

DECIZIA nr. 751/12.10.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
XXX din Germania,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. 46460/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti - Serviciul Reprezentante Straine si Nerezidenti, prin adresa nr. 23223, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. 46460/2015, cu privire la contestatia depusa de catre XXX, persoana impozabila nestabilita in Romania, stabilita in Germania, avand cod de inregistrare in scopuri de TVA DEXYC, prin reprezentant legal GM.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta si inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. 41424/2015 il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/2015, comunicata prin posta si confirmata de primire in data de 22.04.2015, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de X lei.

Intrucat la dosarul contestatiei exista doar o copie a contestatiei, prin adresa nr. X/2015, transmisa prin posta si confirmata de primire in 26.09.2015, s-a solicitat contestatarei depunerea contestatiei in original. Aceasta a depus prin posta un exemplar al contestatiei inregistrat la DGRFPB sub nr. 79146 din 30.09.2015.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva a 9-a /2008/CE din data de 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite in alt stat membru decât statul membru de rambursare si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin.(1), art.206, art. 207 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea XXX.

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

I. Societatea nerezidenta XXX contesta decizia de rambursare a TVA nr. X/2015, prin care a fost respinsa TVA solicitata la rambursare in suma de X lei sustinand, in esenta, urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare provine din facturile de corectie emise in anul 2014 de catre XA SRL dupa inspectia fiscala, conform RIF-ului intocmit la aceasta societate. Prin RIF s-a stabilit ca operatiunile facturate sunt impozabile in Romania, fata de scutite cum s-a considerat in facturile emise initial in perioada 01.10.2008 - 25.05.2010.
- Facturile in baza carora solicita rambursarea TVA sunt facturi de corectie intocmite conform prevederilor art. 159 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, iar in consecinta are dreptul la deducere, respectiv rambursarea taxei solicitata.
- S-au anexat contestatiei facturile de stornare si facturile refacute, contractul nr. 1 din 01.09.2010, contractul nr. 1 din 01.04.2008, actul aditional nr. 1/21.05.2008, decizia de impunere 106/28.04.2014 cu RIF-ul aferent, alte documente provenite sau avand legatura cu XA SRL.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/2015 emisa de

Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti din cadrul D.G.R.F.P.B. s-a respins la rambursare TVA in suma de X lei.

Analizand cererea de rambursare nr. 23223/09.10.2014 organele fiscale au stabilit ca facturile inscrise la pozitiile 1-3 din *Lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA*, emise de SC XA SRL, cuprind servicii ce nu sunt impozabile in Romania, prin urmare TVA este eronat in scris in aceste facturi si nu s-a admis rambursarea.

Temei de drept: art. 126 alin. (1), art. 133 alin. (2) lit. h) din L. nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pct. 49 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice.

In fapt s-a retinut ca prin facturile mentionate la pozitiile nr. 1 si nr. 2 din lista anexata cererii de rambursare, societatii nerezidente i-au fost prestate servicii de reparatii asupra unor bunuri mobile care ulterior sunt transportate in afara Romaniei si in plus in facturi a fost in scris codul sau de platitor de TVA atribuit de autoritatile din Germania. Astfel operatiunile se incadreaza in prevederile exceptiei de la art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 din Codul fiscal in vigoare la data efectuarii operatiunilor (01.10.2008 - 2009) care stabilesc:

“Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

(...)

h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:

(...)

2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:

- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;”

rezultand in aceste conditii ca operatiunile, neavand locul in Romania, nu sunt impozabile, deci nu trebuiau facturate cu TVA.

Pentru factura mentionata la pozitia nr. 3 din lista anexata cererii de rambursare s-a respins rambursarea intrucat operatiunea facturata este de servicii de intermediere a vanzarii de masini si utilaje agricole catre clienti din Romania si a legaturilor de comunicare, fiind aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) in vigoare la data operatiunilor (2010 - 2011), potrivit caruia locul operatiunilor este considerat locul unde persoana care primeste serviciile isi are sediul activitatii sale economice. In cazul contestatarei cu sediul in Germania s-a considerat ca acest loc in care isi are sediul activitatii sale economice este in afara Romaniei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care aceasta depinde de existenta unui drept care face obiectul unei alte judecati.

