

DECIZIA nr. 2857/959/26.11.2014

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

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timisoara 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 Ltd.Sti 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 Timisoara.

Contestația este formulată de X Ltd.Sti din Turcia, prin reprezentant fiscal SC Y SRL, cu sediul in ..., Romania, având cod de înregistrare în scopuri de TVA RO ..., fiind reprezentată prin doamna Z, în calitate de împuternicit, potrivit procurii dateate 24.10.2011.

Contestația este formulată împotriva Deciziei nr. .../08.08.2013 de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii, emisă de DGFP București și care vizează suma de ... lei lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

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:

X este o societatea turca, avand sediul social in Turcia, inregistrata pentru scopul rambursarii TVA in Romania prin desemnarea SC Y SRL in calitate de reprezentant fiscal, primind astfel codul de inregistrare fiscala ...;

In cursul anului 2010 Societatea a achizitionat combustibil, precum si alte bunuri si servicii de la societatea Y GMBH + CO.KG, societatea germana avand sediul social in ...,Germania inregistrata in scopuri de TVA in Romania prin reprezentant Z SRL cu sediul in ... Bucuresti("Furnizor" sau "Y Germania" in cele ce urmeaza).

In baza prevederilor art. 132, alin.(1), lit. c) coroborat cu prevederile art. 150, alin(1) din codul fiscal, Furnizorul a facturat livrarile de bunuri aplicand TVA romanesc asupra valorii bunurilor vandute(asupra bazei de impozitare a

bunurilor vandute).De asemenea, facturile de livrari de bunuri prin care s-a colectat TV A romanesc au fost emise de Furnizor avand in vedere codul lor de TV A alocat de autoritatile fiscale din Romania.

Avand in vedere ca X inregistra TVA de rambursat pentru achizitii de bunuri efectuate pe teritoriul Romaniei, in baza prevederilor art. 147 indice 2, alin.(1), lit. b) din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.50 din Normele metodologice si Ordinul nr. 5/2010 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoare adaugata catre persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii("Ordinul 5/2010"), la data de 29.09.2011 a solicitat rambursare a sumei de TV A aferenta achizitiilor efectuate pe teritoriul Romaniei in anul 2010 in valoare de ... lei prin depunerea "Cererii de rambursare pentru persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii-formular 313" sub numarul

Ulterior depunerii cererii de rambursare de TVA la Administratia Financiara a Sectorului 1 Bucuresti si analizei acesteia si documentatiei aferente de catre reprezentanti autoritatile fiscale in data de 21.03.2012, s-a emis prima Decizie de rambursare, prin care s-a respins suma de ... lei. Decizia a fost primita de catre reprezentantul Societatii in data de 30.03.2012, iar impotriva acestei prime decizii, in termenul legal de 30 de zile de la comunicare, respectiv in data de 19.04.2012, Societatea a depus contestatia cu numarul

Contestatia a fost inaintata spre competenta solutionare a Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, care ulterior a delegat competenta asupra solutionarii contestatiei catre DGFP Hunedoara.

Astfel, in ianuarie 2013, Societatea a primit adresa nr. .../31.01.2013, prin care DGFP Hunedoara informa cu privire la delegarea de competenta. Ulterior analizei contestatiei si a documentelor aferente s-a emis decizia privind modul de solutionare a contestatiei depusa de Societate, decizie prin care s-a dispus desfiintarea partiala a deciziei de rambursare nr. ... din 21.03.2012, respectiv pentru suma de ... lei urmand ca intr-un termen de 30 de zile de la data emiterii deciziei cu privire la contestatie, AFP Sector 1 sa procedeze la o noua analiza a cererii depusa de Societate.

Decizia asupra contestatiei a fost comunicata si AFP Sector 1, in calitate de organ emitent al actului administrativ fiscal atacat, care in data de 18.07.2013 a emis adresa nr. ... prin care solicita Societatii informatii suplimentare in vederea noii analize ce urma sa fie efectuata in baza deciziei emisa de DGFP Hunedoara. Cu privire la aceasta cerere de informatii suplimentare Societatea a dovedit disponibilitatea de a colabora indeaproape cu autoritatile fiscale in vederea solutionarii favorabile a cererii de rambursare,TVA furnizand toate informatiile solicitate in plus de AFP Sector 1 Bucuresti pentru re analizarea dosarului.

Referitor la nelegalitatea respingerii rambursarii TVA aferenta bunurilor achizitionate de X pe teritoriul Romaniei, in ceea ce priveste argumentatia organului fiscal care a efectuat analiza dosarului de rambursare al Societatii si care a procedat la emiterea deciziei de rambursare ce se contesta petenta mentioneaza urmatoarele:

Cu privire la motivatia autoritatilor conform careia prevederile art.147 indice 2 alin.(1) lit. b) din Legea 571/2003 nu au fost respectate de catre X la momentul depunerii documentatiei aferente cererii de rambursare de TVA pentru anul 2011 intrucat Societatea nu a probat plata TVA solicitata la rambursare

Specific pentru faptul ca nu a prezentat documente de justificare a platii TVA solicitata la rambursare in Romania, organele fiscale au considerat ca Societatea nu a respectat prevederile art.147²,alin(1).lit b) din Codul Fiscal coroborat cu pct. 50 din normele metodologice.

