de pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 si a emis decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. ..., prin care a respins la rambursare TVA in suma de ...lei, precizand expres ca motivul de fapt il constituie neprezentarea documentor justificative care sa ateste achitarea taxei facturate.

Din continutul extraselor de cont emise in anul .. si atasate in copie la dosarul contestatiei, traduse autorizat din limba turca in limba romana, reiese ca .., cu sediul in.. a incasat sume de la .. cu sediul in ... fara a rezulta ce reprezinta sumele incasate, astfel incat nu e relevanta sustinerea contestatarei privind achitarea facturilor, intrucat acestea nu furnizeaza informatiile necesare in vederea stabilirii continutului operatiunii economico-financiare in lipsa ordinelor de plata, cecuri, etc intocmite de catre contestatara din care sa rezulte elementele definitorii ale documentelor justificative.

Astfel, o persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, nestabilita in comunitate, poate solicita rambursarea taxei achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate in Romania.

Suma de ..lei reprezinta TVA aferenta facturilor emise de ..... .., cu sediul in .. reprezentata fiscal de SC .., ce reprezinta refacturari ale bunurilor si serviciilor achizitionate din benzinarii de ..cu sediul in .. in numele si in contul .., cu sediul in .. a caror incasare nu a putut fi probata de SC ...

In acest sens pct. 1 din ANEXA . privind Procedura de solutiune a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității din Ordinul nr. 5 din 4 ianuarie 2010, pentru aprobarea Procedurii de solutiune a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, prevede:

**1. “Rambursarea taxei pe valoarea adăugată către persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Uniunii Europene, potrivit dispozițiilor art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 50 din normele metodologice, se efectuează potrivit prezentei proceduri”.**

Declaratia de reciprocitate a Romaniei catre Turcia verificata pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice prevede: **“Procedura de rambursare a taxei pe valoare adaugata achitate in Romania catre**

**persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA si nu sunt stabilite in Comunitate...**

Astfel, extrasele de cont anexate in sustinerea contestatiei nu constituie document justificativ de plata a facturilor, intrucat acestea sunt ale persoanei impozabile nerezidente ce solicita rambursarea TVA, nu rezulta ce reprezinta sumele incasate.

Prin urmare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei solicitarea contestatarei privind anularea deciziei atacate, cata vreme nici cu ocazia cercetarii la fata locului a si nici cu ocazia depunerii contestatiei societatea nu a facut dovada ca au fost respectate conditiile obligatorii privind restituirea TVA pentru persoanele impozabile neînregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite in afara Comunitatii, iar potrivit art. 206 si art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**“Art.206 - Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:**

**(...);**

**c) motivele de fapt si de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiaza; (...).**

**Art.213 - (1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.**

**(...)**

**(4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”**

Astfel, conform prevederilor legale mai sus mentionate persoane impozabile nerezidente ii revine obligatia de a face dovada achitarii taxei pe valoare adaugata.

In aceste conditii, invocarea de catre societate a unui numar de .. extrase de cont pe care le ataseaza in copie la dosarul cauzei nu poate fi luata in considerare la solutionarea favorabila a cauzei intrucat din acestea nu reiese plata in Romania a taxei pe valoare adaugata ci o plata catre o societate din ..

De altfel, desi cunostea pozitia organelor fiscale cu privire la prezentarea documentelor care sa ateste plata facturilor, contestatoarea nu le-a depus nici in sustinerea contestatiei.

Prin urmare, .. reprezentata legal de . .. nu este indreptatita sa beneficieze de rambursarea TVA in suma de .. lei.

Referitor la nerespectarea dreptului la informare pe care o invoca petentul la punctul... din contestatie in sensul ca pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale asupra constatarilor rezultate din inspectia fiscala mentionam ca organul fiscal nu a efectuat inspectie fiscala la aceasta societate asa cum eronat sustine aceasta ci doar o verificare a documentelor depuse pentru solutionarea cererii de rambursare a taxei pe valoare adaugata.

In ce priveste forma deciziei de rambursare pe care o invoca petentul la punctul .. din contestatie in sensul ca aceasta nu contine detalii cu privire la organul fiscal competent careia urmeaza sa-i fie adresata contestatia, organul de solutionare contestatiei constata ca in Decizia de rambursare TVA nr. ... este specificat faptul ca **“decizia de rambursare a taxei pe valoare adaugata poate fi contestata in termen de 30 de zile de la data comunicarii, (...) la organul fiscal competent, potrivit art. 209, alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare”**.

De asemenea societatea mai mentioneaza ca nu a fost respectat principiul bunei credinte deoarece organele fiscale nu au solicitat nicio informatie suplimentara, cu privire la achitarea taxei pe valoare adaugata solicitata la rambursare ceea ce nu are nicio relevanta in solutionarea contestatiei avand in vedere ca societatea avea posibilitatea sa depuna documente justificative in sustinerea cauzei iar documentele justificative depuse de petent sa fie analizate de organul de solutionare contestatiei.

In conformitate cu prevederile art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare ce prevede:

***Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

***(1) “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.***

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfiintit de art. 1169 Cod civil „cel ce face o propunere inaintea judecatii trebuie sa o dovedeasca”, articol in vigoare conform art. 230, lit. a) din Legea nr. 71/2011 pentru punerea in aplicare a Legii nr. 287/2009 privind Codul civil.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie

in procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii determinand respingerea contestatiei.

Referitor la legislatia europeana invocata de petent, organul de solutionare contestatii constata ca autoritatile fiscale nu au ingreunat procesul de recuperare a creantei pe care societatea o are fata de bugetul de stat, deoarece societatea nu a putut proba ca facturile cuprinse in cererea de rambursare au fost achiate in Romania, in aceasta situatie taxa pe valoare adaugata solicitata la rambursare fiind respinsa.

În baza celor reținute și având în vedere prevederile legale invocate se constata ca motivațiile societății nu sunt bazate pe documente justificative astfel incat sa combată constatările organelor fiscale și să rezulte o situație contrară față de cea constatată la verificarea documentelor, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca nemotivata pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoare adaugata respinsa la rambursare, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Deciziei de rambursare a taxei pe valoare adaugata nr. ..., în conformitate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

**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”.**

Aceste prevederi se coroborează cu cele pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

**11.1. “Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul

prevederilor art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu 206, art. 213 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

**DECIDE :**

**Art.1. Respingerea in totalitate a contestatiei formulata de .. reprezentata legal de ..., impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoare adaugata nr. ... pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii, emisa de Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Administratia Finantelor Publice – Sector .. pentru suma de.. lei**

**Art.2 Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.**

**DIRECTOR EXECUTIV,**

.....