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/2015 organele fiscale din cadrul au respins la rambursare TVA în suma de X lei, pe motiv ca facturile emise de prestatorul roman SC XA SRL, pentru care s-a solicitat rambursarea TVA, sunt eronat emise cu TVA, prestarile de servicii consemnate in facturi neavand locul prestarii in Romania si, prin urmare, operatiunile nu sunt impozabile/ taxabile cu TVA in Romania.

In acelasi timp emitentul facturilor, prestatorul SC XA SRL, a facut obiectul unei inspectii fiscale in urma careia prin actele administrative fiscale emise de DGRFP Ploiesti si Administratia Judeteana a Finantelor Publice Giurgiu s-a stabilit ca aceleasi prestari de servicii sunt operatiuni impozabile si trebuiesc facturate cu TVA.

In drept,

“Art. 214 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

(...)

*b) **soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări.***

(...)

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

Din prevederile inserate anterior reiese ca, in cazuri motivate, solutionarea contestatiei se suspenda cand solutia de adoptat depinde de existenta sau inexistenta unui drept care face obiectul unei alte cauze. In cauza de fata se impune solutionarea dreptului de rambursare a taxei solicitat de contestatara din Germania pentru operatiunile din lista anexata cererii de rambursare, dar in acelasi timp si pentru aceleasi operatiuni, pentru taxa corelativ colectata, emitenta facturilor XA SRL, a promovat actiune in contencios administrativ, aflata pe rolul instantei de fond - Tribunalul Giurgiu, prin care solicita sa i se recunoasca dreptul de a factura fara taxa prestarile de servicii (facturate cu taxa urmare inspectiei fiscale) catre societatea din Germania. Altfel spus, taxa de rambursat solicitata de catre contestatara este aceeași taxa colectata de XA SRL, prin cele trei facturi emise in urma inspectiei fiscale cu nr. XA 0273, nr. XA 0274, nr. XA 0276 toate din data de 25.07.2014, facturi cu care tocmai emitenta acestora nu este de acord.

Potrivit art. 159 alin. (3) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, **pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari.** Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147².”*

SC XA SRL **nu era obligata** sa emita facturile in baza carora contestatara solicita rambursarea, emiterea acestora nefiind o masura stabilita de organele de inspectie fiscala, ci o posibilitate pusa la dispozitia emitentei facturilor, textul de lege, *permisiv si nu imperativ*, folosind cuvantul “**pot**” in privinta emiterii facturilor de corectie dupa inspectia

fiscala de catre persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, si **nu trebuie, sunt obligate** sau alte expresii *imperative* care sa impuna emiterea facturilor de corectie. Dar desi a inteles sa uzeze de aceasta posibilitate legala de a emite de facturi de corectie cuprinzand TVA colectata, in contradictoriu cu exercitarea optiunii de emitere a facturilor de corectie prin care a colectat taxa suplimentara stabilita de organele fiscale, SC XA SRL a atacat in contencios administrativ decizia de impunere si decizia de solutionare a contestatiei impotriva deciziei de impunere, prin care s-a stabilit de organele fiscale ca este obligata la colectarea taxei. Astfel, implicit, SC XA SRL isi ataca propriile facturi emise benevol cu TVA colectata, considerand eronata sau ilegala emiterea acestor facturi cu TVA colectata.

In contestatie, principalele motive ale societatii din Germania de admitere a rambursarii TVA sunt acelelea ca pentru taxa solicitata detine facturi legal emise de SC XA SRL. Ori asa cum aratam anterior chiar emitenta acestor facturi contesta legalitatea cuprinsului acestora, respectiv taxa colectata inscrisa, cauza aflandu-se spre solutionare la Tribunalul Giurgiu in prima instanta.

