

DECIZIA nr. 2779/921/10.11.2014

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 depusă de X Ltd Sti cu sediul ..., Turcia fiind înregistrată în România sub numărul ..., prin reprezentant fiscal SC Y SRL, CUI ... cu sediul în Bucuresti, ...

Contestația este formulată împotriva Deciziei nr. .../08.10.2013 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 în suma de ... 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:**

În cursul anului 2011 petenta a achiziționat în principal combustibil, precum și alte bunuri de la trei furnizori, primind astfel facturi cu 24% TVA, urmare a acestor achiziții de bunuri și servicii efectuate pe teritoriul României societatea petenta a înregistrat TVA de rambursat.

Prin urmare petenta a solicitat rambursarea TVA, în acest sens depunând cererea nr. .../28.09.2012, iar prin Decizia de rambursare sa respins la rambursare TVA în suma de ... lei, aferenta facturii menționate la poziția 7 din anexa la Cerea de rambursare, motivând că nu au fost prezentate documente de plată.

Petenta considera 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 sustinerii plății TVA solicitat la rambursare, fapt dovedit și de faptul că dosarul cu privire la rambursare a fost acceptat de organe fiscale.

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

Societatea petenta mai arată că nu a primit o solicitare privind prezentarea documentelor, organele fiscale nerespectând dreptul contribuabilului de a fi informat pe parcursul inspecției fiscale, cu toate că erau abilitate să solicite orice documente considerate necesare.

Mai mult că și argumentație de formă petenta invocă nerespectarea dreptului la informare încălcând prevederile 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. .../08.10.2013 organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București au soluționat cererea de rambursare formulată de X Ltd Sti, prin reprezentant fiscal SC Y SRL, prin aprobarea la rambursare a TVA în suma de ... lei și respingerea la rambursare a TVA în suma de ... lei.

În drept, organele fiscale au invocat prevederile:

-art.147<sup>2</sup> 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. .../28.09.2012, organul fiscal a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. .../08.10.2013, prin care s-a aprobat la rambursare TVA în suma de ... lei și respins la rambursare TVA în suma de ... lei.

Cu privire la TVA respinsa la rambursare si contestata de societate in quantum de ... lei, in decizia de rambursare organele fiscale mentioneaza ca pentru facturile inscrise la pozitia 7 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea, ca document justificativ al platii se anexeaza copie dupa factura centralizatoare nr. .../30.11.2011 emisa de furnizor pentru achizitiile din Europa ale societatii din Turcia, in care se regaseste si factura emisa pentru achizitiile pe teritoriul Romaniei nr. .../30.11.2011 in valoare totala de ... lei (... eur), impreuna cu extrasul de cont prin care se vireaza o suma de ... eur care nu corespunde cu suma din factura centralizatoare, si nici nu exista vreun element de corelatie intre extrase de cont si facturile emise, pentru a putea identifica ce factura s-a achitat de catre societatea Turca.

In drept, conform art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit .b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

*Codul fiscal:*

*" Art. 147<sup>2</sup> - (1) În condițiile stabilite prin norme:*

*[...]*

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

*Norme metodologice:*

*"50. (1) În baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. b) din Codul fiscal persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită în Comunitate, poate solicita rambursarea taxei achitate pentru importuri și achiziții de bunuri mobile corporale și de servicii, efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește următoarele condiții:*

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

*b) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni [...]*

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

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

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

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

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

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

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

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

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

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

(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".*

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 9.1 si 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 analizeaza documentatia depusa, verificând respectarea conditiilor impuse pentru rambursare, potrivit pct. 50 alin. (1)-(11) din normele metodologice.*

*9.2. De asemenea, acesta verifica pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice existenta acordurilor/declaratiiilor de reciprocitate în ceea ce priveste rambursarea TVA între România si tara solicitantului".*

Potrivit Declaratiei de reciprocitate a României catre Turcia:

*"Legislatia fiscala româna, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede la art. 1472 alin. (1) lit. b) ca persoana impozabila neînregistrata si care nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA si nu este stabilita în Comunitate poate solicita rambursarea taxei achitate daca, în conformitate cu legile tarii unde este stabilita, o persoana impozabila stabilita în România ar avea acelasi drept de rambursare în ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata sau alte impozite/taxe similare aplicate în tara respectiva. Aceasta prevedere reprezinta transpunerea în legislatia fiscala româna a Directivei Consiliului 86/560/CEE din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislatiilor 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 acordata numai pe baza de reciprocitate si ca legislatia din Turcia permite rambursarea taxei pe valoarea adaugata platita în Turcia 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, România se angajeaza sa ramburseze persoanelor impozabile stabilite în Turcia care nu sunt înregistrate si care nu sunt obligate sa se înregistreze în scopuri de TVA si nu sunt stabilite în Comunitate, taxa pe valoarea adaugata platita în România, aferenta achizitiilor mentionate mai sus."*

Avand in vedere prevederile legale de mai sus rezulta ca legiuitorul a stabilit o procedura specifica prin care persoana impozabila neînregistrata si care nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilita în Comunitate poate solicita rambursarea TVA achitata pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate în România, respectiv daca, în conformitate cu legile tarii unde este stabilita, o persoana impozabila stabilita în

România ar avea 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.

