



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIE nr. 3955/ 26.09.2019
privind modul de soluționare a contestației formulată de societatea **X SRL**
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR ...

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Arad cu adresa nr. ARG_AIF ... asupra contestației formulate de societatea **X SRL** cu sediul în municipiul Arad, ... J02/... CUI ... împotriva:

1. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ... privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar;
2. Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR

Contestația este semnată de reprezentanta societății, fiind depusă în termenul prevăzut de art. 270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei de impunere contestată, respectiv 14.05.2019, potrivit semnăturii de primire de pe exemplarul deciziei de impunere anexat în copie la dosarul contestației.

Contestația a fost înregistrată la AJFP Arad sub nr.ARG_AIF ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR_DGR

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... emis de către A.J.F.P Arad – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act

premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*” coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad– Inspectie Fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor

bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR ...

I. Prin contestație, petenta susține următoarele:

Din decizia de impunere nu se identifica provenienta bazei de impozitare suplimentare pe fiecare perioada impozabila, motivul de fapt pentru fiecare suma impusa, la fiecare perioada impozabila si temeiul de drept, existand o insiruire de acte normative care nu sunt corect aplicate subscrisei. În acest sens petenta face referire la faptul că în mod eronat s-a invocat art. 290 în loc de 291, precum și aliniatul 1 de la art 291, respectiv aplicarea cotei standard de TVA.

Petenta precizează că activitatea desfășurată a constat în livrarea de animale vii la care cota de TVA este de 9% si articolul corect aplicabil este 291 alin. 2 lit. e) din Legea 227/2015.

Petenta critica, in primul rand, lipsa indicarii unui temei juridic precis, clar individualizat, care sa aiba legatura directa cu opinia la care organul de control a ajuns ca aplica cota standard de TVA, motivandu-si astfel opinia si care sa stea la baza explicarii actelor de impunere.

Se mai precizează că baza de impunere este eronata, petenta neputând identifica de unde s-a ajuns la baza suplimentara de ... lei, motiv pentru care se solicită constatarea nulității si nelegalității deciziei de impunere F-AR ...

Din punct de vedere al procedurii, petenta consideră ca fiind o obligatie imperativa a organului fiscal de a-si motiva decizia, atât in fapt, cât si in drept , lucru care corespunde principiului statuat de dispozitiile art.13 alin.1 din Codul de procedura fiscala potrivit caruia interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege, precum si principiile statuate de alin. (2)-(5) ale aceluasi articol coroborate cu dispozitiile art. 7 din Codul de procedura fiscala si cu cele ale art. 12 din acelasi act normativ. Motiv pentru care solicită anularea și constatarea nulității deciziei F-AR ...

Petenta menționează că a livrat operatorilor intracomunitari:

- A din Grecia avand cod TVA ...
- B din Croatia avand cod TVA ...
- C din Croatia avand cod TVA ...

animale vii in valoare de ... lei, la care organul de inspectie fiscala a aplicat cota standard de 20 % rezultand un TVA suplimentar de ... lei.

Se consideră că dacă aprecierea organului fiscal referitor la invaliditatea codului de TVA ar fi reala, TVA stabilită suplimentar ar putea sa fie maxim ... lei.

Pe cale de consecință, organul fiscal nu a procedat în fapt la stabilirea corectă a taxei datorată suplimentar, aceasta fiind făcută fără respectarea dispozițiilor legale, fiind calculată netemeinic și nelegal, motiv pentru care se apreciază că impunerea este lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii, subscrisă nedatorând sume suplimentare, care ar reprezenta TVA în cuantum de ... lei.

Petenta afirmă că a livrat clientului A din Grecia animale vii de două ori, respectiv :

- prin factura ... când a fost comunicat codul de TVA ..., care este un cod invalid;

- prin factura ... când a fost comunicat codul ... care este un cod valid de TVA (se anexează confirmare VIES).

Întrucât prin solicitarea VIES anexată se dovedește că A Grecia are codul de TVA ... valid, se apreciază că impunerea este lovită de nulitate, nedatorându-se sume suplimentare, care ar reprezenta TVA în cuantum de ... lei.

Petenta afirmă că organul de inspecție fiscală nu poate proba și dovedi concluziile privind tranzacțiile cu A Grecia și solicită anularea sumei de ... lei reprezentând TVA suplimentară stabilită netemeinic și nelegal , calculată eronat pentru tranzacțiile cu A din Grecia, B din Croatia și C din Croatia.