Avand in vedere conditiile prevazute de Normele metodologice, documentatia depusa de Societate si argumentele in baza carora organele fiscale au emis decizia respingere, petenta considera ca niciuna din conditiile prevazute de legislatia de TVA nu a fost incalcată de Societate. Acest lucru intrucat Societatea a pus la dispozitia organelor fiscale o declaratie pe proprie raspundere, prin intermediul careia declara ca pe parcursul anului 2010 nu a avut in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita, respectiv ca nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei.

Ori singurul argument invocat de organele fiscale la momentul emiterii deciziei de respingere a fost ca Societatea nu a prezentat documente justificative de plata a TVA solicitata la rambursare. In acest sens, asa cum reiese si din paragrafele legislative mai sus citate, mentioneaza ca prevederile legale, in baza carora se efectueaza rambursarile de TVA catre nerezidenti (respectiv Codul fiscal si Normele metodologice) nu prevad obligativitatea solicitantului de a depune impreuna cu cererea de rambursare de TVA si documente de plata a facturilor incluse in cererea de rambursare.

Prin urmare, interpretarea data de catre organele fiscale sintagmei "rambursarea taxei achitate pentru importuri si achizitii de bunuri si servicii efectuate in Romania" conform careia se ramburseaza numai taxa achitata, depaseste atat principiile generale legate de deductibilitatea TVA ,dar si regulile specifice pentru rambursare a TVA catre persoane rezidente in tari terte prevazute prin Directiva.

Astfel dupa cum reiese si din textul de lege citat (art147², ali(1) din Codul Fiscal), legiuitorul nu a impus ca taxa aferenta operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA in Romania sa fie achitata/platita, ci ca aceasta sa fie aferenta unor operatiuni taxabile ce au avut locul impozitarii din punct de vedere al TVA in Romania. Cu toate acestea, X a pus la dispozitia organelor

fiscale, pe langa documentele obligatorii prevazute de lege, si documente ce atestau plata facturilor incluse in cererea de rambursare de TVA, dar nici acestea nu au fost suficiente din perspectiva organelor fiscale pentru restituirea contravalorii TVA perceputa de Y GXia pentru achizitiile efectuate de Societate pe teritoriul Romaniei.

Mai mult, interpretarea organelor fiscale excede si prevederile art. 2 din Directiva, conform caruia " ... fiecare stat membru restituie oricarei persoane impozabile care nu este stabilita pe teritoriul Comunitatii ... orice taxa pe valoare adaugata aplicata unor servicii care i-au fost prestate sau pentru bunuri impozabile sau care i-au fost livrate pe teritoriul tarii de catre alta persoana impozabila sau care i-a fost perceputa pentru importul de bunuri in statul respectiv ... ".Astfel cum reiese din textul legal citat persoana impozabila neinregistrata in Comunitate are dreptul la rambursarea taxei aplicate/percepute si nu a taxei platite pentru achizitiile efectuate pe teritoriul unui stat membru.

De asemenea, un alt argument adus de organele fiscale pentru respingerea rambursarii de TVA este acela ca Societatea nu a putut face dovada achitarii taxei pe valoare adaugata aferenta facturilor de achizitii de combustibil incluse in cererea de rambursare, intrucat in opinia organelor fiscale contractul de factoring pus la dispozitie, nu poate fi considerat, drept document care sa sustina decontarea dintre parti cu privire la tranzactiile comerciale efectuate.

De asemenea, un alt argument adus de organele fiscale pentru respingerea rambursarii de TVA este acela ca Societatea nu a putut face dovada achitarii taxei pe valoare adaugata aferenta facturilor de achizitii de combustibil incluse in cererea de rambursare, intrucat in opinia organelor fiscale contractul de factoring pus la dispozitie, nu poate fi considerat, drept document care sa sustina decontarea dintre parti cu privire la tranzactiile comerciale efectuate.

In acest sens, se mentioneaza ca la alin.(1) al art.145 din Codul Fiscal se prevede ca asa cum reiese din textul legal citat, persoana rezidenta poate solicita rambursarea taxei doar in momentul in care aceasta a fost platita avand in vedere de asemenea si prevederile art...² alin(3) conform caror exigibilitatea taxei intervine la data incasarii contravalorii integrale sau parti ale a livrarii de bunuri sau servicii.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal,^{pct.16}² alin (1¹) prevad, in masura in care dreptul de deducere al unei persoane impozabile romane care aplica sistemul de TVA la incasare este acordat si in cazul in care stingerea datoriei se realizeaza printr-o cesiune de creanta, considera ca respingerea dreptului de rambursare de TVA al Societatii pe motiv ca cesiunea creantelor de TVA nu este considerata de autoritati drept modalitate de achitare/stingere a datoriei fata de Fumizor, contravine prevederilor art.4 din Directiva, din care rezulta ca dreptul de rambursare a TVA trebuie acordat nerezidentilor in aceleasi conditii in care se permite deductibilitatea TVA persoanelor impozabile rezidente.

