

**DECIZIA nr. 455 din 2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
XXX din Bulgaria,  
inregistrata la D.G.R.F.P.X sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala - Serviciul Reprezentante Straine si Nerezidenti, prin adresa nr. X/2015, inregistrata la D.G.R.F.P.X sub nr. X/2015, cu privire la contestatia depusa de catre XXX, persoana impozabila nestabilita in Romania, stabilita in Bulgaria, prin imputernicit SC XX SRL, cu sediul social in X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.R.F.P.X sub nr. X/2014, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/2014, comunicata prin posta si confirmata de primire in data de 28.10.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de X lei.

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 în Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite în 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 X 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, prin care a fost respinsa TVA solicitata la rambursare in suma de X lei formuland, în esenta, urmatoarele motive:

Ca situatie de fapt se precizeaza ca TVA solicitata la rambursare provine din facturile cu TVA 24% emise de furnizorul SC X SRL, de la care s-a achizitionat in anul 2011 porumb galben vrac. Subliniaza faptul ca bunurile achizitionate de societate nu au parasit teritoriul Romaniei, porumb pe care l-a vandut catre societatea X Romania SRL, persoana impozabila stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Romania. Astfel livrarea sa a reprezentat o livrare locala de bunuri, taxabila in Romania si avand in vedere ca societatea nerezidenta nu era stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Romania, persoana obligata la plata taxei era cumparatorul (X Romania SRL), conform cu prevederile art. 150 alin. (6) din Codul fiscal.

Intelege ca organul fiscal emitent si-a intemeiat decizia de respingere a TVA solicitata la rambursare pe prevederile art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal (sublinierea noastra: art. 144 indice 1), criticand aceasta incadrare, aratand ca societatea nu a actionat in calitate de intermediar ci in calitate de cumparator - revanzator.

Considera ca respingerea solicitarii, **fara a mentiona de o maniera clara si justificata motivele respingerii** constituie o incalcare a principiului neutralitatii taxei.

La momentul realizării exportului proprietarul bunurilor era X Romania SRL - persoana îndreptăţită să scutească exportul conform prevederilor art. 3 lit. d) din OMFP nr. 2222/2006. X Romania SRL a efectuat exportul porumbului.

Dacă societatea ar fi acţionat în calitate de intermediar, operaţiunile de intermediere încadrate la art. 144<sup>1</sup> (art. 144 indice 1) **ar da drept de deducere a TVA.**

S-au alăturat contestaţiei 6 anexe astfel cum sunt precizate la finalul acesteia.

**II.** Prin decizia de impunere privind obligaţiile fiscale suplimentare pentru persoanele impozabile neînregistrate şi care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/2014 emisă de **Administraţia Fiscală** din cadrul D.G.R.F.P.X s-a respins la rambursare TVA în suma de X lei,

Temei de drept: art. 144 **alin. (1)** din Codul fiscal coroborat cu art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal şi pct. 49 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice.

În fapt s-a reţinut că societatea nerezidentă a efectuat o achiziţie locală în România urmată de o livrare locală către SC X Romania SRL având locul tot în România, SC X Romania SRL exportând ulterior bunurile respective.

Prin adresa cu nr. X organul fiscal emitent al deciziei contestate precizează că *“Operaţiunile efectuate în România de către XXX din Bulgaria nu se încadrează în prevederile art. 144<sup>1</sup>, ele se încadrează la operaţiuni scutite prevăzute la art. 144 alin. (1) pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, operaţiuni pentru care nu se rambursează TVA în conformitate cu prevederile pct. 49 alin. (2) lit. b) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal”.*

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, susţinerile societăţii contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată şi documentele existente în dosarul cauzei se reţin următoarele:

***Cauza supusă soluţionării este dacă organele fiscale au procedat în mod legal la respingerea rambursării TVA solicitată de societatea nerezidentă, în condiţiile în care motiverile organelor fiscale sunt contradictorii.***

**In fapt**, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/2014 organele de inspecţie fiscală au respins la rambursare TVA în suma de X lei, pe motiv că societatea contestată a fost un intermediar în realizarea unei operaţiuni de export şi totodată operaţiunea din punct de vedere al TVA se încadrează în prevederile art. 144 alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 2, art. 144<sup>1</sup>, art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în vigoare în anul 2011 şi pct. 49 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004:

*“ART. 144 Scutiri speciale legate de traficul internaţional de bunuri  
(1) Sunt scutite de taxă următoarele:*

a) livrarea de bunuri care urmează:

[...] 2. să fie prezentate autorităților vamale în vederea vămuirii și, după caz, plasate în depozit necesar cu caracter temporar;”

“ART. 144<sup>1</sup> Scutiri pentru intermediari

Sunt scutite de taxă serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite prevăzute la art. 143 și art. 144, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. f) și alin. (2), sau în legătură cu operațiunile desfășurate în afara Comunității.”