Se retine ca XXX, avand cod de inregistrare in scopuri de TVA DE XL, prin cererea nr. 23223 din data de 09.10.2014, a solicitat rambursarea taxei in suma de X lei, in lista anexata cererii inscriind facturile seria XA nr. 0272, 0273 si 0274 din 25.07.2014 emise de SC XA SRL avand CIF RO XL, cerere ce i-a fost respinsa prin decizia de rambursare nr. X/2015 emisa de DGRFPB - Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti. Motivul respingerii cererii a fosta acela ca **facturile pentru care se solicita rambursarea sunt eronat emise cu TVA, prestarile de servicii consemnate in facturi neavand locul prestarii in Romania si prin urmare nefiind impozabile.** In fapt s-a retinut ca (pentru facturile de la pozitiile 1 si 2) ulterior repararii in Romania bunurile sunt transportate in alt stat UE, iar pentru factura de la pozitia 3 locul prestarii este dat de sediul beneficiarului, care nu este in Romania. In acelasi timp si diametral opus, inspectia fiscala desfasurata la emitentul facturilor a stabilit ca aceleasi operatiuni sunt impozabile si in consecinta facturile emise ar fi trebuit sa cuprinda TVA. Deosebiri de opinie intre cele stabilite de cele doua organe fiscale provin in principal din faptul ca primele au considerat ca bunurile dupa repararea au fost transportate din Romania in alt stat UE, pe cand organele de inspectie fiscala au considerat ca bunurile nu au parasit Romania, deoarece emitenta facturilor nu a facut dovada transportului.

Facturile in cauza au fost depuse la dosarul contestatiei si pe acestea apare mentiunea *“Prezenta factura este emisa dupa inspectia fiscala definitivata conform Raportului de Inspectie Fiscala nr. F-GR 168/28.04.2014”*. La dosar se afla si facturile din 25.07.2014, de stornare a facturilor emise initial precum si facturile emis initial, de SC XA SRL, in perioada octombrie 2008 - aprilie 2011. Aceste facturi initiale au fost emise fara TVA continand mentiunea *“scutite cu drept de deducere”*.

Prin decizia de impunere nr. F-GR nr. 106/28.04.2014 emisa de AJFP Giurgiu in baza RIF nr. F-GR 168/28.04.2014, s-a stabilit urmare inspectiei fiscale efectuate la SC XA SRL ca prestarile de servicii catre contestata, din perioada octombrie 2008 - aprilie 2011, sunt operatiuni impozabile taxabile in Romania si nu scutite, colectandu-se de organele fiscale TVA in cota de 19% respectiv 24% dupa 01.07.2010. SC XA SRL, dupa inspectia fiscala, a stornat facturile emise in regim de scutire de TVA si a emis facturile din 25.07.2014, cu TVA colectata.

Desi in urma inspectiei fiscale prestatoarea a emis facturi cuprinzand TVA ce fac obiectul cereri de rambursare a contestatarei-beneficiare din Germania, prin contestatia inregistrata la AJFP Giurgiu sub nr. 22475/26.05.2014 prestatoarea SC XA SRL a

contestat decizia de impunere nr. F-GR nr. 106/28.04.2014 emisa de AJFP Giurgiu. Contestatia a avut ca obiect si suma de XL lei TVA stabilita suplimentar aferenta serviciilor facturate initial in regim de scutire catre beneficiarul din Germania - XXX.

Prin decizia nr. 65/11.02.2015 DGRFP Ploiesti a respins ca neintemeiata contestatia formulata de SC XA SRL impotriva Deciziei de impunere nr. F-GR nr. 106/28.04.2014 emisa de AJFP Giurgiu.

Impotriva deciziei nr. 65/11.02.2015 emisa de DGRFP Ploiesti, SC XA SRL a formulat si depus contestatia ce face obiectul **Dosarului nr. X/2015**, aflat in curs de solutionare pe fond la Tribunalul Giurgiu, unde a fost inregistrat in data de 19.08.2015 conform informatiilor existente pe portalul instantelor de judecata.