Ca urmare a celor prezentate mai sus se sustine ca incheierea contractului de factoring, prin care se cesioneaza creanta ,nu trebuie sa afecteze in mod negativ dreptul de rambursare al Societatii, intrucat prin incheierea unui astfel de contract nu sunt incalcate prevederile Codului fiscal cu privire la rambursare de TVA. Mai mult, prin incheierea contractului de factoring, Societatea a vandut creante de TVA catre o terta parte, creante ce au fost platite direct de cumparatorul creantelor catre, fara a genera insa doua plati diferite pentru aceeasi suma, respectiv;

- plata de la societatea de factoring (RRS C.V, denumita anterior ES C.V) catre X pentru creantele de TVA vandute de X respectiv
- plata de la X catre furnizorul sau in contul TVA mentionata in facturile solicitate la rambursare.

Avand in vedere cele prezentate mai sus ,documentatia pusa la dispozitia organelor fiscale la data depunerii cererii de rambursare de TVA, informatiile incluse in Anexa 1 la prezenta contestatie, dar si documentele depuse prin intermediul prezentei contestatii, rezulta ca valoarea facturilor incluse in cererea de rambursare, inclusiv TVA aferenta, a fost platita catre Y Germania.

Cu privire la motivatia autoritatilor conform careia prevederile pct.1 din Instructiunile de completare a formularului 313, aprobate prin Ordinul nr.5/04.01.2010 nu ar fi fost respectate de catre X la momentul depunerii documentatiei aferente cererii de rambursare de TVA pentru anul 2011 petenta arata ca pct .1 din Instructiunile de completare a formularului 313, prevazute in anexa III a Ordinului 5/2010" Cererea de rambursare se depune de catre persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii, pentru rambursarea taxei facturate de alte persoane impozabile si achitate de acestea pentru bunurile mobile care le-au fost livrate sau serviciile care le-au fost prestate in beneficiul lor in Romania, precum si a taxei achitate pentru importul bunurilor in Romania pe o perioada de minim 3 luni sau de maximum un an calendaristic ori pe o perioada mai mica de 3 luni ramasa din anul calendaristic".

Ori petenta sustine ca pentru simplul fapt ca aceste instructiunilor de completare a unui formular mentioneaza ca taxa pentru care se solicita rambursarea de TVA trebuie sa fie achitata, nu trebuie sa nasca obligatii suplimentare pentru solicitant. Acest lucru cu atat mai mult cu cat singurele conditii pe care trebuie sa le aiba in vedere o societate nerezidenta la momentul depunerii cererii rambursare a de TVA, sunt cele prevazute la pct.50 din Normele metodologice, asa cum se precizeaza si la art.147², lit.b) din Codul fiscal, care reprezinta impreuna, baza legala pentru rambursarile de TVA in Romania solicitate de societati rezidente in Turcia.

Mai mult arata ca in baza prevederilor art 78 al Legii 24/2000 privind normele de tehnica legislativa pentru elaborarea actelor normative,asa cum a fost modificata si completata,"Ordinele ,instructiunile si alte asemenea acte

trebuie sa se limiteze strict la cadrul stabilit de actele pe baza si in executarea carora au fost emise[...]" .De asemenea mentionam si prevederile art.81 din Legii 24/2000 conform careia"La elaborarea proiectelor de hotarari,ordine sau dispozitii se va avea in vedere caracterul lor de acte subordonate legilor,hotararilor si ordonantelor Guvernului si altor acte de nivel superior".

Avand in vedere prevederile mai sus citate, se sustine ca organele fiscale nu isi pot baza decizia de respingere arambursarii de TVA Aemisa pentru X pe prevederile Ordinului 5/2010 O,intrucat acestea vin sa aduca obligatii suplimentare pentru solicitant atat fata de prevederile Directiei ,cat si fata de prevederile Codului Fiscal intrucat prevederile Ordinului 5/2010 se subordoneaza in aplicare prevederilor Codului Fiscal.

Cu privire la motivatia autoritatilor conform careia prevederile Declaratiei de reciprocitate a Romaniei catre Turcia nu ar fi fost respectate de catre X la momentul depunerii documentatiei aferente cererii de rambursare de TVA pentru anul 2011 petenta arata ca in acest sens ca singurele acte normative care constituie cadrul legal ce trebuie avut in vedere la momentul efectuării unei rambursari de TVA in baza prevederilor Directivei sunt Codul Fiscal si Normele metodologice de aplicare a prevederilor Codului Fiscal.

Declaratia de reciprocitate a Romaniei catre Turcia,este un document prin care se stabileste ca taxa se restituie in conditii de reciprocitate de cele doua state, pentru aceleasi bunuri,fara sa impuna obligatii suplimentare ce trebuie respectate de solicitantul rambursarii in Romania respectiv Turcia.

Asadar se arata ca argumentatia organelor de control conform careia X nu a respectat prevederile Declaratiei de reciprocitate a Romaniei catre Turcia este eronata, intrucat singurele parti care trebuie sa a respecte prevederile acestui document sunt tarile inele respectiv Romania si Turcia, si nu solicitantul X.