“ART. 147<sup>2</sup> Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România și rambursarea TVA de către alte state membre către persoane impozabile stabilite în România

(1) În condițiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabilă nestabilă în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România;”

pct. 49 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004

Art. 147<sup>2</sup>

49 “[...](2) Nu se rambursează:

[...] 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;”

Ordin nr. 2218/2006

din 22/12/2006

privind aprobarea Normelor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare

Normă

din 22/12/2006

de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare

Art. 1. - (1) Scutirile menționate la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 1-6, lit. b) și lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, sunt provizorii și devin definitive în momentul exportului bunurilor în afara Comunității.

(2) Totuși, în cazul în care unul din regimurile menționate la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 1- 6 din Codul fiscal încetează să se mai aplice și dacă bunurile sunt importate în Comunitate, scutirea se aplică în continuare:

a) pentru livrările de bunuri efectuate către importator și, după caz, pentru livrările anterioare, inclusiv pentru plasarea bunurilor în regimul respectiv;

b) pentru prestările de servicii efectuate către importatorul bunurilor și, dacă este cazul, pentru prestările anterioare de servicii în legătură cu bunurile, atât timp cât acestea se

aflau în regimul respectiv, inclusiv pentru acele servicii legate de plasarea bunurilor în acel regim.

(3) Pentru aplicarea prevederilor alin. (2) baza de impozitare se stabilește conform art. 1X din Codul fiscal, dacă bunurile sunt importate în România.

(4) Plasarea bunurilor într-unul din regimurile menționate la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 1-7 din Codul fiscal și livrarea acestora cât timp se află sub regimul respectiv se supun condițiilor impuse de legislația vamală.

(5) Prestările de servicii menționate la art. 144 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, asupra bunurilor aflate încă într-unul din regimurile menționate la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 1-7 din Codul fiscal sunt scutite în măsura în care prestarea acestor servicii este autorizată de legislația vamală.

(6) Scutirea de taxă în ceea ce privește livrarea de bunuri plasate într-unul din regimurile menționate în art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 1-7 precum și prestarea de servicii asupra unor astfel de bunuri, altele decât transportul și serviciile accesorii transportului, vor fi justificate cu:

- a) contractul cu titularul regimului sau cu beneficiarul;
- b) factura sau alte documente aprobate prin lege;
- c) documentele din care să reiasă că bunurile în cauză se aflau într-unul din regimurile mai sus menționate la momentul livrării sau prestării.

Fata de sustinerea contestatoarei, ca organul fiscal emitent si-a intemeiat decizia de respingere a TVA solicitata la rambursare pe prevederile art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal (sublinierea noastra: art. 144 indice 1), se retine ca organul fiscal emitent sustine prin adresa cu nr. X, inregistrata la DGRFPX sub nr. X, ca si-a intemeiat decizia de respingere a TVA solicitata la rambursare pe prevederile art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 2, si nu pe prevederile art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal. Pe copiile deciziei contestate aflate in dosarul contestatiei se mentioneaza art. 144 (1), parantezele la (1) fiind adaugate manual, si nu art. 144<sup>1</sup>, art. 144 indice 1 sau art. 144 alin. 1. Cu toate acestea in cuprinsul deciziei nr. X/2014 se afirma ca "X a fost un intermediar in realizarea acestei operatiuni de export", afirmatie care trimite la prevederile art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal. Totodata art. 144 din Codul fiscal reglementeaza "Scutiri speciale legate de traficul international de bunuri" prevederile referitoare la exportul de marfuri regasindu-se la articolul 143 Scutiri pentru exporturi sau alte operatiuni similare, pentru livrari intracomunitare si pentru transportul international si intracomunitar din Codul fiscal.

Incadrarea propusa de organele fiscale emitente ale deciziei nr X in prevederile art. 144 alin. 1 lit. a) pct. 2, coroborat cu prevederile pct. 49 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004, care prevad ca nu se ramburseaza taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt **sau pot fi scutite**, implica interpretarea ca SC X SRL ar fi putut sa factureze fara TVA livrarile de porumb catre X. Ori din controlul efectuat de DGAMC la SC X SRL nu rezulta aceasta posibilitate de a factura fara TVA si nici organul emitent al deciziei contestate nu argumenteaza, in concret, cum ar fi putut SC X SRL sa factureze fara TVA livrarile respective, in conditiile in care nu s-au identificat documente, declaratii vamale sumare sau de export in care aceasta sa figureze iar din documentele aflate in dosarul contestatiei rezulta ca livrarea a fost una interna, in Romania, de la Tulcea sau Galati la Constanta, conform documentelor "T2L" si scrisorilor de trasura. Astfel nu rezulta situatia de fapt si legala ca SC X SRL sa factureze fara TVA livrarile de porumb catre X, in conditiile in care a avut loc operatiunea comerciala.