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Perioada supusă controlului: 01.01.2016-31.12.2018

În perioada verificată, societatea a realizat vânzări reprezentând livrări intracomunitare de bunuri (animale vii și carcase), operațiuni care intra în sfera de aplicare a TVA conform art. 270 alin.9 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile obținute din livrările intracomunitare de bunuri reprezintă venituri scutite de taxă pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art. 294 alin.2 lit. a din Legea 227/2015 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care livrarea se efectuează către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valid de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritatea fiscală din alt stat membru.

Scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare trebuie justificată potrivit art. 10 alin. (1) OMFP 103/2016, astfel:

- a) factura în care trebuie sa fie mentionat codul de inregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;
- b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru; si, dupa caz,
- c) orice alte documente .

Organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresele nr ..., verificarea valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA a operatorilor intracomunitari, constatandu-se urmatoarele deficientele semnalate in Rapoartele VIES nr ... intocmite de Compartimentul de Schimb International de Informatii:

- operatorii intracomunitari A din Grecia, avand cod TVA ..., B din Croatia, avand cod TVA ... si C din Croatia, avand cod TVA ..., prezinta cod invalid de TVA in anul 2016.

Referitor la A din Grecia, livrarile intracomunitare au fost declarate atat pe codul de TVA ..., care a fost invalid incepand cu data de 25.02.2016, desi pe facturi era mentionat alt cod valid de TVA , cat si pe codul valid de TVA ...

Prin urmare, livrarile intracomunitate efectuate catre clientii intracomunitari mentionati ca avand cod invalid de TVA nu indeplinesc conditiile de scutire de TVA, incalcandu-se prevederile art.268 alin.(1) punctul b) si art.278 alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

S-a procedat la taxarea operatiunilor pentru care nu societatea nu a putut face dovada valabilitatii codurilor de TVA al partenerilor, prin aplicarea cotei standard de TVA asupra bazei impozabile, conform prevederilor art. 290 alin. 1 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 36 alin.I din HG 1/2016 privind Normele metodologice ale codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, s-a constatat ca societatea nu a inregistrat TVA colectat aferent facturii nr ... emisa de SC Y SRL in valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, respectiv facturii nr ... in valoare de 142.500 cu TVA in suma de ... lei, care sunt inregistrate in jurnalul de vanzari fara tva, desi reprezinta livrari efectuate pe teritoriul tarii, incalcand astfel prevederile art. 291 alin. (2) lit e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere cele prezentate, organele de control au stabilit un TVA suplimentar in suma totala de ... lei, conform prevederilor art. 290 alin. 1 si alt. 291 alin. (2) lit e) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 36 alin.I din HG 1/2016 privind Normele metodologice ale codul fiscal cu modificarile

si completariile ulterioare.

De asemenea , s-a constatat ca societatea nu a cuprins in decontul de TVA aferent lunii decembrie 2016 suma de 1.695 lei reprezentand TVA colectata aferent cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal inregistrate in evidenta contabila si jurnalul de TVA al lunii decembrie 2016, conform prevederilor art. 290 alin. 1 si art. 25 alin 3 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificarile si completariile ulterioare .

Societatea a dedus in mod eronat TVA in suma de ... lei in baza facturii nr. ... emisa de catre SC Y SRL in valoare totala de ... lei, pentru care nu a prezentat exemplarul original ,incalcandu-se astfel prevederile art.299 alin.(j) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal , societatea verificata neavând drept de deducere pentru suma de ... lei.

III. Luând in considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea **X SRL** are sediul în municipiul Arad, ...J02/..., CUI

Sub aspect procedural

Prin contestație petenta solicită a se constata nulitatea și nelegalitatea deciziei de impunere F-AR ..., invocând art. 97 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală , criticând în primul rând, lipsa indicării unui temei juridic precis, clar individualizat, care să aiba legătură directă cu opinia organului de control de a aplica cota standard de TVA , iar în al doilea rând cuantumul bazei de impunere care este eronată, respectiv suma de ... lei.

În ceea ce privește invocarea nulității Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ..., **în drept**, situațiile în care un act administrativ devine nul, sunt prevăzute la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

“ ART. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului

fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 46](#) alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile [art. 50](#) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Din conținutul textului de lege citat, se reține că sunt lovite de nulitate actele administrativ fiscale care au fost emise cu încălcarea unor formalități substanțiale esențiale. Or în speță, aspectele prezentate de petentă ca și vicii care ar putea determina constatarea nulității Deciziei de impunere nr.F-AR ..., nu conduc automat la constatarea nulității actului de impunere, în condițiile în care stabilirea de obligații suplimentare de natura TVA prin actul administrativ fiscal contestat, este urmarea nerespectării, de către petentă, a prevederilor legale referitoare la condițiile de scutire de TVA în situația livrărilor intracomunitare, respectiv deținerea de către beneficiar a unui cod valid de TVA.