In sustinerea celor prezentate in cuprinsul prezentei Contestatii si pentru a dovedi buna credinta a Societatii, anexam la prezenta contestatie si urmatoarele inscrisuri:

- documentele ce atesta plata TVA efectuata de Y in numele si in contul Societatii Y Germania respectiv:

- extrase de cont lunare puse la dispozitie de Y pentru fiecare luna a anului 2010 inclusiv luna ianuarie a anului 2011 (copii in limba germana, sau engleza dupa caz, si traduceri autorizate in limba romana in copie)

- extrase de cont lunare puse la dispozitie de Y Germania pentru fiecare luna a anului 2010,inclusiv luna ianuarie a anului 2011 ce atesta incasarea sumelor platite de Y(copii in limba germana si traduceri autorizate in limba romana in original);

- situatii din evidentele contabile ale Y ce atesta inregistrarea creantelor de TVA si a sumelor datorate,in baza contractului de factoring catre Y Germania(va rugam sa va referiti in acest sens la informatiile anexate in format electronic pe CD-ul depus impreuna cu prezenta contestatie);

•detalierea sumelor achitate de RRS catre Y Germania avand in vedere contractul de factoring si sumele incluse in situatiile evidentele contabile ale RRS(copii in limba engleza si traduceri autorizate in limba romana in original pentru detalierea aferenta lunii ianuarie 2011). Originalul traducerii fiind deja in posesia AFP Sector 1;

- documentele "Net invoicing credit notes"documente prin care se determina valoarea creantei achizitionate de Y, documente emise cu privire la fiecare factura inclusa in cererea de rambursare de TVA (spre exemplificare a procedat la traducerea unui exemplar in limba romana pe care il anexeaza la prezenta adresa, toate documentele anexate in limba engleza avand acelasi format si continut cu documentul tradus);

- contractul incheiat cu Y Germania pentru bunurile si serviciile achizitionate pentru care s-a solicitat rambursarea de TV A ,si anexele acestuia(toate aceste documente sunt anexate la prezenta adresa in copie in limba turca precum si copia traducerii autorizate in limba romana, originalul traducerii fiind deja in posesia AFP Sector 1);

- contractul de factoring('Net invoicing Programme) incheiat intre Societate si Y in copie in limba turca si copie a traducerii autorizate in limba romana, originalul traducerii fiind deja in posesia AFP Sector 1;

- certificatul constatator nr ../GVN emis in Olanda la data de 13.08.2013de catre notarul public Regine Charlotte Anne-Marie van Nierop, care atesta denumirea actuala a societatii de factoring precum si data la care a avut loc schimbarea de denumire din ES C.V.in Y Refund Service C.V.(copie in limba germania si traducere autorizata in limba romana in copie, mentionam ca originalul traducerii a fost deja in atentia AFP Sector lde catre Y Romania);

- copia deciziei de rambursare nr. ... din 08.08.20 13, precum si copia plicului care atesta data primirii in 13.08.2013;

- copia deciziei privind solutionarea contestatiei nr ../27.06.2013 ,depus impotriva deciziei de rambursare nr ../21.03.2012

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

Prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii nr. ../08.08.2013, urmare a Deciziei nr. ../28.06.2013 privind solutionarea contestatiei inregistrata la DGFP-Hunedoara sub nr. ../2013, organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti au stabilit TVA de rambursat astfel:

TVA solicitata la rambursare..... lei;

TVA aprobata la rambursare.....0,00 lei;

TVA respinsa la rambursare..... lei,

având în vedere următoarele motive de fapt:

- 20 lei, reprezentand TVA solicitat in plus fata de facturile nr. ..., 10/592317925/002/15.09.2010, emise de Y GMBH+CO.KG(GXia), reprezentat fiscal prin SC PricewaterhousCoopers Tax Advisors and Accountants SRL;

- ... lei, reprezentand TVA aferent facturi nr...., .../15.09.2010, .../003/30.09.2010, .../15.10.2010, .../31.10.2010, .../15.11.2010, .../30.11.2010, .../15.12.2010, .../31.12.2010, emise de Y GMBH+CO.KG(GXia), reprezentat fiscal prin SC Z SRL pentru care societatea nu a prezentat document de justificare a TVA, deoarece in baza contractului de factoring incheiat cu ES. CV, societatea X i-a vandut acesteia creantele de rambursare a TVA (net invoicing program), prin creditarea direci in facturile Y, in care este continuata taxa pe valoare adaugata externa respectiva (net invoicing) pentru justificarea platii, au fost prezentate extrase de cont in limba turca si traduse in limba romana pe sumele din summary invoice (din totalul facturilor de plata ale X catre Y GmbH+CoKG-GXia se scade Y Netinvoicing imediate), platite de catre Y GmbH+CoKG intr-un cont deschis in Turcia, in extrase mentinonandu-se data facturii (factura din 31.08.2010) numarul summary invoice (facturile din 30.09.2010,15.10.2010,15.11.2010) numarul si data summary invoice (facturile din 30.09.2010, 31.10.2010, 30.11.2010, 15.12.2010, 31.12.2010); pentru justificarea platii TVA-ului a fost prezentat contractul de factoring incheiat intre X si ES CV (actual Y), dar acesta nu reprezinta document valid din care sa rezulte achitarea de catre X a taxei pe valoare adaugata de ... lei aferenta achizitiei de combustibil conform facturilor nr. ..., .../15.09.2010, .../30.09.2010, .../15.10.2010, .../31.10.2010, .../15.11.2010, ...30.11.2010, .../15.12.2010, .../31.12.2010, emise de Y GMBH+CO.KG(Germania), reprezentat fiscal prin SC PC SRL.

