

DECIZIE nr. 4393/31.10.2018

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X X X SRL
reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania înregistrată la DGRFP
Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /29.05.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 cu adresa nr. ARG_AIF ... /18.05.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /29.05.2018, procedând la soluționarea contestației depusă de

Societatea X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania
CIF: RO ... ,
cu sediul în Arad, str. , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG_REG ... /10.05.2018, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF ... /14.05.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /29.05.2018.

Societatea X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. **F-AR ... /26.03.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../26.03.2018 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea actelor contestate.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar
- ... lei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, d-na. ... , așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ atacat fiind comunicat petentei, prin remitere sub semnătură, la data de 30.03.2018.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării deciziei contestate, pentru următoarele motive:

Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au solicitat un punct de vedere DGRFP Timișoara, respectiv directorului executiv inspecție fiscală, referitor la încadrarea operațiunii privind achiziția unei plantații de pomi Paulownia, petenta consideră că pentru rezolvarea problemei de interpretare, ar fi existat posibilitatea de a se solicita un punct de vedere autorităților care reglementează în domeniul silvic; în acest sens la darul cauzei este anexată adresa nr. ... /17.04.2018 a Ministerului Apelor și Pădurilor – Garda Forestieră Oradea, în care se precizează că:

„vă comunicăm că în conformitate cu prevederile punctului 20 din Anexa nr. 1 la Legea 46/2008 - Codul Silvic, masa lemnoasă este definită ca fiind: (...)

Ca urmare acești puietți de 2 ani, respectiv 4 ani nu reprezintă masă lemnoasă pe picior pentru că nu se încadrează în definiția dată de Codul silvic.”

Petenta face trimitere la actele de control anterioare, sens în care și citează din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /25.11.2016, concluzionând că „aceeași tranzacție, de la același furnizor, în baza aceluiași prevederi legale sunt interpretate în mod diferit (în primul act de control se apreciază că operațiunii i se aplica TVA de 19 %, în al doilea act se apreciază că s-ar aplica taxare inversă)”, invocând dispozițiile art. 6 alin. 1 din Codul de procedură fiscală raportat la art. 73 alin. 2.

Raportându-se la clauzele înscrise în contractul încheiat în data de 01.02.2015 și la actul adițional, petenta arată că societatea X ... X SRL reprezentant fiscal al Z GmbH Germania a achiziționat pomi tineri vii ai speciei X -... , luând toate măsurile necesare și utile pentru creșterea și întreținerea celor ... pomi, pe toată perioada celor 12 ani, îngrijindu-i în mod corespunzător; acești pomi fiind înregistrați în contabilitatea reprezentantului fiscal al Z GmbH Germania ca și mijloace fixe, în conformitate cu dispozițiile Ordinului nr. 1802/2014.

În filele 5-7 din contestația formulată este prezentată critica actului administrativ fiscal contestat, fiind reiterate dispozițiile art. 73 alin. 2 coroborat cu art. 6 alin. 1 Cod procedură fiscală, petenta opinând faptul că organul fiscal „nu are temei de drept și motiv de fapt pentru respingerea dreptului de deducere și pentru a "încadra la livrare de masă lemnoasă" tranzacțiile”.

De altfel, petenta prezintă și situația – „absurdă” în opinia sa - în care ar fi trebuit aplicat regimul taxării inverse, situație care ar contraveni deciziilor emise de CJUE, obligatoriu a fi respectate de țările membre, citând din motivarea expusă în cauzele conexate C-95/07 și C-.../07.

Astfel, petenta subliniază că legiuitorul urmărește în primul rând respectarea principiului de neutralitate a TVA și aplicarea acestuia doar asupra unei valori adăugate, eliminarea dublei impuneri în cadrul unui circuit economic, acordând dreptul de deducere pentru toate achizițiile efectuate de

către o companie, achiziții care sunt destinate unei activități taxabile și nu scutite, pe baza unei facturi corect întocmite, factură care arată că a avut loc o exigibilitate a TVA, urmare a unui fapt generator, cu respectarea de către furnizor a tuturor obligațiilor de a colecta și plăti taxa.

Pe lângă cele precizate anterior, petenta precizează faptul că deține factură și contract pentru achizițiile în cauză care sunt destinate activității sale, fiind în legătură cu obiectul său de activitate, iar mijloacele de probă prezentate de organele de inspecție fiscală în vederea aplicării taxării inverse sunt doar „simplele aprecieri, opinii sau raționamente, nesuținute cu argumente juridice”, situație în care nu pot reprezenta mijloace de probă conform Codului de procedură fiscală.

Totodată, în temeiul art.276 alin.5 din Codul de procedură fiscală, societatea solicită susținerea orală a contestației, atât în ceea ce privește aspectele de procedură, cât și cele de fond cuprinse în contestație, aceasta fiind acordată în data de 31.07.2018 conform minutei existentă în original la dosarul cauzei.