Pe cale de consecință, Decizia de impunere F-AR ... parțial contestată, a fost emisă cu respectarea prevederilor OPANAF 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului “Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”, solicitarea de constatare a nulității Deciziei fiind nejustificată.

În ceea ce privește criticile petentei referitoare la cuantumul bazei impozabile înscrise în Decizia de impunere nr.F-AR .. precum și la temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală, acestea vor fi analizate în cele ce urmează, ca fiind elemente ce țin de fondul cauzei.

Pe fondul cauzei

În fapt, în anul 2016, societatea a obținut venituri în sumă de ... lei din livrări intracomunitare de animale vii și carcase către operatorii intracomunitari A din Grecia, B din Croația și C din Croația, care prezintă coduri invalide de TVA în anul 2016.

Prin urmare, aceste livrări nu îndeplinesc condițiile de scutire de TVA prevăzute de art.268 și art.278 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal , motiv pentru care s-a procedat la taxarea operațiunilor pentru care societatea nu a putut face dovada valabilității codurilor de TVA a partenerilor, prin aplicarea cotei standard de TVA de 20% asupra bazei impozabile, conform prevederilor art. 290 alin. 1 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, rezultând TVA suplimentară de ... lei.

Prin contestație petenta susține că activitatea desfășurată a constat în livrarea de animale vii la care cota de TVA este de 9% și articolul corect aplicabil este 291 alin. 2 lit. e) din Legea 227/2015 , TVA stabilită suplimentar putând să fie maxim ... lei.

De asemenea face precizarea că a livrat clientului A din Grecia animale vii de două ori, respectiv :

- prin factura ... când a fost comunicat codul de TVA ..., care este un cod invalid;
- prin factura ... când a fost comunicat codul ... care este un cod valid de TVA, considerând astfel că nu se TVA suplimentară în cuantum de ... lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.294 alin.(2) lit.a) din legea 227/2015 privind Codul fiscal:

“ART. 294

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru..”

[...]

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Prin OMFP nr. 103/ 2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a)-i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, la art.10 alin.(1) se precizează:

“ART. 10

(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în

scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

În acest sens, una din condițiile pentru ca livrările intracomunitare de animale vii și carcasă, efectuate de petentă, să beneficieze de scutire de TVA, este ca partenerii externi să comunice petentei un cod valid de TVA, operațiunea nefiind impozabilă în România, ci la beneficiar.

În anul 2016 societatea petentă a efectuat livrări intracomunitare către următorii beneficiari:

- A din Grecia ;
- B din Croația, având cod ...;
- C din Croația, având cod TVA

Organele de inspecție fiscală au solicitat Compartimentului de Schimb Internațional de Informații din cadrul AJFP Arad, prin adresele nr., verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA a operatorilor intracomunitari mai sus enumerați, constatându-se următoarele deficiențe semnalate în Rapoartele VIES nr ... întocmite de Compartimentul de Schimb Internațional de Informații și existente la dosarul cauzei:

- operatorii intracomunitari A din Grecia, pentru cod TVA ..., B din Croația, având cod TVA ... și C din Croația, având cod TVA ..., prezintă cod invalid de TVA în anul 2016.

Referitor la beneficiarul A din Grecia, petenta a declarat livrări intracomunitare atât pe codul de TVA ..., care a fost invalid începând cu data de 25.02.2016, cât și pe codul valid de TVA

Cuantumul livrărilor intracomunitare către acești beneficiari , în anul 2016, este de ... lei, după cum urmează:

- către A din Grecia, cod TVA ..., ... lei, din care factura ... în sumă de ... lei este aferentă perioadei în care beneficiarul a avut cod invalid de TVA;

- către A din Grecia, cod valid de TVA ..., suma de ... lei, din care factura ... în sumă de ... lei este declarată în Declarația cod 390 aferentă lunii octombrie 2016 pe codul invalid de TVA ...;

- către B din Croația, având cod invalid de TVA ..., suma de ... lei;

- către C din Croația, având cod invalid de TVA ..., suma de ... lei.

Suma totală a livrărilor intracomunitare realizate de petentă în 2016 către acești trei beneficiari pe coduri de TVA invalide este de ... lei.

Deși prin contestație petenta susține că livrările către clientul A din Grecia din factura ... , au fost corecte, pe codul comunicat EL ..., care

este un cod valid de TVA, anexând o confirmare VIES și considerând în acest sens , că *“impunerea este lovita de nulitate, nedatorându-se sume suplimentare, care ar reprezenta TVA in quantum de ... lei.”*, facem precizarea că organele de inspecție fiscală au menționat în cuprinsul actului de control acest aspect, cu precizarea însă că deși factura a fost completată cu codul de TVA valid al clientului, în Declarația cod 390 aferentă lunii octombrie 2016 a fost declarată pe codul invalid de TVA ...

Referitor la extrasul VIES invocat de petentă, solicitarea pentru validarea numărului de înregistrare pentru TVA ..., a fost introdusă de petentă în aplicație la data de 26.06.2019, ora 20:38:45, răspunsul fiind că numărul solicitat este un număr valid de înregistrare pentru TVA.

Însă, potrivit instrucțiunilor de pe site-ul Comisiei Europene referitoare la modul de utilizare a VIES (sistemul de schimb de informații privind TVA), confirmarea că un număr de TVA este sau nu valid se face DOAR PENTRU ZIUA ÎN CURS, nefiind posibil să se confirme validitatea unui număr de TVA în trecut.

Cu atât mai mult, în această situație, probă invocată de petentă nu are relevanță în soluționarea cauzei, întrucât pentru numărul de TVA ...organele de inspecție fiscală nu au infirmat validitatea lui la nivelul anului 2016.

Întrucât petenta nu a respectat condițiile legale referitoare la aplicarea scutirii de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri, concretizate în prezentarea unui cod de înregistrare în scopuri de TVA valid atribuit cumpărătorilor din Grecia și Croația, operațiunea de livrare intracomunitară a bunurilor (animale vii) devine operațiune impozabilă în România, conform prevederilor art.268 și 275 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

“ ART. 268 - Operațiuni impozabile

(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul [art. 270](#) - [272](#), constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; [Norme metodologice](#)

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 275](#) și [278](#) ;

ART. 275 - Locul livrării de bunuri

(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț.”

Potrivit prevederilor art.291 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:
“ART. 291 - Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.

(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

[...]

e) **livrarea următoarelor bunuri:** alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, **animale și păsări vii din specii domestice**, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele, cu excepția celor prevăzute la alin. (3) lit. k). Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC corespunzătoare acestor bunuri;”

Referitor la acest aspect, organele de inspecție fiscală consemnează în Raportul de inspecție fiscală:

“Prin urmare, livrările intracomunitare efectuate către clienții intracomunitari menționați ca având cod invalid de TVA nu îndeplinesc condițiile de scutire de TVA, încălcându-se prevederile art.268 alin.(1) punctul b) și art.278 alin.(2) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la taxarea operațiunilor pentru care societatea nu a putut face dovada valabilității codurilor de TVA al partenerilor prin aplicarea cotei standard de TVA asupra bazei impozabile, conform prevederilor art. 290 alin. 1 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 36 alin.1 din HG 1/2016 privind Normele metodologice ale Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.”

Organul de soluționare constată că parte din temeiurile de drept invocate de organele de inspecție nu sunt aplicabile speței, cu referire la art.278 care definește locul prestărilor de servicii, în condițiile în care activitatea desfășurată de petentă constă în livrare de bunuri și nu de servicii, precum și la art.290 care se referă la stabilirea cursului de schimb valutar în vederea stabilirii bazei de impozitare a unei operațiuni.

Aplicarea cotei standard de 20% asupra livrărilor de bunuri în quantum de ... lei efectuate de petentă către clienți care nu au furnizat un cod valid de TVA este motivată de organele de inspecție prin invocarea

art.29 din Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun al TVA, contrar prevederilor art.1 și art.334 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

“ART. 1 - Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

*(1) **Prezentul cod stabilește:** cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la [art. 2](#) alin. (2), care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; **contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora;** procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impuneri în aplicare.*

ART. 334 - Directive transpuse

Prezentul titlu transpune Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (JOUE), seria L nr. 347 din 11 decembrie 2006, Directiva 2009/132/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 de stabilire a domeniului de aplicare a articolului 143 literele (b) și (c) din Directiva 2006/112/CE în ceea ce privește scutirea de la taxa pe valoarea adăugată a anumitor importuri finale de bunuri, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (JOUE), seria L nr. 292/5 din 10 noiembrie 2009, Directiva 2007/74/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007 privind scutirea de taxă pe valoarea adăugată și de accize pentru bunurile importate de către persoanele care călătoresc din țări terțe, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (JOUE), seria L nr. 346 din 29 decembrie 2007, Directiva 2006/79/CE a Consiliului din 5 octombrie 2006 privind scutirea de impozit la import pentru loturile mici de bunuri cu caracter necomercial din țări terțe, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (JOUE), seria L nr. 286 din 17 octombrie 2006, Directiva 86/560/CEE - a treisprezecea directivă a Consiliului Comunităților Europene 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 (JOCE), seria L nr. 326 din 21 noiembrie 1986, Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a

normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (JOUE), seria L nr. 44 din 20 februarie 2008.”

Așadar, Titlul VII-Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, asigură transpunerea în legislația națională a prevederilor Directivei 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, fiind obligatorie aplicarea pe teritoriul României a prevederilor Codului fiscal, conform prevederilor art.1.

Prin aplicarea cotei de TVA asupra bazei de impozitare a TVA, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România determină taxa colectată aferentă operațiunii impozabile în România.

Potrivit art.291 alin.(2) din Codul fiscal, antecitat, în România cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare și pentru livrarea de animale și păsări vii din specii domestice. Prin urmare, livrările efectuate de petentă în anul 2016 către clienți intracomunitari care nu au comunicat un cod valid de TVA, urmează a fi taxate cu TVA în cotă de 9% și nu cu TVA la cota standard de 20%.

Articolul 29 din Directiva 2006/112/CE invocat de organele de inspecție stabilește o cotă standard minimă pentru statele membre în vederea evitării unor dezechilibre structurale și nu reprezintă un temei de drept în baza căruia să se stabilească o TVA suplimentară pentru o activitate care se consideră că are locul livrării în România și care este supusă unei cote special reglementată de Codul fiscal.

În ceea ce privește modul de stabilire a bazei impozabile în sumă de ... lei, înscrisă în Decizia de impunere nr.F-AR ... , prin OPANAF Nr. 3709/2015 din 18 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", la Anexa 2-Instrucțiuni de completare a formularului, se precizează:

*"Rândul 1 coloana 4 - "baza impozabilă stabilită suplimentar" - **reprezintă valoarea totală a bazei impozabile stabilită suplimentar de inspecția fiscală asupra căreia se aplică cota de impozit pentru determinarea obligației fiscale principale.***

Rândul 1 coloana 5 - "impozit, taxă, contribuție stabilit(ă) suplimentar" - se completează cu valoarea totală a sumelor reprezentând obligații fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală

pentru impozitul, taxa, contribuția care a făcut obiectul inspecției fiscale, pentru toată perioada verificată.”

Întrucât din constatările organelor de inspecție înscrise în Raportul de inspecție fiscală, precum și din anexele întocmite, rezultă o altă bază de impunere stabilită suplimentar în urma controlului, față de cea înscrisă în decizia de impunere, în considerarea dispozițiilor pct.11.4 din OPANAF Nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevăd:

“11.4. ... organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc.”,

cu adresa nr.... organul de soluționare a contestațiilor a solicitat AJF Arad-Inspecția Fiscală, în calitate de organ fiscal emitent al actului atacat, să precizeze modul de determinare a bazei de impunere suplimentare în sumă de ... lei înscrisă în decizia de impunere contestată, corelat cu TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, precum și dacă au fost avute în vedere prevederi legislative secundare care pot fi conexe cauzei în ceea ce privește aplicarea expresă a prevederilor legale principale invocate în actul de impunere.

Prin adresa nr.ARG_AIF ... înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.TMR_DGR ... organul de inspecție fiscală își menține punctul de vedere materializat în constatările din Raportul de inspecție fiscală.

Întrucât din consemnările organului de inspecție înscrise în actul administrativ fiscal contestat, precum și din punctul de vedere exprimat și prezentat mai sus, ca urmare a demersurilor efectuate de organul de soluționare, și ținând cont de argumentele și documentele prezentate în susținere de petentă, D.G.R.F.P. Timișoara se află în imposibilitatea clarificării stării de fapt fiscale prin raportare la normele legale invocate de părți, se reține ca necesară reanalizarea pe anul 2016 a operațiunilor de livrare intracomunitară efectuate de societatea X SRL către clienții din Grecia și Croația, având în vedere cele reținute în prezenta decizie de soluționare, precum și determinarea corectă a bazei impozabile.

În consecință, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma

demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației”,

urmând a se desființa parțial decizia de impunere nr.F-AR ... pentru suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și contestată.

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ... pentru suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, organul de inspecție fiscală urmând să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- societatea **X SRL** cu sediul în municipiul Arad, ...
- DGRFP Timișoara – A.J.F.P Arad – Inspecția fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

...
DIRECTOR GENERAL