În drept s-au invocat prevederile art.147² alin.(1) lit.b din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizările pct.50 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, coroborate cu prevederile pct.1 din Instrucțiunile de completare a formularului 313 “Cerere de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România”, stabilite în afara Comunității aprobate prin Ordinul nr. 5 / 04.01.2010, precum și Declarația de reciprocitate a României către Turcia.

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:

În fapt, X Ltd.Sti. este o societate turcă, înregistrată pentru scopul rambursării TVA în România prin desemnarea SC Y SRL în calitate de reprezentant fiscal, primind astfel codul de înregistrare fiscală ..., obiectul activității X îl reprezintă prestarea de servicii logistice și de transport.

În cursul anului 2010, X a achiziționat combustibil și o serie de alte bunuri mobile de la compania Y GmbH + CO.KG, societate germana având sediul

social în ..., reprezentată fiscal pentru scopuri de TVA în România de către Z SRL, cu sediul în ... ("furnizorul român").

X Ltd.Sti din Turcia prin Cererea de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, pentru anul 2010, perioada 01.01.2010 – 31.12.2010, înregistrată cu nr. .../29.09.2011, a solicitat la rambursare TVA în sumă de ... lei.

Autoritățile fiscale au emis decizia de rambursare, prin care s-a respins la rambursare taxa în sumă de ... lei. Motivul invocat de autorități este acela că suma de ... lei reprezentând TVA este aferent facturilor fiscale emise de Y GmbH+CO.KG, CUI RO..., reprezentat fiscal prin SC Z SRL, și reprezintă refacturări ale bunurilor și serviciilor achiziționate în benzinării de X Ltd.Sti. din Turcia în numele și în contul Y GmbH+COKG (GXia) și a căror încasare nu a putut fi probată de către SC Z SRL, iar suma de ... lei reprezentând TVA aferent facturilor fiscale emise de Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri Naționale din România SA și reprezintă "c/v plată roviniere", "tarif orar", iar rambursarea TVA-ul aferent roviniere, tarif orar, nu este prevăzută în Declarația de reciprocitate a României către Turcia.

Împotriva acestei decizii petenta prin reprezentantul fiscal a formulat în termenul legal contestația înregistrată sub nr. .../19.04.2012.

Contestația a fost soluționată de DGFP - Hunedoara prin Decizia nr. .../27.06.2013, prin care s-a decis:

“Art. 1 - Desființarea Deciziei nr. ... / 21.03.2012 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 Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București - Administrația Finanțelor Publice a Sectorului 1, și care vizează suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, urmând ca organele fiscale, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute în prezenta”

“Art. 2 - Respingerea contestația împotriva Deciziei nr. .../21.03.2012 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-MB – AFP Sector 1, pentru suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare aferentă facturilor fiscale emise de CNADNR SA cuprinse de la poziția nr. 10 la nr. 541 din cererea de rambursare”

În urma reanalizării documentelor anexate la cererea de rambursare, deoarece în documentul "summary invoice" din totalul de plată se scade Y Netinvoicing immediate si refund third party, cu adresa nr. .../18.07.2013, organele fiscale au solicitat reprezentantului societății petente prezentarea unor documente suplimentare, documente care nu se aflau anexate la cererea de

rambursare. Petenta prin reprezentantul sau fiscal transmite adresa nr. .../02.08.2013 la care anexeaza documentele solicitate si oferă explicații referitoare la aceste documente.

La data de 08.08.2013 a fost emisa Decizia nr. ... prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de ... lei, din care petenta contesta suma de ... lei.

În drept, potrivit art. 147² alin.(1) lit.b) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data depunerii cererii de rambursare:

“Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA 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;”

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită în Comunitate, poate solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitată în condițiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004.

Astfel, în temeiul pct.50 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, dat în explicitarea art.147² alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă la data depunerii cererii de rambursare:

“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:

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. 144¹ 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, 144 și 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.

(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.

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

(9) Cererea de rambursare prevăzută la alin. (7) lit. a) va fi aferentă facturilor pentru achiziționarea de bunuri sau servicii sau documentelor pentru importuri efectuate în perioada prevăzută la alin. (1), dar poate fi aferentă și facturilor sau documentelor de import necuprinse încă în cererile anterioare, în măsura în care aceste facturi sau documente de import sunt aferente operațiunilor încheiate în anul calendaristic la care se referă cererea.

(...)

(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.”

Potrivit Declarației de reciprocitate a României către Turcia:

„Legislația fiscală româna, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 1472 alin. (1) lit. b) că 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 adăugată către persoane impozabile care nu sunt stabilite în Comunitate.

[...] Având în vedere ca rambursarea poate fi acordată numai pe baza de reciprocitate și ca legislația din Turcia permite rambursarea taxei pe valoarea adăugată 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 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 platită în România, aferentă achizițiilor menționate mai sus."