In motivarea in fapt a deciziei contestate de societatea din Germania, organul fiscal emitent a retinut ca taxa este aferenta prestarii de servicii de reparatii a unor bunuri mobile care ulterior sunt transportate in afara Romaniei, operatiunile facturate nefiind impozabile in Romania.

Prin contestatia ce face obiectul dosarului nr. X/2015 aflat pe rolul Tribunalului Giurgiu contestatoarea SC XA SRL solicita instantei anulara deciziei de impunere nr. F-GR 106/28.04.2014 sustinand ca nu trebuia colectat TVA pentru prestarile de servicii catre contestatara din Germania, pe motiv ca nu ar fi fost identificate documente care sa ateste transportul bunurilor, intrucat chiar in RIF se retine depunerea CMR-urilor privind transportul bunurilor.

Astfel, exista o stransa interdependenta intre solutionarea prezentei cauze si solutia ce se va adopta de instanta in dosarul nr.X/2015. Ambele cauze au ca obiect operatiunile desfasurate intre contestatoare si SC XA SRL in baza contractelor nr. 1 din 01.09.2010 si nr. 1 din 01.04.2008 , si daca aceste operatiuni sunt impozabile sau nu.

In cazul in care instanta se va pronunta in sensul pretentiilor reclamantei, cum ca ca operatiunile sunt neimpozabile, se va considera ca XA SRL a emis in mod legal facturi fara TVA, deci facturile detinute de contestatoare sunt eronat emise cu TVA si TVA solicitat a fost corect respins la rambursare. Intre parteneri va avea loc regularizarea operatiunilor d.p.d.v. al facturarii si decontarii. Aceasta solutie presupune anulara deciziei de impunere nr. F-GR nr. 106/28.04.2014 emisa de AJFP Giurgiu in baza RIF nr. F-GR 168/28.04.2014, prin urmare si facturile emise in urma inspectie in baza carora contestatoarea a solicitat rambursarea TVA urmeaza a fi anulate.In consecinta ar urma sa fie respinsa si rambursarea solicitata.

Ca atare dreptul de deducere/rambursare al contestatoarei XXX din Germania, al TVA inscrisa in facturile emise de SC XA SRL, este in stransa legatura cu dreptul de scutire de taxa pentru operatiunile din aceleasi facturi pentru care emitenta are o actiune in instanta in curs de solutionare, in masura admitterii acestei actiuni inscrierea TVA in facturi fiind ilegala.

In cazul in care instanta va respinge actiunea reclamantei, stabilind ca operatiunile sunt impozabile, atunci facturile sunt legal emise cu TVA iar motivarea organului fiscal pentru respingerea rambursarii nu va subzista.

Prin urmare, pana la solutionarea definitiva a actiunii ce face obiectul dosarului nr. X/2015 aflat pe rolul Tribunalului Giurgiu, astfel incat sa se poata stabili daca operatiunile consemnate in facturile atasate cererii de rambursare sunt impozabile sau neimpozabile, cu transport in afara Romaniei sau fara transport in alt stat membru U.E., taxabile sau nu, organul de olutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la exercitarea dreptului de deducer/rambursare pentru achizitiile realizate de societate in baza unor facturi emise in urma

unei decizii de impunere contestata, facturi implicit considerate eronate chiar de emitenta acestora in privinta TVA cuprinsa, motiv pentru care urmeaza a se face aplicarea dispozitiilor art. 214 alin. din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si a se suspenda solutionarea contestatiei pana la solutionarea definitiva a actiunii in contencios administrativ ce face obiectul **dosarului nr. X/2015**.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 159 alin. (3) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 214 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE

Suspenda solutionarea contestatiei formulata de XXX impotriva deciziei nr. X/2015 de rambursare a taxei pe valoare adaugata pentru persoanele impozabile, nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti din cadrul D.G.R.F.P.B., prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de X lei, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL