

DECIZIA nr. 145 din 2015  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
PNK din TURCIA  
inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. Z/18.11.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Z prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. Z/18.11.2014, completata cu adresa nr. Z/03.12.2014, inregistrate la DGRFPX sub nr. Z/18.11.2014 si Z/04.12.2014 cu privire la contestatia depusa de catre societatea nerezidenta **PNK** cu sediul in Turcia, reprezentata de catre SC R SRL, cu sediul social in Z, Sector X, Soseaua Z, nr. x, reprezentata prin doamna A in calitate de împuternicit.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Z sub nr. Y/10.11.2014 il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in România, stabilite in afara Comunitatii, nr. VX/02.10.2014, remisa prin posta si confirmata de primire in 10.10.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de X lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Z este investita sa solutioneze contestatia formulata de PNK.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in România, stabilite in afara Comunitatii, nr. VX/02.10.2014, organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au respins la rambursare TVA in suma de X lei, solicitat la rambursare in temeiul art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a Declaratiei de reciprocitate a Romaniei catre Turcia, de catre PNK, din tara de rezidenta Turcia, prin cererea inregistrata sub nr. VX/27.09.2013, retinandu-se de organul fiscal emitent ca:

- achizitiile de bunuri si servicii pentru care se ramburseaza TVA sunt specificate in Declaratia de reciprocitate a Romaniei catre Turcia;

- facturile emise de societatea ABC, sunt exprimate in Euro, iar TVA aferenta achizitiilor pe total este exprimata in lei; facturile contin rubrica tarif serviciu pentru fiecare folosire a cardului ABC, tarif inclus in baza de impozitare precum si o taxa servicii aplicata la total achizitii inclusa si ea in baza de impozitare; TVA aferenta acestor servicii nu este evidentiata nu este exprimata in lei;

-Declaratia de reciprocitate a Romaniei catre Turcia stipuleaza clar ca se ramburseaza TVA pentru achizitii de bunuri si servicii legate de participarea la targuri si expozitii, precum si pentru activitati de transport, respectiv carburanti, piese de schimb, cheltuieli de intretinere si reparatii. TVA aferenta acestor achizitii nu este exprimata in lei, **nu se poate sti si nici verifica** daca suma nesolicitata sau solicitata la rambursare aferenta acestor facturi este corecta. TVA aferenta platii serviciilor prestate pentru folosirea cardurilor nu poate fi rambursata intrucat nu se regaseste printre achizitiile de bunuri si prestarile de servicii mentionate in declaratie;

-facturile emise de furnizor nu evidentiaza clar TVA aferenta acestor servicii pentru a putea stabili corect TVA admisa la rambursare. Suma solicitata la rambursare de catre societate contine pe langa TVA aferenta achizitiei de carburant si TVA aferenta serviciilor prestate de furnizor (folosire card etc) iar factura emisa de furnizor nu evidentiaza clar TVA exprimata in lei aferenta acestor servicii, pentru a putea stabili taxa pe valoarea adaugata care ar fi trebuit solicitata si aprobata la rambursare.

II. Prin contestatia formulata PNK, dupa ce face o prezentare a modului de utilizare/decontare a cardurilor ABC, sustine, in esenta, ca:

- folosirea cardului si taxa servicii incluse in facturile ABC sunt conexe si urmeaza achizitiei de combustibil, astfel fac parte din pretul combustibilului sau sunt in stransa legatura, nu sunt servicii de sine statatoare, TVA aferenta trebuie sa fie rambursabila in baza declaratiei de reciprocitate intre Romania si Turcia;
- considera ca TVA aferenta serviciilor putea fi determinata si verificata de organul fiscal, deoarece fiecare factura mentioneaza TVA totala atat in lei cat si in Euro, putandu-se astfel determina cursul de schimb folosit la emiterea fiecărei facturi. Prin urmare, se poate determina TVA aferenta serviciilor mentionate mai sus inmultind valoarea fiecarui serviciu in EUR (mentionata in fiecare factura pentru fiecare alimentare) cu 24% TVA si cu cursul de schimb aferent fiecărei facturi;
- facturile emise de ABC respecta prevederile art. 155 par. (5) din Codul fiscal;
- se prezinta unele aspecte legate de plata TVA si a facturilor inscriind in contestatie un tabel centralizator;
- organul fiscal a omis sa informeze societatea asupra constatarilor pe parcursul efectuării inspectiei, cum prevede art. 107 alin. (1) din Codul de procedura fiscala;
- depune documente anexate contestatiei, printre care facturile corectate solicitate la rambursare.