Totodată Ordinul nr. 5 din 4 ianuarie 2010 pentru aprobarea Procedurii 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 stipulează ca:

"2. Pentru a beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la pct. 50 alin. (1) din normele metodologice și să își desemneze un reprezentant în România în scopul rambursării, potrivit pct. 50 alin. (5) din aceleași norme.

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.

ANEXA III – INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 313 "Cerere de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității", cod MFP 14.13.03.02/13:

1. Cererea de rambursare se depune de către persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, pentru rambursarea taxei facturate de alte persoane impozabile și achitate de acestea pentru bunurile mobile care le-au fost livrate sau serviciile care le-au fost prestate în beneficiul lor în România, precum și a taxei achitate pentru importul bunurilor în România pe o perioadă de minimum 3 luni sau de maximum un an calendaristic ori pe o perioadă mai mică de 3 luni rămasă din anul calendaristic."

Având 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 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.

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 adăugată plătită în România.

Potrivit prevederilor art. 147² alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 50 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare „*persoana impozabilă [...] poate solicita rambursarea taxei achitate pentru importuri și achiziții de bunuri mobile corporale și de servicii, efectuate în România*”.

În speță, urmare cererii formulată pentru perioada ianuarie – decembrie 2010 înregistrată sub nr.../29.09.2011 și urmare Deciziei nr.../27.06.2013 privind soluționarea contestației înregistrată la D.G.F.P Hunedoara sub nr.../2013 prin care s-a decis desființarea deciziei nr.../21.03.2012, organul fiscal reanalizând documentele anexate la cererea de rambursare și cele anexate ulterior a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr.../08.08.2013 prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de ... lei, solicitată de X, prin reprezentant fiscal SC Y SRL, având în vedere următoarele considerente:

- ... lei, reprezentând TVA aferent Facturii nr. ..., ..., ..., ..., emise de Y GMBH+CO.KG(GXia), reprezentat fiscal prin SC Z SRL pentru care societatea nu a prezentat document de justificare a TVA, deoarece în baza contractului de factoring încheiat cu CV, societatea X i-a vândut acesteia creanțele de rambursare a TVA (net invoicing program), prin creditarea direc în facturile Y, în care este continuată taxa pe valoare adăugată externă respectivă (net invoicing) pentru justificarea plății, au fost prezentate extrase de cont în limba turcă și traduse în limba română pe sumele din summary invoice (din totalul facturilor de plată ale X către Y GmbH CoKg-GXia se scade Y Netinvoicing immediate), plătite de către Y GmbH+CoKG într-un cont deschis în Turcia, în extrase menționându-se data facturii (factura din 31.08.2010) numărul summary invoice (facturile din 30.09.2010, 15.10.2010, 15.11.2010) numărul și data summary invoice (facturile din 30.09.2010, 31.10.2010, 30.11.2010, 15.12.2010, 31.12.2010); pentru justificarea plății TVA-ului a fost prezentat contractul de factoring încheiat între X și ES CV (actual Y), dar acesta nu reprezintă document valid din care să rezulte achitarea de către X a taxei pe valoare adăugată de ... lei aferentă achiziției de combustibil.

La rândul său, petenta, susține, în esență, ca legiuitorul nu a impus ca taxa aferentă operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA în România să fie achitată/plătită, ci ca aceasta să fie aferentă unor operațiuni taxabile ce au avut locul impozitării din punct de vedere al TVA în România.

Cu toate acestea, susține că a pus la dispoziția organelor fiscale, pe lângă documentele obligatorii prevăzute de lege și documente ce atestau plata facturilor incluse în cererea de rambursare de TVA, dar care nu au fost luate în considerare, depunând în susținerea cauzei o serie de documente cu care a dorit să facă dovada plății TVA efectuate de Y în numele și în contul petentei către Y Germania, respectiv:

- extrase de cont lunare puse la dispoziție de Y pentru fiecare luna a anului 2010 inclusiv luna ianuarie a anului 2011 (copii în limba germană, sau engleză după caz, și traduceri autorizate în limba română în copie)

- extrase de cont lunare puse la dispoziție de Y Germania pentru fiecare luna a anului 2010, inclusiv luna ianuarie a anului 2011 ce atestă încasarea sumelor plătite de Y (copii în limba germană și traduceri autorizate în limba română în original);

- situații din evidențele contabile ale Y ce atestă înregistrarea creanțelor de TVA și a sumelor datorate, în baza contractului de factoring către Y Germania (va rugăm să vă referiți în acest sens la informațiile anexate în format electronic pe CD-ul depus împreună cu prezenta contestație);

- detalierea sumelor achitate de Y către Y Germania având în vedere contractul de factoring și sumele incluse în situațiile evidențele contabile ale Y (copii în limba engleză și traduceri autorizate în limba română în original pentru detalierea aferentă lunii ianuarie 2011). Originalul traducerii fiind deja în posesia AFP Sector 1;

- documentele "Net invoicing credit notes" documente prin care se determină valoarea creanței achiziționate de Y, documente emise cu privire la fiecare factură inclusă în cererea de rambursare de TVA

- contractul încheiat cu Y Germania pentru bunurile și serviciile achiziționate pentru care s-a solicitat rambursarea de TVA,

Totodată la dosarul cauzei a fost depus în fotocopie Contractul de factoring privind achiziția de și privind prestările de servicii la creanțele de rambursare a TVA (NET INVOICING PROGRAM), încheiat între:

- » client, rubrică în care sunt enumerate două variante, respectiv:

- Compania de transport

- Operatorul de autobuze/Transportatorul de persoane,

în cuprinsul contractului fiind inserată precizarea „va rugăm bifați varianta corespunzătoare”, în speta este bifată Compania de transport, denumită pe scurt “Client”

- » firma ES C.V. cu sediul în Olanda, denumită ERS

- în fila 6/6 la rubrica „Ștampila și semnătura/semnăturile persoanei, respectiv persoanelor cu drept de reprezentare a/ale clientului” în care alături de semnătura olografă apare ștampila firmei X din Turcia.

- în fila 6/6 la rubrica „Ștampila și semnătura/semnăturile ERS, nu apare ștampila și semnătura firmei ERS

- totodată în fila 6/6 la rubrica „Utrecht _____”, nu este înserat locul și data semnării contractului de părțile contractante.

Din analiza motivațiilor petentei prin reprezentant fiscal și din documentele existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

Documentele și explicațiile prezentate de petenta în anexa la contestație conduc doar la clarificarea unor aspecte din punct de vedere al informațiilor, dar nu și din punct de vedere al sumelor concrete din facturi (în EURO, întrucât și documentele de plată sunt în EURO) a caror achitare să se poată regăsi, pe sume totale sau parțiale în extrase de cont.

În concluzie, petenta prin reprezentantul său fiscal, nu a depus în motivarea contestației înscrisuri referitoare la achitarea facturilor privind achiziționarea combustibilului din România ce fac obiectul contestației, deși conform art. 7 din Codul de Procedură fiscală organele fiscale i-au comunicat necesitatea legală a detinerii documentelor care să facă dovada achitării facturilor anexate la cererea de rambursare, precum și neajunsurile semnalate în documentația deja depusă de petenta, din conținutul comunicărilor transmise de organele fiscale, respectiv adresa nr..../18.07.2013.

De asemenea, petenta, prin reprezentantul său fiscal Y GmbH CO.KG, susține că, încheierea contractului, prin care se cesionează creanța de TVA pe care o are față de statul român, nu trebuie să afecteze în mod negativ dreptul de rambursare al petentei, deoarece prin încheierea unui astfel de contract nu sunt încălcate prevederile Codului fiscal cu privire la rambursarea de TVA.

Față de argumentele contestatoarei și documentele existente la dosarul cauzei organul competent în soluționare, reține că:

Referitor la posibilitatea considerării contractului de factoring prin care petenta a cesionat creanțe către ES C.V. din Olanda ca reprezentând dovada plății facturilor emise de furnizorul Y GmbH CO.KG (GXia), în vederea rambursării TVA în temeiul Directivei a 13-a, se rețin următoarele:

Potrivit literaturii juridice, contractul de factoring este contractul prin care o persoană, numită aderent, care poate fi vânzător de bunuri sau furnizor de servicii, cedează creanțele pe care le are împotriva cumpărătorilor sau unei alte persoane, numită factor, care se obligă să încaseze aceste creanțe, subrogându-se în acest scop în toate drepturile pe care cedentul le are împotriva debitorilor săi.

Dintre cele mai importante consecințe ale momentului formării contractului, pe planul dreptului comerțului internațional, literatura juridică reține momentul formării actului care constituie punctul de plecare al efectelor pe care contractul le produce.

În vederea faptului că literatura juridică reține că este obligatoriu înserarea în contract a cel puțin următoarelor mențiuni finale, astfel:

- a) numărul de exemplare în care se încheie contractul
- b) limba de redactare a contractului
- c) data încheierii contractului.

Referitor la elementul privind data încheierii contractului, arătăm că în mod specific în Codul comercial prin dată se înțelege, conform art. 57 alin. (1) „*Data actelor și a contractelor comerciale trebuie să arate locul, ziua, luna și anul.*”. Este vorba de data semnării contractului de către toate părțile, dacă s-a încheiat între persoane prezente, respectiv data emiterii ofertei sau acceptării, dacă se încheie între absenți

În aceste condiții, pentru contractul de factoring organului fiscal responsabil cu rambursarea TVA, data reprezintă un element esențial al contractului în condițiile în care, efectele juridice ale convenției, care încep să curgă după încheierea în mod valabil, sunt de natură a deveni opozabile organului fiscal. Este adevărat însă, că în cazul în care există orice alte mijloace de probă care să ateste executarea contractului, data încheierii contractului este irelevantă pentru părțile contractului.

În cauza supusă soluționării, contractul reprezintă instrumentul juridic care constituie temeiul achitării TVA – ului de către altă persoană decât achizitorul, prin urmare, data contractului este relevantă în condițiile în care nu sunt identificate expres în cuprinsul contractului facturile care fac obiectul acestei înțelegeri, în speță în contract nefiind precizate facturile care fac obiectul contractului

Totodată din contractul de factoring depus în probațiune rezultă că acesta are un caracter mai complex, în sensul în care clientul X din Turcia este parte contractantă în calitate de cesionar al dreptului de rambursare a TVA pe care acesta îl are față de statul român în condițiile în care în mod teoretic contractul de factoring se încheie între un factor și un aderent în aceeași manieră părțile introduc clauze contractuale atipice pentru un contract de factoring și care ar intra în sfera contractului de mandat, așa cum rezultă din clauzele stipulate la pct. 5.3, pct. 6.1 și pct. 6.2, spre exemplificare: „*Clientul mandatează ERS încă de pe acum să instruiască autoritățile fiscale să plătească integral toate sumele de rambursare exclusiv în conturile ERS.*”

Pe cale de consecință, așa cum s-a reținut în cele mai sus prezentate, contractul de factoring creează premisele juridice ale plății de către altă persoană decât persoana obligată inițial la plata TVA și căreia i s-a emis factura. Totuși contractul prin el însuși, nu ar putea constitui dovada plății TVA din factură, ci doar temeiul acestei plăți, așa cum rezulta în mod explicit și din punctul de vedere al Direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, înregistrat la A.F.P Sector 1 în data de 03.10.2013, existent în copie la dosarul cauzei.

Or, în cauza dedusă soluționării, petenta își întemeiază solicitarea de rambursare a TVA pe contractul de factoring încheiat între client – societatea petentă (X din Turcia) și ES C.V. din Olanda (de la data de 1 ianuarie 2011 schimbându-și denumirea în Y Refund Service C.V. conform Certificatului constatator depus în fotocopie, tradus și apostilat conform Convenției de la Haga) contract care, în virtutea principiului general de drept *tempus regit actum*,

nu poate produce efecte juridice față de autoritatea fiscală pentru perioada pentru care se solicită rambursarea TVA (01.01.2010 – 31.12.2010) nefiind datat.

Prevederile alin 1¹ al art. 145 din Codul Fiscal si ale pct.16² din normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, invocate de petenta in motivarea contestatiei nu sunt aplicabile in cauza de dedusa judecatii neputând fi reținute în solutionarea favorabila a cauzei, în conditiile in care aceste articole de lege refera la dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate de la o persoana impozabila care aplica sistemul TVA la incasare, iar firma nerezidenta contestatara nu este eligibila pentru aplicarea acestuia.

In privinta argumentatiei referitoare la faptul ca singurele acte normative care constituie cadrul legal ce trebuia avute în vedere la momentul efectuării unei rambursari de TVA in baza prevederilor Directivei sunt Codul fiscal si Normele metodologice, motivatiile petentei sunt neintemeiate deoarece firma nerezidenta contestatara nu este contribuabil la bugetul statului roman, nu desfasoara activitati economice pe teritoriul Romaniei, ci intr-un stat tert al Uniunii Europene (in Turcia), iar dreptul la deducerea/recuperarea/rambursarea TVA este acordat doar in conditii de reciprocitate, asa cum rezulta din prevederile art. 147² alin. (1) lit .b) din Codul fiscal si art. 2 alin. (2) din Directiva 86/560/CEE, a treisprezecea directivă a Consiliului din 17 noiembrie 1986.

Cum in declaratia de reciprocitate a României catre Turcia se precizeaza cu claritate faptul ca Turcia nu ramburseaza decat TVA platita pentru achizitiile de bunuri si servicii legate de participarea la târguri si expozitii, precum si pentru activitati de transport, respectiv carburanti, piese de schimb, cheltuieli de întreținere si reparatii, nici legislatia fiscala din Romania nu poate permite rambursarea TVA catre persoanele impozabile din Turcia decat in aceleasi conditii, respectiv a taxei achitate, ceea ce implica dovedirea achitarii catre furnizori a achizitiilor de bunuri si servicii ce fac obiectul solicitarii la rambursare. In plus, conform art. 4 alin. (2) din Directiva 86/560/CEE „statele membre pot prevedea excluderea anumitor cheltuieli sau pot impune conditii suplimentare pentru restituirii”, astfel ca este pe deplin indreptatita solicitarea organelor fiscale pentru dovedirea achitarii facturilor inscise in lista operatiunilor anexata cererii.

Referitor la celelalte documente depuse de petentă în motivarea contestației, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice sector 1 București sub nr. .../12.09.2013, acestea nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care examinarea lor nu determină concluzia că acestea ar reprezenta mijloace de probă care să ateste executarea vreunui contract în anul 2010 – când au fost emise facturile cuprinzând operațiunile ce fac obiectul cauzei deduse judecării, neputându-se stabili nicio legătură de cauzalitate între acestea și facturile în cauză.

Avind in considerare cele mentionate se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de către X Ltd.Sti din Turcia, prin reprezentant fiscal SC Y SRL împotriva Deciziei nr. .../08.08.2013 de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neinregistrate 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 OG Nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X Ltd.Sti din Turcia, prin reprezentant fiscal SC Y SRL, împotriva Deciziei nr. .../08.08.2013 de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neinregistrate 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.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- SC Y SRL.

- DGRFP Bucuresti – Administrația Fiscală pentru
Contribuabili Mijlocii

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

...