



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgrfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 30/28.01.2015

privind soluționarea contestației depusă de X din Turcia, înregistrată la D.G.R.F.P. Timisoara sub nr. .../17.06.2014.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr. 920793/02.06.2014, emisă de DGSC din cadrul ANAF, care în baza prevederilor art.3 alin.(1) din O.P.A.N.A.F. nr. 3333 /2011, a delegat în favoarea D.G.R.F.P. Timisoara competența de soluționare a contestației formulată de X din Turcia.

Prin urmare, cu adresa nr. 151105/3/28.05.2014, s-a înaintat dosarul contestației, spre competență soluționare Serviciului Soluționare Contestații din cadrul DGRFP Timișoara.

Contestația este depusă de X cu sediul în Markez ..., Turcia, fiind înregistrată în România sub numărul de înregistrare ..., prin reprezentant fiscal SC Z SRL, CUI ... cu sediul în ...

Contestația este formulată împotriva Deciziei nr. .../22.10.2013 de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, emisă de DGFP București prin care s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de ... lei și respins la rambursare TVA în sumă de ... lei, din care petenta contestă TVA în sumă de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 – 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere prevederile OPANAF nr. 3333 / 2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petenta arată următoarele:

În cursul anului 2011, Societatea a achiziționat în principal combustibil, precum și alte bunuri de la următorii furnizori, primind astfel facturi cu 24% TVA:

- A GES.M.B.H. ("A") persoana juridică austriacă, având sediul social în ... Austria, înregistrată în scopuri de TVA în România sub codul de înregistrare în scopuri de TVA RO ...,
- B SRL ("B"), persoana juridică română, având sediul social în ..., ..., România, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România sub codul de înregistrare în scopuri de TVA RO

Societatea consideră că a acționat de bună-credință și a întreprins toate acțiunile posibile la nivelul său, punând la dispoziția organelor fiscale toate documentele pe care le-a considerat necesare în vederea susținerii plății TVA solicitată la rambursare. Documentația depusă a fost pregătită în conformitate cu înțelegerea Societății cu privire la legislația privind rambursarea TVA pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității.

Societatea petentă arată că a depus documentația solicitată pentru rambursare a TVA după cum urmează:

- Formularul 313;
- Facturile care să evidențieze taxa a carei rambursare se solicită;
- Copii ale extraselor de cont bancar atestând plata sumelor reprezentând TVA solicitată la rambursare;
- Copie a certificatului de înregistrare fiscală emis de autoritățile fiscale din România;
- Declarație pe proprie răspundere potrivit căreia în perioada pentru care se solicită rambursarea, Societatea nu a desfășurat livrări de bunuri sau prestări de servicii care au avut loc sau au fost considerate ca având loc pe teritoriul României;
- Angajamentul Societății de a restitui către autoritățile fiscale din România orice sume primite în mod eronat.

Ulterior, a depus următoarele documente suplimentare ca urmare a cererii nr. ...A/31.07.2013:

- Documentele care atestă plata facturilor pentru achizițiile efectuate pe teritoriul României, pentru care s-a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată;
- Traducerea autorizată în limba română a documentelor care atestă plata facturilor pentru achizițiile efectuate pe teritoriul României, pentru care s-a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată;
- Fisa de cont care atestă plata facturilor;
- Traducerea autorizată în limba română a fisei de cont care atestă plata facturilor;
- Lista centralizatoare care permite corelarea facturilor cu plățile aferente;

- Documente centralizatoare ale facturilor care evidențiază suma plătită către A;

- Certificatul de înregistrare prin care se face dovada că Societatea este plătitoare de TVA;

- Traducerea autorizată în limba română a certificatului de înregistrare prin care se face dovada că Societatea este plătitoare de TVA.

Petenta consideră că organele fiscale au respins la rambursare suma de ... lei referitoare la facturile menționate la pozițiile 1,2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,12,15,16,17,22 din anexa la Cererea de rambursare, fără să i se permită să prezinte documentele considerate lipsă și să clarifice argumentele prezentate în Decizia de rambursare considerându-le netemeinice.