În speta, organul fiscal a respins la rambursare TVA în suma de ... lei solicitată de X Ltd Sti AS prin reprezentant fiscal Y pe motiv că pentru factura înscrisă la poziția 7 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea, suma achitată din extrasele anexate la factura nu coincide cu suma din factura centralizatoare ale achizițiilor din Europa și nici nu există vreun element de corelație între extrasul de cont și factura emisă, pentru a se putea identifica plata facturii pentru care se solicită TVA de rambursat.

Din analiza motivațiilor aduse de societatea nerezidentă contestată 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 contestărilor sunt vadit 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 formă de proprietate nu are nicio legătură cu speta 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. 147<sup>2</sup> 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 plătită 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 ca este pe deplin indreptatita solicitarea organelor fiscale pentru dovedirea achitarii facturilor inscrise in lista operatiunilor anexata cererii.

Afirmatia societatii prin reprezentant fiscal in sensul ca *„dosarul la rambursare a fost considerat complet de organele fiscale si prin urmare a fost acceptat de acestea”*, prin enumerarea documentatiei depuse, este pur speculativa, cata vreme corespondenta purtata de organele fiscale pentru solutionarea cererii dovedeste contrariul, iar conform pct. 50 alin. (8) din Normele metodologice organele fiscale investite cu solutionarea cererii pot impune reprezentantului orice alte obligatii in plus pentru a se asigura ca cererea de rambursare este justificata.

In ceea ce privesc dovezile de plata pentru facturile ce fac obiectul contestatiei, se retine ca taxa pe valoare adaugata respinsa la rambursare si contestata de societatea din Turcia, in valoare de ... lei, este aferenta facturii emise de societatea X International Services GesmbH pentru achizitiile de combustibil pentru care nu a putut demonstra cu documentele prezentate plata acestora .

Astfel, ca document justificativ al platii se anexeaza copie dupa factura centralizatoare nr. .../30.11.2011 emisa de furnizor pentru achizitiile din Europa ale societatii din Turcia, in care se regaseste si factura emisa pentru achizitiile pe teritoriul Romaniei nr. .../30.11.2011 in valoare totala de ...,05 lei, impreuna cu extrasul de cont prin care se vireaza o suma in euro respectiv ... eur. Pentru factura mai sus mentionata, suma achitata conform extras anexat la factura, nu coincide cu suma din factura centralizatoare. Nu exista nici un element de corelatie intre extrase de cont si facturile emise, pentru a putea identifica ce factura a platit societatea turca, a facturii pentru care se solicita TVA de rambursat. Extrasele de cont nu contin elemente de identificare ale platii efectuate. Suma din extrasul de cont prezentat ca document justificativ al platii este mai mica decat suma din factura centralizatoare emisa de furnizor, mai mica decat valoarea facturii pentru achizitiile din Romania, pentru care se solicita rambursarea TVA.

Mai mult, in centralizatorul initial prezentat de societatea petenta pentru factura in discutie este mentionat la documentul de plata extrasul de cont .../02.12.2011 in valoare de ... eur, astfel acesta nu poate fi considerat document justificativ pentru suma de ... eur.

De asemenea, cu ocazia depunerii contestatiei se anexeaza un alt centralizator al facturilor in baza carora se solicita rambursarea TVA, nesemnlat si nestampilat in care se mentioneaza un alt document de plata pentru justificarea platii facturii pentru care s-a respins TVA in suma de ... lei, respectiv extrasul .../23.12.2011 in suma de ... eur, pe care il anexeaza cu mentiunea ca valoarea facturii centralizatoare nr. .../30.11.2011 emisa de furnizor pentru achizitiile din Europa ale societatii din Turcia, in care se regaseste si factura emisa pentru achizitiile pe teritoriul Romaniei nr.

.../30.11.2011, a fost achitata impreuna cu factura centralizatoare nr. .../16.12.2011 in suma de ... eur, care nu include nici o factura privind achizițiile efectuate in Romania. Pentru aceasta factura nu se anexeaza document justificativ al platii.

Rezulta ca societatea nerezidenta, prin reprezentant fiscal, nu a facut dovada achitarii facturilor ce fac obiectul contestatiei, desi cunostea foarte bine cerinta organelor fiscale de a dovedi achitarea TVA cu extrase de cont bancare, precum si neajunsurile semnalate in documentatia deja depusa din continutul comunicărilor transmise de organele fiscale, astfel ca urmeaza a fi respinsa contestatia X Ltd Sti din Turcia pentru TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei.

Avind in considerare cele mentionate se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre X Ltd Sti din Turcia impotriva Deciziei nr. .../08.10.2013 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, reprezentand 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 neintemeiată a contestației formulată de X Ltd Sti din Turcia impotriva Deciziei nr. .../08.10.2013 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, reprezentand TVA respins la rambursare.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X 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