Una din sustinerile contestatarei este aceea ca nu se mentioneaza in decizia a carei desfiintare se solicita "de o maniera clara si justificata motivele respingerii". Anterior deciziei contestate nr. X, care asa cum arata initialele RV din numarul atribuit

este o decizie emisa in urma unei reverificari, a existat decizia nr. X pentru solutionarea aceleiasi cereri de rambursare. Decizia nr. X a fost contestata de persoana nerezidenta, solutionarea contestatiei constand in desfiintarea deciziei X pe considerentul ca din cuprinsul acesteia *“nu rezulta cu claritate care este motivul de fapt si temeiul de drept in baza caruia a fost respinsa la rambursare TVA”*. Prin decizia de solutionare a contestatiei nr. X din 27.03.2013 emisa de DGFP Botosani s-a dispus desfiintarea deciziei contestate *“urmand ca organele fiscale “printr-o alta echipa decat cea care a intocmit titlul de creanta contestat” sa reanalizeze situatia “tinand cont de ... considerentele si retinerile din prezenta decizie”*. Ori din analiza documentelor existente la dosarul prezentei contestatii reiese ca *“nu rezulta cu claritate care este motivul de fapt si temeiul de drept in baza caruia a fost respinsa la rambursare TVA”*, nici in noua decizie cu nr. X/2014.

Potrivit art. 13 si art. 211 alin. (1) si alin. (3) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin OG nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Art. 13 Interpretarea legii  
Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege.”*

*“Art. 211 Forma si continutul deciziei de solutionare a contestatiei  
(1) Decizia de solutionare a contestatiei se emite in forma scrisa si va cuprinde: preambulul, considerentele si dispozitivul.*

*[...]*

*(3) Considerentele cuprind motivele de fapt si de drept care au format convingerea organului de solutionare competent in emiterea deciziei.”*

Asa fiind organele fiscale au obligatia sa motiveze incadrarea situatiei de fapt in prevederile art. 141 alin. (1) lit. a) pct. 2, mai intai prin stabilirea situatiei de fapt si apoi prin argumentarea incadrarii in prevederile legale retinute. A afirma doar ca starea de fapt consta in aceea ca solicitantul rambursarii **a actionat ca un intermediar**, urmata de incadrarea in prevederile art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 2 din Codul fiscal ce se refera la scutirea de TVA pentru **livrarea de bunuri** (pentru intermediari fiind aplicabil art. 144<sup>1</sup>) care urmează să fie prezentate autorităților vamale în vederea vămuirii, fara a se arata cine urma sa prezinte sau a prezentat autorităților vamale în vederea vămuirii bunurile livrate, nu constituie o legatura clara intre motivul de fapt in scris si motivul de drept. Prin faptul ca organul fiscal a stabilit calitatea XXX de **intermediar**, in cadrul operatiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea, desi acesta a sustinut si a prezentat contracte incheiate in calitatea de **cumparator-revanzator** in nume si in cont propriu, fara a argumenta incadrarea acestuia ca intermediar in cadrul operatiunilor desfasurate, si inlaturarea calitatii de cumparator-revanzator, organul fiscal emitent nu a motivat de fapt incadrarea efectuata. Ca regula activitatea intermediarilor consta in prestarea de servicii si nu in livrarea de bunuri. Daca s-a considerat ca XXX a fost un intermediar in exportul realizat de SC X Romania SRL trebuia aratat de ce s-a retinut aceasta calitate de intermediar *“de la bun inceput”* si nu de cumparator-revanzator, precum si incadrarea intr-o prevedere legala aplicabila *“traficului internațional de bunuri”* si nu operatiunilor de export.

In concluzie, prin decizia emisa in urma reverificarii nu s-au respectat cele dispuse prin decizia de desfiintare nr. X/27.03.2013, in privinta dispozitiei ca reanalizarea sa se faca de o alta echipa si considerentelor de a *rezulta cu claritate care este motivul de fapt si temeiul de drept in baza caruia a fost respinsa la rambursare TVA*.

Din decizia contestata nr. X/2014 nu rezulta cu claritate care este motivul de fapt si temeiul de drept in baza caruia a fost respinsa la rambursare TVA.

Avand in vedere cele anterior prezentate urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca:

*"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare".*

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din Instructiunile de aplicare ale art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 2906/2014;

*"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "*

Pe cale de consecinta, Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/2014 **va fi desfiintata**, urmand ca organele fiscale sa procedeze la o noua analiza pentru stabilirea tratamentului fiscal corespunzator tranzactiei in cauza, avand in vedere prevederile legale aplicabile spetei si retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 216 alin (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct., 11.5, 11.6 si 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2906/2014:

## **DECIDE**

**Desființează decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite in România, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X/2014, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de X lei, urmand ca Administratia Fiscala din cadrul DGRFPX sa reanalizeze situatia fiscala a solicitantei, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din 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 X.

Director General