Solicita ca in baza celor mentionate in contestatie si a documentelor anexate acesteia sa se procedeze la admiterea contestatiei si rambursarea catre societate a TVA solicitata in suma de X lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii nerezidente contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

***Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat corect respingand la rambursarea TVA solicitata de o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene, care nu este inregistrata in scopuri de TVA in Romania, in conditiile in care s-a efectuat o analiza incompleta a cererii si documentatiei depuse.***

In fapt, prin cererea inregistrata sub nr. VX/27.09.2013 persoana impozabila nerezidenta PNK a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea TVA in suma de X lei, pentru perioada 01.01.2012 – 30.06.2012.

Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in România, stabilite in afara Comunitatii, nr. VX/02.10.2014, emisa in baza Referatului pentru analiza documentara nr. VX/22.09.2014, organul fiscal a respins la rambursare TVA in suma de X lei, pentru urmatoarele motive:

- Suma solicitata la rambursare de catre societate contine pe langa TVA aferenta achizitiei de carburant si TVA aferenta serviciilor prestate de furnizor (folosire card etc) iar factura emisa de furnizor nu evidentiaza clar TVA exprimata in lei aferenta acestor servicii, pentru a putea stabili taxa pe valoarea adaugata care ar fi trebuit solicitata si aprobata la rambursare. TVA aferenta platii serviciilor prestate pentru folosirea cardurilor nu poate fi rambursata intrucat nu se regaseste printre achizitiile de bunuri si prestarile de servicii mentionate in declaratia de reciprocitate a României catre Turcia;

- nu se poate sti si nici verifica daca suma nesolicitata sau solicitata la rambursare aferenta acestor facturi este corecta.

Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta sustine ca:

- folosirea cardului si taxa servicii incluse in facturile ABC sunt conexe si urmeaza achizitiei de combustibil, astfel fac parte din pretul combustibilului sau sunt in stransa legatura, nu sunt servicii de sine statatoare, TVA aferenta trebuie sa fie rambursabila in baza declaratiei de reciprocitate intre Romania si Turcia;
- considera ca TVA aferenta serviciilor putea fi determinata si verificata de organul fiscal, deoarece fiecare factura mentioneaza TVA totala atat in lei cat si in Euro, putandu-se astfel determina cursul de schimb folosit la emiterea fiecarei facturi. Prin urmare, se poate determina TVA aferenta serviciilor mentionate mai sus inmultind valoarea fiecarui serviciu in EUR (mentionata in fiecare factura pentru fiecare alimentare) cu 24% TVA si cu cursul de schimb aferent fiecarei facturi;
- facturile emise de ABC respecta prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal;

**In drept**, potrivit art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 50 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"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, nestabilă 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:

ART. 147<sup>2</sup> b)

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, nestabilă 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).**

[...]

(14) Organele fiscale competente vor marca documentația anexată la o cerere de rambursare pentru a împiedica utilizarea acestora pentru o altă cerere. Organele fiscale competente vor returna această documentație reprezentantului în termen de o lună de la data deciziei prevăzute la alin. (12).

[...]

(18) Persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu este stabilită în Comunitate poate solicita rambursarea taxei achitate 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 taxa pe valoarea adăugată sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă, fapt dovedit prin existența unor acorduri/declarații de reciprocitate semnate de reprezentanții autorităților competente din

România și din țara solicitantului. În vederea semnării unor astfel de acorduri/declarații, autoritățile competente ale țărilor interesate trebuie să se adreseze Ministerului Finanțelor Publice. Țările cu care România a semnat acorduri/declarații de reciprocitate în ceea ce privește rambursarea taxei pe valoarea adăugată vor fi publicate pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice.

(19) Prevederile alin. (1) - (18) transpun Directiva 86/560/CEE, a treisprezecea directivă a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene L 326 din 21 noiembrie 1986.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezulta ca legiuitorul a stabilit o procedura specifica prin care persoana impozabila neînregistrata si care nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilita în Comunitate poate solicita rambursarea TVA achitata pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate în România, respectiv daca, în conformitate cu legile tarii unde este stabilita, o persoana impozabila stabilita în România ar avea acelasi drept de rambursare în ceea ce priveste TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în tara respectiva.

De asemenea, România se angajeaza sa ramburseze persoanelor impozabile stabilite în Turcia care nu sunt înregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze în scopuri de TVA si nu sunt stabilite în Comunitate, taxa pe valoarea adaugata platita în România.

Din Declarația de reciprocitate a României către Turcia, astfel cum aceasta este prezentata pe site-ul mfinante.ro, rezulta că legislația din Turcia permite rambursarea taxei pe valoarea adăugată plătită în Turcia pentru achizițiile de bunuri și servicii legate de participarea la târguri și expoziții, precum și pentru activități de transport, respectiv carburanți, piese de schimb, cheltuieli de întreținere și reparații. România se angajează să ramburseze persoanelor impozabile stabilite în Turcia care nu sunt înregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA și nu sunt stabilite în Comunitate, taxa pe valoarea adăugată plătită în România, aferentă achizițiilor menționate mai sus.

Contestatară a depus la DGRFPX cererea de rambursare a TVA înregistrată sub nr. VX/27.09.2013, pentru suma de X lei, având ca anexe 7 facturi emise de ABC GmbH + Co. KG având codul de TVA RO12345. S-a precizat că rambursarea se solicită pentru achizitii de combustibil. TVA solicitată la rambursare este TVA totală exprimată în lei înscrisă în cele 7 facturi anexate cererii.

Din reținerile organului fiscal emitent și cele înscrise de contestatară în cerere și contestație reiese că bunurile exprimate în litri în facturi reprezintă carburant auto iar prețurile de servicii reprezintă contravaloarea serviciilor prestate de ABC GmbH.

Se reține că organul fiscal și-a motivat decizia contestată prin imposibilitatea („nu se poate ști și nici verifica”) de a defalca din facturile prezentate taxa aferentă combustibilului (rambursabilă) față de taxa aferentă serviciilor prestate (nerambursabilă) dat fiind faptul că în facturile emise sunt cuprinse atât combustibilul livrat cât și serviciile prestate, iar TVA este exprimat în lei numai pentru totalul facturii.

Contestatară susține că folosirea cardului și taxa servicii incluse în facturile ABC sunt conexe și urmează achiziției de combustibil, astfel fac parte din prețul combustibilului sau sunt în strânsă legătură, nu sunt servicii de sine statatoare. Faptul că prețurile de servicii facturate împreună cu combustibilul fac parte sau nu din prețul carburantului livrat nu a fost analizat de organul fiscal în referatul pentru analiza documentară nr. VX/22.09.2014 și nici în

referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei. La dosarul contestatiei nu se afla contractul incheiat de solicitanta cu emitenta facturilor anexate cererii de rambursare sau contractul de factoring in limba romana. **Se retine astfel ca organul fiscal nu a analizat daca serviciile facturate de furnizorul ABC sunt servicii de sine statatoare sau fac parte din pretul carburantului iar Serviciul solutionare contestatii, in lipsa contractului incheiat cu furnizorul ABC, se afla in imposibilitate de a efectua aceasta analiza.**

Din analiza facturilor rezulta ca intr-adevar TVA aferenta achizitiilor exprimate in litrii (carburanti) nu este stabilita separat nici in lei si nici in euro, aceeasi situatie existand si in cazul serviciilor facturate, dar s-a inregistrat ca aplicabila cota de TVA de 24%. Practic pe o linie (un rand) a (al) facturii apare, de la stanga la dreapta, valoarea achizitiei de bunuri cu si fara TVA, urmata de valori numai fara TVA pentru discount, tariful pentru serviciu, valoare fara TVA totala a randului, valoare TVA si valoarea cu TVA, toate aceste valori fiind exprimate in Euro. La finalul facturii se insumeaza toate aceste valori, pe fiecare coloana, obtinandu-se valoarea totala a facturii din care TVA evidentiat atat in Euro cat si in lei. Facturile nu prevad un curs de schimb leu/euro.

Pentru a analiza sustinerea contestatarei, precum ca organul fiscal putea determina TVA aferenta serviciilor mentionate mai sus, inmultind valoarea fiecarui serviciu in Euro (mentionat in fiecare factura pentru fiecare alimentare) cu 24% TVA si cu cursul de schimb aferent fiecarei facturi, pe baza cursului de schimb rezultat din impartirea TVA in lei la TVA in Euro, vom face o aplicatie practica pe una din cele 7 facturi, respectiv factura nr. X din 15.02.2012 (pozitia 1 din lista anexa la cererea de rambursare), aplicand o rotunjire cu patru zecimale. Rezulta astfel:

- valoare TVA in euro inregistrat in factura = X euro;
- valoarea TVA in lei inregistrat in factura = Y lei;
- curs de schimb rezultat = Y lei : X euro = Z lei/euro
- valoare servicii = X euro;
- valoare TVA servicii = X euro \* 24% = N euro;
- valoare TVA servicii in lei = N euro \* Z lei/euro = M lei;

A considera insa ca organul fiscal emitent era **obligat** la efectuarea acestor calcule, chiar daca avea aceasta posibilitate, excede competentelor si atributiilor acestuia, caci obligatia sa este sa verifice modul de determinare a TVA solicitata la rambursare si nu de a calcula TVA, acesta inregistrand in decizie ca „nu se poate sti si nici verifica daca suma nesolicitata sau solicitata la rambursare aferenta acestor facturi este corecta”.

Astfel fiind, avand in vedere ca insasi contestatoarea considera ca se putea determina TVA aferenta serviciilor cuprinse in facturi, se retine ca totusi, nici cu ocazia formularii contestatiei, contestatara nu a procedat la efectuarea si prezentarea determinarii TVA in euro si in lei aferenta fiecarei achizitii de bunuri sau servicii cuprinse in facturile depuse, limitandu-se la a intocmi un tabel referitor la platile efectuate dar nu si o situatie a TVA in lei cu evidentiere separata pentru TVA carburant si TVA servicii. Prevederile art. 107 alin. (1) din Codul fiscal, in baza caruia contestatara invoca ca nu i-a fost respectat dreptul la informare nu este aplicabil in cauza deoarece nu s-a efectuat o inspectie fiscala.

Potrivit pct. 9.1. din PROCEDURA de solutiune a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata formulate de catre persoane impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii, aprobata prin O.P.A.N.A.F. nr. 5/2010:

„9.1. Compartimentul de specialitate analizeaza documentatia depusa, verificand respectarea conditiilor impuse pentru rambursare, potrivit pct. 50 alin. (1)-(11) din normele metodologice.”

coroborat cu pct. 8 din normele metodologice mai sus inserate:

„(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).”

Organul fiscal avea posibilitatea sa solicite împuternicitului contestatarei sa depuna o situatie cuprinzand calculul TVA in lei separat pentru combustibil si prestari servicii, in conditiile in care nu s-a facut nici o mentiune privind intocmirea incorecta a facturilor, respectiv cu incalcarea prevederilor din Codului fiscal si a normelor metodologice privind intocmirea facturilor si evidentierea TVA. Dealtfel, conform adresei nr. XA din 14.03.2014, se observa ca organul fiscal a solicitat unele informatii suplimentare si acestea i-au fost furnizate, asa fiind se puteau solicita si contractul incheiat cu furnizorul ABC precum si clarificarea calcului TVA in lei separat pentru combustibil si prestari servicii, organul fiscal avand posibilitatea sa-si exercite rolul activ stipulat de art. 7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede:

„Art. 7. – (1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

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

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

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

In consecinta, organele fiscale responsabile cu analiza cererii de rambursare au posibilitatea sa solicite persoanei impozabile din Turcia prin reprezentant fiscal sa prezinte documente suplimentare care sa dovedeasca derularea unui raport contractual de genul furnizarii de carburanti, factoringului si achitarea TVA in temeiul acestui contract, tinand cont si de prevederile pct. 50 alin. (8) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel fiind se retine ca nu s-au prezentat de contestatoare probe si argumente de natura sa duca la admiterea contestatiei dar nici nu rezulta ca organul fiscal emitent a respectat intocmai procedura de verificare in vederea rambursarii, limitandu-se la a considera ca nu se poate sti care este TVA in lei aferenta achizitiei de carburanti, desi daca considera ca nu ii revine sarcina de a efectua calcule sau nu este in drept pentru o asemenea operatiune putea impune împuternicitului ce solicită rambursarea sa depuna o situatie cuprinzand calculul TVA in lei separat pentru combustibil si prestari servicii, situatie pe care sa o verifice prin propriile calcule. Totodata se constata ca nu s-au analizat in referatul pentru analiza documentara celelalte conditii impuse la rambursare, inclusiv cele referitoare la achitarea facturilor. Nu s-a analizat nici daca serviciile facturate de furnizorul ABC, aferente unui card de alimentare, fac parte sau nu din pretul combustibilului, nefiind analizat contractul de livrare.

Potrivit normelor legale sus citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Prin urmare, se vor aplica prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

*"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare."*

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct., 11.5, 11.6 si 11.7 din instructiunile de aplicare ale art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 2906/2014;

*"11.5. În situația în care se pronunța o soluție de desfiintare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.*

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

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "*

Avand in vedere cele mai sus aratate, urmeaza a se dispune desfiintarea deciziei contestate in vederea reanalizarii indeplinirii tuturor conditiilor legale privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata. Prin urmare organele fiscale emitente ale decizie contestate vor proceda la reanalizarea cererii de rambursare a TVA in suma de X lei, tinand cont de considerentele din prezenta decizie, in vederea reanalizarii indeplinirii tuturor conditiilor legale privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata, verificandu-se si daca sunt indeplinite conditiile de rambursare avand la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct., 11.5, 11.6 si 11.7 din Instructiunile de aplicare ale art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 2906/2014; art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 50 alin. (1) si urmatoarele din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare; art.10 din Codul civil aprobat prin legea nr. 287 din 17 iulie 2009, republicata; si pct. 9.1. din PROCEDURA de soluționare 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, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr. 5/2010:

## DECIDE

Desființează decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neanregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in România, stabilite in afara Comunitatii nr. VX/02.10.2014 Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti din cadrul DGRFPX, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de X lei, urmand ca Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti din cadrul DGRFPX sa reanalizeze situatia fiscala a solicitantei, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

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