

DECIZIA nr. 2682/885/28.10.2014.

privind soluționarea contestației depusă de X AS 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 AS din Turcia prin reprezentant fiscal SC X SRL.

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 AS cu sediul in ..., Turcia, prin reprezentant fiscal SC Y SRL, CUI ... cu sediul in, Bucuresti, Romania.

Contestația este formulată împotriva Deciziei nr. .../21.10.2013 de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in afara Comunitatii, emisă de DGFP București in suma totala de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare din care X AS din Turcia prin reprezentant fiscal SC Y SRL contesta suma de ... lei.

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

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

I. Prin contestația formulată, petenta arată următoarele:

In cursul anului 2011 petenta a achizitionat in principal combustibil, precum si alte bunuri de la trei furnizori, primind astfel facturi cu 24% TVA, urmare a acestor achizitii de bunuri si servicii efectuate pe teritoriul Romaniei societatea petenta a inregistrat TVA de rambursat.

Prin urmare petenta a solicitat rambursarea TVA, in acest sens depunand cererea nr. .../28.09.2012, iar prin Decizia de rambursare sa respins la rambursare TVA in suma de ... lei, organele fiscale motivand ca pentru facturile mentionate la pozitiile 1,2,5,7,10,11,13,17,21,22,23,24,25,27,29 din anexa la Cerea de rambursare, nu au fost prezentate documente de plata.

Petenta considera ca a actionat de buna credinta si a intreprins toate actiunile posibile la nivelul sau, punand la dispozitia 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 X cu O, M și N

Societatea petenta mai arată că nu a primit o solicitare privind prezentarea documentelor, organe 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. .../21.10.2013 organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București au soluționat cererea de rambursare formulată de X AS, 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.147² alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.50 Titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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. .../21.10.2013, prin care s-a aprobat la rambursare TVA în suma de ... lei și respins la rambursare TVA în suma de ... lei, din care X AS din Turcia prin reprezentant fiscal SC Y SRL contestă suma de ... lei.

Cu privire la TVA respinsa la rambursare si contestata de societate in cuantum de ... lei, in decizia de rambursare organele fiscale mentioneaza ca pentru facturile inscrise la poz. 1,2,5,7,10,11,13,17,21,22,23,24,25,27,29 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea, suma achitata din extrasele anexate la factura nu coincide cu suma din factura centralizatoare sau factura emisa pe teritoriul Romaniei si nici nu exista vreun element de corelatie intre extrase de cont si facturile emise, pentru a se putea identifica plata facturii pentru care se solicita TVA de rambursat.

La dosarul cauzei exista in fotocopie urmatoarele documente ce privesc corespondenta dintre organele fiscale si reprezentatul fiscal al societatii nerezidente din Turcia, respectiv:

- adresa nr. ...A/14.12.2012 confirmata de primire in data de 21.12.2012 prin care organele fiscale i-au solicitat reprezentantului fiscal, printre altele, dovada efectuării plății (documentul de plata si extrasul de cont confirmat de banca) si orice alte documente pe care le considera necesare in sustinerea cererii de rambursare;

- adresa nr. ...A/07.08.2013 confirmata de primire in data de 13.08.2013 prin care se revine la adresa anterioara, cu aceleasi solicitari;

- adresa de raspuns a reprezentantului fiscal nr. .../16.09.2013, la care anexeaza documente pe care le considera plata facturilor, pentru care se solicita restituirea taxei pe valoare adaugata, insotite de un centralizator al acestora, nesemnlat nestampilat.

In drept, conform art. 147² 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. 147² - (1) În condițiile stabilite prin norme:

[...]

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

Norme metodologice:

"50. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. b) din Codul fiscal persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită în Comunitate, poate solicita rambursarea taxei achitate pentru importuri și achiziții de bunuri mobile corporale și de servicii, efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către

România, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește următoarele condiții:

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

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

(2) Nu se va acorda rambursarea pentru:

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

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, art. 144 și art. 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii pentru a căror livrare/prestare nu se acordă în România deducerea taxei în condițiile art. 145, 145¹ și 146 din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal.

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

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

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

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

(8) Pentru a se asigura că o cerere de rambursare este justificată și pentru a preveni fraudele, organele fiscale competente îi vor impune împuternicitului ce solicită o rambursare conform art. 147² alin. (1) lit. b) din Codul fiscal orice alte obligații în plus față de cele prevăzute la alin. (7).

(18) Persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu este stabilită în Comunitate poate solicita rambursarea taxei achitate dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de

rambursare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă, fapt dovedit prin existența unor acorduri/declarații de reciprocitate semnate de reprezentanții autorităților competente din România și din țara solicitantului. În vederea semnării unor astfel de acorduri/declarații, autoritățile competente ale țărilor interesate trebuie să se adreseze Ministerului Finanțelor Publice. Țările cu care România a semnat acorduri/declarații de reciprocitate în ceea ce privește rambursarea taxei pe valoarea adăugată vor fi publicate pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice.

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

In speta sunt aplicabile și dispozițiile pct. 9.1 și 9.2 din Procedura de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr. 5/2010:

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

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

Potrivit Declarației de reciprocitate a României către Turcia:

"Legislația fiscală română, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 147² alin. (1) lit. b) ca persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu este stabilită în Comunitate poate solicita rambursarea taxei achitate dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă. Această 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 că rambursarea poate fi acordată numai pe baza de reciprocitate și că 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 carburanti, piese de schimb, cheltuieli de întreținere și reparații, România se angajează să ramburseze persoanelor impozabile stabilite în Turcia care nu sunt înregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA și nu sunt stabilite în Comunitate, taxa pe valoarea adăugată plătită în România, aferentă achizițiilor menționate mai sus."

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă ca 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.

În speta, organul fiscal a respins la rambursare TVA în suma de ... lei solicitată de X AS prin reprezentant fiscal SC Y SRL pe motiv că pentru facturile înscrise la pozițiile 1,2,5,7,10,11,13,17,21,22,23,24,25,27,29 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 extrase de cont și facturile emise, 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 contestate sunt vadit neîntemeiate având în vedere următoarele:

- dreptul la informare a fost pe deplin respectat de organele fiscale, care au dat dovadă de bună-credință prin corespondența purtată cu reprezentantul fiscal, așa cum rezultă și din adresele (nr. ...A/14.12.2012, nr. ...A/07.08.2013) prin care s-au solicitat reprezentantului fiscal documentația necesară verificării îndeplinirii condițiilor de rambursare și i s-au precizat constatările rezultate în urma documentației depuse, inclusiv deficiențele, astfel ca imputarea „omisiunii” comunicării constatarilor și nerespectarea principiului buneii-credințe sunt contrazise în mod evident de conținutul respectivelor adrese;

- oricum, prevederile art. 107 alin. (1) din Codul de procedură fiscală invocat în susținere se referă la comunicarea constatarilor pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, situație care nu se aplică speței întrucât cererea de

rambursare se solutioneaza in urma unei analize documentare efectuate de organele fiscale Procedurii aprobata prin O.P.A.N.A.F. nr. 5/2010;

- neutralitatea masurilor fiscale invocata la nivel de principiu, ce trebuie sa asigure conditii egale investitorilor, indiferent de nationalitate si forma de proprietate nu are nicio legatura cu speta analizata, avand in vedere ca societatea nerezidenta contestata nu este contribuabil la bugetului 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 restituiri”, astfel ca este pe deplin indreptatita solicitarea organelor fiscale pentru dovedirea achitarii facturilor inscise 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 priveste 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 facturilor emise de societatea O si M pentru achizitiile de combustibil pentru care nu a putut demonstra cu documentele prezentate plata acestora .

Astfel, ca document justificativ al platii se anexeaza la facturile centralizatoare emise de furnizorul x pentru achizitiile din Europa ale societatii din Turcia, in care se regasesc si facturile emise pentru achizitiile pe teritoriul Romaniei, impreuna cu extrasele de cont prin care se vireaza suma in euro din factura centralizatoare. Pentru facturile mai sus mentionate, suma achitata conform extrase anexate la facturi, 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 sau mai mare decat suma din facturile centralizatoare emise de furnizor, valoarea sumei virate fiind singurul element de corelatie intre factura in baza careia se solicita rambursarea tva si documentul ce justifica achitarea acesteia.

Pentru justificarea platii facturii emise de furnizorul N, nu s-a prezentat grupul de facturi mentionate in contestatie si nici plata din 28.12.2011, societatea a anexat o serie de facturi (.../01.11.2011, .../23.08.2011, .../26.07.2011, .../19.04.2011, .../05.04.2011, ...22.03.2011), in valoare totala de ... EUR si mai multe extrase de cont care au data emiterii anterioara facturii in baza careia se solicita rambursarea TVA, extrase care nu contin elemente de identificare ale platii efectuate de societatea turca.

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 cu extrase de cont bancare, precum si neajunsurile semnalate in documentatia deja depusa din continutul comunicarii transmise de organele fiscale, astfel ca urmeaza a fi respinsa contestatia X AS 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 AS din Turcia impotriva Deciziei nr. .../21.10.2013 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 AS din Turcia prin reprezentant fiscal SC X SRL, impotriva Deciziei nr. .../21.10.2013 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