1) Cu privire la TVA respins de ... RON pentru facturile menționate la pozițiile 8,12,15,16,17 din anexa la Cererea de rambursare, face precizarea că Societatea a plătit facturile respective aproape în întregime, după cum se poate vedea în centralizatorul atașat. Astfel, valoarea cumulată a acestor facturi este de ... EUR, iar plățile aferente sunt în sumă de ... EUR. Consideră ca diferența rămasă neplătită de ... EUR nu poate reprezenta un motiv de respingere a TVA asociată tuturor acestor facturi. Achitarea facturilor în tranșe de către societate nu poate reprezenta de asemenea un motiv de respingere a TVA.

Petenta face precizarea că a contestat doar ... RON din TVA respinsă de Acest lucru este datorat preluării din greșeală în cererea 313 a unui TVA de ... aferent facturii de la poziția 17. TVA aferent acestei facturi este de Astfel, nu a mai contestat diferența de ... RON (... -...).

Cu privire la nerespectarea normelor privind regimul intern de numerotare a facturii pentru facturile menționate la pozițiile 8,15,16,17, deși consideră că s-au respectat normele interne privind numerotarea facturilor, a solicitat furnizorului emiterea unor facturi de corecție aferente facturilor mai sus menționate.

Cu privire la TVA contestat de ... ron, petenta susține că atașază următoarele documente:

- Centralizatorul care corelează facturile centralizatoare cu plățile aferente, pentru ca organele fiscale să poată identifica plata facturii centralizatoare după număr și după valoare;

- Facturile originale menționate la pozițiile 8,12,15,16,17 din anexa la Cererea de rambursare, deoarece acestea au fost returnate de către autoritățile fiscale.

- Documentele de plată menționate în centralizator;

- Traducerea autorizată în limba română a documentelor de plată;

- Facturi de corecție pentru facturile mai sus menționate.

2) Cu privire la TVA contestată de ... RON pentru facturile menționate la pozițiile 1,2,3,4,5,6,7,9,10,11 din anexa la Cererea de rambursare, a solicitat furnizorului emiterea unor facturi de corecție aferente facturilor mai sus

menționate, care conțin elementele minimale menționate de lege, în susținere atașază următoarele documente:

- Centralizatorul menționat mai sus care corelează facturile centralizatoare cu plățile aferente, pentru ca organele fiscale să poată identifica plata facturii centralizatoare după număr și după valoare;

- Facturile originale menționate la pozițiile 1,2,3,4,5,6,7,9,10,11 din anexa la Cererea de rambursare, deoarece acestea ne-au fost returnate de către autoritățile fiscale.

- Documentele de plată în numerar;

- Traducerea autorizată în limba română a documentelor de plată în numerar;

- Facturi de corecție pentru facturile mai sus menționate.

3) Cu privire la TVA contestat de ... RON pentru factura menționată la poziția 22 din anexa la Cererea de rambursare, depune atașat următoarele documente.

- Centralizatorul menționat mai sus care corelează facturile centralizatoare cu plățile aferente, pentru ca organele fiscale să poată identifica plata facturii centralizatoare după număr și după valoare;

- Factura originală menționată la poziția 22 din anexa la Cererea de rambursare, aceasta nefiind depusă inițial.

- Factura centralizatoare aferentă;

- Documentele de plată menționate în centralizator;

- Copie după traducerea autorizată în limba română a documentelor de plată

Având în vedere cele mai sus menționate, petenta este de părere că argumentele invocate de autoritățile fiscale sunt neîntemeiate întrucât Societatea nu a primit o solicitare privind prezentarea documentelor adiționale menționate mai sus.

Petenta mai susține că dosarul cu privire la rambursare a fost considerat complet de organele fiscale și prin urmare a fost acceptat de către acestea.

De asemenea în scopul argumentării contestației petenta prezintă o scurtă descriere a modului de desfășurare a tranzacțiilor și modului de decontare între parti în baza contractelor încheiate de societate cu A și B.

Petenta este de părere că argumentele autorităților fiscale sunt netemeinice, având în vedere că Societatea a revenit la fiecare solicitare de informații suplimentare a organelor fiscale, acestea au respins la rambursare suma de ... lei, fără a i se permite să prezinte documentele considerate lipsă și să clarifice argumentele prezentate în Decizia de rambursare.

Mai mult ca și argumentație de formă petenta invocă nerespectarea dreptului la informare cu încălcarea prevederilor art. 107 alin 1 din Codul de procedură fiscală, nerespectarea principiului bunei credințe conform art. 12 din același act normativ și neutralitatea măsurilor fiscale invocând art. 3 lit.a) din Codul fiscal.

II. Organele fiscale din cadrul DGFP București, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, au consemnat următoarele:

Prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității nr. .../22.10.2013 organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București au soluționat cererea de rambursare formulată de X, prin reprezentant fiscal SC Z SRL, respingând la rambursare a TVA în suma de ... lei.

În drept, organele fiscale au invocat prevederile:

-art.147² alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.50 Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, având în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor fiscale, actele normative, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, care nu este înregistrată în scopuri de TVA în România și este stabilită în Turcia poate beneficia de rambursarea TVA, în condițiile în care nu a făcut dovada plății facturilor din care rezultă TVA solicitată la rambursare.

În fapt, în baza cererii formulată pentru perioada ianuarie – decembrie 2011 înregistrată sub nr. .../23.09.2012, prin care s-a solicitat la rambursare suma de ... lei, organul fiscal a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. .../22.10.2013, prin care s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de ... lei și respins la rambursare TVA în sumă de ... lei, din care petenta contestă TVA în sumă de ... lei.

Cu privire la TVA respinsă la rambursare și contestată de societate în sumă de ... lei, organele fiscale menționează că în urma analizării documentelor justificative anexate la cererea de rambursare au fost solicitate în vederea soluționării Cererii de rambursare cu adresa nr. ...A/06.12.2012, primită de societate în data de 14.12.2012 următoarele:

- dovada efectuării plății (documentul de plată - bonul fiscal - pentru fiecare alimentare cu combustibil - achiziționat pe teritoriul României "direct de la stațiile de benzină"), extrasul de cont, etc, cu, documente din care se pot identifica facturile achitate sau numărul de card folosit la achiziționarea combustibilului și cursul valutar de schimb), pentru achizițiile efectuate pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată;
- dovada înregistrării SC Z SRL ca reprezentant în scopul rambursării pentru X din Turcia, în vederea rambursării taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.147² alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- Certificatul de înregistrare fiscală în țara de rezidență, prin care se face dovada că societatea X este o persoană impozabilă în condițiile art 127 din Codul fiscal, dacă ar fi stabilită în România (dovada că pentru perioada pentru care a solicitat rambursarea tva, respectiv anul 2011 societatea era platitoare de tva);

- Orice alte documente considerate necesare în susținerea cererii de rambursare.

SC Z SRL, nu a răspuns solicitării organelor fiscale, astfel s-a revenit cu adresa nr .../31.07.2013, primită de reprezentantul în scopul rambursării în data de 08.08.2013, prin care s-a solicitat de organele fiscale că în termen de 30 zile de la data adresei să se transmită documentele justificative ale plății facturilor pentru care se solicită rambursarea de tva.

SC Z SRL, depune cu adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr .../11.09.2013, documente pe care le consideră plata facturilor (fișă de cont emisă de A, extrase bancare), pentru care se solicită restituirea taxei pe valoare adăugată, însoțite de un centralizator al acestora, nesemnlat neștampilat și facturile centralizatoare emise de furnizorul A pentru aprovizionarea cu combustibil în Europa a societății din Turcia.

Pentru justificarea plății facturilor în baza cărora se solicită rambursarea tva s-au prezentat copii ale facturilor centralizatoare emise de furnizor, pentru achizițiile de combustibil ale societății X din Turcia de la furnizorul A Internațional Services pe teritoriul Europei, care cuprind și cantitatea facturată pe teritoriul României.

Se reține că singurul element de corelație existent între extrasele de cont prezentate ca dovadă a plății și facturile pentru care se solicită rambursarea de tva este valoarea totală a facturilor sau valoarea facturilor centralizatoare pentru achizițiile de combustibil din Europa a societății din Turcia.

În drept, conform art. 147² alin. (1) lit .b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

" Art. 147² - (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. 147² 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 [...]

(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. 144¹ 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, 145¹ 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. 147¹ din Codul fiscal.

(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. 147² alin. (1) lit. b) din Codul fiscal orice alte obligații în plus față de cele prevăzute la alin. (7).

(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".*

În speță sunt aplicabile și dispozițiile pct. 9.1 și 9.2 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:

"9.1. Compartimentul de specialitate analizează documentația depusă, verificând respectarea condițiilor impuse pentru rambursare, potrivit pct. 50 alin. (1)-(11) din normele metodologice.

9.2. De asemenea, acesta verifică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice existența acordurilor/declarațiilor de reciprocitate în ceea ce privește rambursarea TVA între România și țara solicitantului".

Potrivit Declarației de reciprocitate a României către Turcia:

"Legislația fiscală română, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 1472 alin. (1) lit. b) ca 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. Aceasta prevedere reprezintă transpunerea în legislația fiscală română a Directivei Consiliului 86/560/CEE din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Aranjamente pentru rambursarea taxei pe

valoarea adaugata catre persoane impozabile care nu sunt stabilite în Comunitate.

[...] Având în vedere ca rambursarea poate fi acordată numai pe bază de reciprocitate și că legislația din Turcia permite rambursarea taxei pe valoarea adaugată platită 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 sa 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 adaugata platita în România, aferenta achizițiilor menționate mai sus."

Avand în vedere prevederile legale de mai sus rezultă că legiuitorul a stabilit o procedură specifică prin care persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită în Comunitate poate solicita rambursarea TVA achitată pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii efectuate în România, respectiv dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoana impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă.

De asemenea, 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 adaugată platită în România.

În speță, organul fiscal a respins la rambursare TVA în sumă de ... lei solicitată de X AS prin reprezentant fiscal SC Z SRL pe motiv că:

- pentru facturile menționate la pozițiile 8,12,15,16,17 din anexa la Cererea de rambursare, societatea nu a prezentat documente de plată corespunzătoare, în plus pentru facturile menționate la pozițiile 8,15,16,17, se consideră că acestea nu respectă normele privind regimul intern de numerotare a facturii;

- pentru facturile menționate la pozițiile 1,2,3,4,5,6,7,9,10,11 din anexa la Cererea de rambursare, nu se respectă normele minimale privind conținutul facturii; în plus, pentru facturile menționate la pozițiile 2,3,4,5,6, societatea nu a prezentat documente de plată corespunzătoare, iar pentru factura menționată la poziția 22 din anexa la Cererea de rambursare, societatea nu a prezentat factura în original.

Din analiza motivațiilor aduse de societatea nerezidentă contestatară prin reprezentant fiscal și din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

În privința argumentației referitoare la nerespectarea principiilor respectării dreptului la informare, buneii-credințe și neutralității măsurilor fiscale, motivațiile contestatarii sunt vădit neîntemeiate având în vedere următoarele:

- prevederile art. 107 alin. (1) din Codul de procedură fiscală invocat în susținere se referă la comunicarea constatărilor pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, situație care nu se aplică speței întrucât cererea de rambursare se soluționează în urma unei analize documentare efectuate de organele fiscale Procedurii aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr. 5/2010;

- neutralitatea măsurilor fiscale invocată la nivel de principiu, ce trebuie să asigure condiții egale investitorilor, indiferent de naționalitate și forma de proprietate nu are nicio legătură cu speța analizată, având în vedere că societatea nerezidentă contestată nu este contribuabil la bugetului statului român, nu desfășoară activități economice pe teritoriul României, ci într-un stat tert al Uniunii Europene (în Turcia), iar dreptul la deducerea/recuperarea/rambursarea TVA este acordat doar în condiții de reciprocitate, așa cum rezultă din prevederile art. 147² alin. (1) lit .b) din Codul fiscal și art. 2 alin. (2) din Directiva 86/560/CEE, a treisprezecea directivă a Consiliului din 17 noiembrie 1986. Cum în declarația de reciprocitate a României către Turcia se precizează cu claritate faptul că Turcia nu rambursează decât TVA platită 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, nici legislația fiscală din România nu poate permite rambursarea TVA către persoanele impozabile din Turcia decât în aceleași condiții, respectiv a taxei achitate, ceea ce implică dovedirea achitării către furnizori a achizițiilor de bunuri și servicii ce fac obiectul solicitării la rambursare. În plus, conform art. 4 alin. (2) din Directiva 86/560/CEE „*statele membre pot prevedea excluderea anumitor cheltuieli sau pot impune condiții suplimentare pentru restituiri*”, astfel că este pe deplin îndreptățită solicitarea organelor fiscale pentru dovedirea achitării facturilor înscrise în lista operațiunilor anexată cererii.

Afirmația societății prin reprezentant fiscal în sensul că „*dosarul la rambursare a fost considerat complet de organele fiscale și prin urmare a fost acceptat de acestea*”, prin enumerarea documentației depuse, este pur speculativă, câtă vreme corespondența purtată de organele fiscale pentru soluționarea cererii dovedește contrariul, iar conform pct. 50 alin. (8) din Normele metodologice organele fiscale investite cu soluționarea cererii pot impune reprezentantului orice alte obligații în plus pentru a se asigura că cererea de rambursare este justificată.

În ceea ce privește facturile înscrise la pozițiile 1,2,3,4,5,6,7,9,10,11 din anexa la Cererea de rambursare pentru care s-a respins la rambursare TVA în sumă totală de ... lei, se constată următoarele aspecte:

- facturile emise de SC B SRL, nu conțin toate datele de identificare ale furnizorului, fiind aplicată doar stampila rotundă a societății;

- factura .../07.06.2011, înscrisă la poziția 7 din anexa la Cererea de rambursare nu conține cota de taxă aplicată;

- facturile nr., nu au data emiterii trecută sau nu se înțelege la ce data se refera, iar unele facturi încadrate la acest punct nu au justificarea plății: factura nr. .../09.06.2011, nr. ./data incertă, nr. ./data incertă, nr. .../data incertă, .../22.06.2011.

În drept, prevederile art. 146 alin. (1), lit. a) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează: " Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferenta 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 sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 ".

Prevederile art. 155 alin (5), specifică faptul că " Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

e) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care aceasta dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

j) indicarea cotei de taxa aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei; "

De asemenea prevederile pct. 72 alin (4), din Normele metodologice de aplicare a dispozițiilor art 155, alin (5), din Legea nr 571/2003, privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, arată, "Prevederile art. 155 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal referitoare la adresa furnizorului/prestatorului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul. În cazul furnizorilor/prestatorilor cu sediul activității economice în România, care au sedii secundare fără personalitate juridică pe teritoriul României, pe facturile emise se va înscrie adresa sediului activității economice a persoanei juridice și, opțional, se poate înscrie și adresa sediului secundar prin care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile. În cazul furnizorilor/prestatorilor cu sediul activității economice în afara României, care au sedii fixe pe teritoriul României, pe facturile emise se va înscrie adresa sediului fix din România care a realizat livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii. Persoanele impozabile care au sediul activității economice în România și au sedii fixe în alte state de la care livrează bunuri sau prestează servicii vor înscrie pe facturi adresa sediului fix prin care au fost realizate aceste operațiuni."

În susținerea contestației, pentru facturile mai sus menționate petenta a prezentat facturile de stornare și corecție. Din analiza facturilor stornate reiese faptul că sunt întocmite în anul 2014, iar prin cererea de rambursare se solicită tva aferentă achizițiilor efectuate în anul 2011. De asemenea facturile de corecție nu conțin suma de plată în euro, sumă menționată în facturile originale.

În drept, prevederile 81² alin (3), din Normele metodologice de aplicare a dispozițiilor art 159, din Legea nr 571/2003, privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, *"Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit ari. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate initial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Aceasta factura va fi atasată facturii initiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxa al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar"*.

De asemenea, se reține că cererea de rambursare depusă de contribuabilul nerezident, nu a fost soluționată cu control fiscal, aceasta s-a soluționat conform unei proceduri specifice stabilită de legiuitor.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit careia "facturile menționate la pozițiile 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11 din anexa la Cererea de rambursare, au fost achitate în numerar conform documente de plată atașate", se constată că societatea nerezidentă nu a făcut dovada plății facturilor aflate la poziția 2, 3, 4, 5, 6 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea, anexată la cerere. Pentru celelalte facturi atașează chitante pentru plata în numerar a acestora, chitanțe care nu conțin elementele obligatorii prevazute de lege, respectiv la datele de identificare ale societății emitente s-a aplicat doar ștampila rotundă.

Mai mult, în facturile originale nu se specifică plata în numerar a acestora iar în facturile de corecție ale acestora, atașate la dosarul contestației se face precizarea că plata s-a efectuat prin virament bancar. Chitanța nr. .../07.06.2011, prin care se specifică plata sumei de lei, respectiv contravaloarea facturii nr. .../07.06.2011, a fost anulată, anularea s-a efectuat pe o copie a acesteia nu pe original, emițându-se o nouă chitanță cu nr. .../30.06.2011, iar pe copie se menționează scris de mana că plata facturii s-a efectuat în 30.06.2011.

Referitor la facturile înscrise la pozițiile 8, 12, 15, 16, 17 din anexa la Cererea de rambursare, respectiv facturile nr./16.08.2011, nr...../21.09.2011, nr./30.06.2011, nr./31.07.2011, nr. .../31.08.2011, în valoare totală facturată în de ... euro, din care TVA solicită la rambursare în cuantum de ... lei, ca document justificativ al plății pentru facturile emise de societatea B SRL, se anexează extrase de cont, care nu au elemente de identificare pentru plățile efectuate, în care nu se specifică ce factură se plătește pentru furnizor, au valoare diferită de cea a facturilor în baza cărora s-a solicitat rambursarea tva, valoarea lor fiind mult mai mare decât cea a facturilor în baza cărora se solicită rambursarea TVA.

De asemenea, pe facturile emise în baza cărora s-a solicitat tva de rambursat se specifică "plată cu OP" în valoare diferită de cea a extraselor prezentate, astfel aceste extrase nu pot fi considerate documente justificative ale plății facturilor menționate mai sus.

Pentru susținerea cererii de rambursare s-au anexat extrase bancare însumand plăți în valoare totală de ... euro, mai puțin decât suma facturată, iar doua dintre plăți sunt anterioare facturilor de mai sus, plata efectuandu-se în data de 24.06.2011 și 17.06.2011, iar data primei facturi este 30.06.2011.

Pentru facturile mai sus menționate, suma achitată conform extras anexat la factură nu coincide cu suma din factură centralizatoare, suma achitată fiind singurul element cu care se poate face corelație între factura achitata și extras, neexistand un alt element specificat pe extrasele de cont pentru a putea identifica plata facturii pentru care se solicita TVA de rambursat, fapt pentru care extrasele prezentate nu pot fi considerate documente valide justificative ale plății facturilor pentru care se solicită rambursarea de TVA.

Mai mult, prin contestația formulată petenta face mențiunea că "Societatea a plătit facturile respective aproape în întregime, după cum se poate vedea în centralizatorul atașat. Astfel, valoarea cumulată a acestori facturi este de ... EUR, iar plățile aferente sunt în sumă de ... EUR. Consideram că diferența rămasă neplatită de EUR nu poate reprezenta un motiv de respingere a TVA.", reținandu-se că TVA aferentă acestor facturi nu a fost admis la rambursare deoarece documentele anexate pentru justificarea plății acestora nu au elemente de identificare a plății efectuate, astfel nu se poate stabili cu certitudine dacă plata efectuată este aferentă facturilor în baza cărora se solicită rambursarea TVA, sau nu se poate deduce care factura nu a fost achitată în totalitate și nici ce taxa pe valoare adaugata s-a plătit pentru a se rambursa.

În speță sunt incidente și prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care 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.(...)"

Mai mult, unele facturi emise de furnizorul B SRL, pentru care nu s-a putut justifica plata acestora, au acelaș numar de ordine, respectiv factura nr. .../30.06.2011, nr. .../31.07.2011, nr. .../16.08.2011, nr. .../31.08.2011, fără sa se specifice seria, nerespectandu-se prevederile Normelor privind regimul intern de numerotare a facturii din anexa 4 la Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, conform căroră:

" 1. Persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aiba atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate.

2. Factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încat să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis.

Anual, se stabilește numărul de la care se va emite prima factura.

În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc ... "

Cu ocazia depunerii contestației petenta a anexat facturi de stornare și de corecție pentru facturile nr./30.06.2011, nr./31.07.2011, nr. .../16.08.2011 și nr./31.08.2011, prin care se modifică numărul de ordine și se înseriază factura.

Din analiza facturilor de corecție întocmite nr./31.01.2014, nr./31.04.2014, nr./31.01.2014 și nr./31.01.2014, reiese faptul că acestea nu conțin toate elementele specificate în factura inițială, fiind astfel încălcate prevederile art 159 alin (1) lit b) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *" în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat."*

Avand în vedere faptul că Societatea nu a putut justifica plata facturilor aflate la pozițiile 8,12,15,16,17 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea pentru facturile menționate mai sus Societatea nu îndeplinește condițiile stabilite de legislația fiscală în vigoare pentru rambursarea taxei pe valoare adaugata.

În ceia ce privește factura nr./31.12.2011, emisă de furnizorul A Internațional Services, pentru care nu a fost admisă la rambursare taxă pe valoare adaugată în valoare de lei, petenta recunoaște că nu a anexat-o la documentele depuse în susținerea cererii de rambursare, împreună cu documentele care ar justifica plata acesteia considerand totuși că argumentele

invocate de autoritățile fiscale sunt neîntemeiate întrucât Societatea nu a primit o solicitare privind prezentarea documentelor adiționale menționate mai sus.

Se reține că cererea de rambursare depusă de contribuabilul nerezident, s-a soluționat conform unei proceduri specifice stabilită de legiutor, astfel reprezentantul în scopul rambursării avea obligația *"să depună la organele fiscale competente o cerere pe modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, anexand toate facturile și/sau documentele de import în original, care să evidentieze taxa a carei rambursare se solicită"* conform prevederilor punctului 50 alin (7) din Normele metodologice de aplicare a dispozițiilor art. 147² alin (1) lit b din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Organul fiscal verifică respectarea condițiilor impuse de prevederile O.M.F.P nr. 5/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității și poate solicita informații suplimentare în condițiile prevederilor pct. 50 alin (8) din Normele metodologice, conform cărora *"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. 147² alin. (1) lit. b) din Codul fiscal orice alte obligații în plus față de cele prevăzute la alin. (7)."*

Se constată că organele fiscale au solicitat documente suplimentare referitoare la plata facturilor cu adresa nr ...A/06.12.2012, la care reprezentantul în scopul rambursării nu a răspuns, astfel s-a revenit cu adresa nr. ...A/31.07.2013 prin care s-a acordat termen de 30 zile pentru prezentarea documentelor, contestatoarea având suficient timp să pună la dispoziție documente valide, care să justifice plata facturilor pentru care s-a solicitat rambursarea TVA și să explice modalitatea de plată a acestor facturi.

Rezultă că societatea nerezidentă, prin reprezentant fiscal, nu a făcut dovada achitării facturilor ce fac obiectul contestației, deși cunostea foarte bine cerința organelor fiscale de a dovedi achitarea TVA cu documente valide, precum și neajunsurile semnalate în documentația deja depusă din conținutul comunicărilor transmise de organele fiscale, astfel că urmează a fi respinsă contestația formulată de X din Turcia pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de ... lei.

Având în considerare cele menționate se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de către X din Turcia împotriva Deciziei nr. .../22.10.2013 de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, emisă de DGFP București și care vizează suma de ... lei, reprezentând TVA respins la rambursare.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul O.G. Nr. 92 /2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. .../ 26.01.2015 se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către X din Turcia prin reprezentant fiscal SC Z SRL, împotriva Deciziei nr. .../22.10.2013 de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, emisă de DGFP București și care vizează suma de ... lei, reprezentand TVA respins la rambursare

2. Prezenta decizie se comunică la:

- SC Z SRL;

- DGRFP Bucuresti – Administrația Fiscală pentru
Contribuabili Nerezidenti

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...