Urmare susținerii orale din data de 31.07.2018, petenta a depus la registratura DGRFP Timișoara cu adresa FN/03.08.2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... /06.08.2018, următoarele documente, în fotocopie:

- raport F-AR ... /25.11.2016 emis de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad
- contractul de cumpărare și prestare servicii încheiat în data de 01.02.2015 și actul adițional la contract, între petentă, în calitate de reprezentant fiscal al X ... GmbH și firma X X X SRL
- adresa nr. ... /09.03.2018 conținând solicitarea petentei către Garda Forestieră Oradea.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR .../26.03.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /26.03.2018, contestată.

Inspecția fiscală a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2016 – 31.12.2017, constatându-se referitor la taxa pe valoarea adăugată contestată de petentă, următoarele:

Societatea X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania a dedus eronat TVA aferentă achiziției de pomi Paulownia. Pentru livrarea de bunuri (pomi Paulownia) societatea X X X SRL a emis în sarcina societății X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania factura nr./29.11.2017 (din care TVA în sumă de ... lei), având înscrisă eronat cota standard de 19% prevăzută de art. 291 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../26.03.2018, în timpul inspecției fiscale s-a solicitat un punct de vedere organului ierarhic

superior, concretizat în adresa nr. TMR_AIF ... /13.03.2018, conform căreia pentru operațiunea privind achiziția plantației de pomi Paulownia sunt aplicabile prevederile art. 331 alin. 2 lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 20 din Anexa 1 la Legea nr. 46/2008 Codul silvic, republicată.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru achiziționarea de pomi Paulownia de la furnizorul X X X SRL, societate înregistrată în scopuri de TVA, beneficiarul X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania trebuia să aplice taxarea inversă, operațiunea reprezentând livrare de masă lemnoasă.

Astfel, pentru facturile emise de furnizorul de pomi Paulownia trebuia determinată taxa pe valoarea adăugată de către beneficiarul bunurilor, fiind necesară evidențierea de către beneficiarul X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania, atât în jurnalul de cumpărări, cât și în jurnalul de vânzări, în conformitate cu prevederile art. 326 alin. (2) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, precum și în decontul de TVA conform art. 323 alin. (1) din același act normativ, atât ca și taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Conform RIF care a stat la baza emiterii deciziei contestate, din punct de vedere contabil, petenta trebuia să înregistreze în evidența contabilă aceste operațiuni prin nota contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” („Autolichidarea TVA” – colectarea TVA la nivelul taxei deductibile fiind asimilată cu plata taxei către furnizor), de aplicarea prevederilor măsurilor de simplificare fiind responsabili, atât furnizorii, cât și beneficiarii.

În consecință, organele de inspecție fiscală au efectuat regularizarea TVA deductibilă prin respingerea exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă achiziției de pomi Paulownia.

În considerarea aceluiași raționament și având în vedere aceleași prevederi legale, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru achiziția de pomi Paulownia efectuată de petentă ca reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania de la firma X X X SRL, aceasta și-a exercitat, în mod eronat, dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura nr. ... / 30.06.2017, în condițiile în care trebuia aplicată taxarea inversă.

III. Societatea X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania cu sediul în Arad, str. ... , jud. Arad, are cod unic de înregistrare ... și are ca obiect principal de activitate „Dezvoltare (promovare) imobiliară” – cod CAEN 4110.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația formulată de petenta X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania împotriva Raportului

de inspecție fiscală nr. F-AR .../26.03.2018, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic 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 art. 93 alin. (1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„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.”

„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 factic 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.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de

soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /26.03.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR ... /26.03.2018 care reprezintă titlu de creanță.

Cauza suspusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța asupra legalității stabilirii în sarcina petentei a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei în condițiile în care există posibilitatea ca titlul de creanță contestat să fi fost emis cu încălcarea dispozițiilor legale referitoare la luarea în considerare a soluțiilor adoptate în cadrul unor acte administrativ fiscale emise anterior.

În fapt, petenta X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania a achiziționat pomi Paulownia de la furnizorul X X X SRL, în baza facturilor nr. ... /30.06.2017 și nr. nr. ... /29.11.2017.

Petenta X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania nu a aplicat măsurile de simplificare prevăzute de art. 331 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu a înscris în evidența sa contabilă, în jurnalele de taxa pe valoarea adăugată și în deconturile de taxa pe valoarea adăugată întocmite, taxa pe valoarea adăugată cuprinsă în facturile de achiziție, atât ca taxa pe valoarea adăugată colectată, cât și ca taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci doar și-a exercitat dreptul de deducere, considerând ca respectivele achiziții nu se încadrează în categoria masă lemnoasă pentru care se aplică

masurile de simplificare prevăzute de art. 331 alin. 2 lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, petenta susține că acestea contrazic soluțiile adoptate de organele fiscale în cadrul actelor administrativ fiscale emise anterior pentru situații de fapt similare la același contribuabil, fiind încălcate prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu trimitere directă la constatările inspecțiilor anterioare, cuprinse în acte administrativ fiscale.

Astfel, petenta arată că anterior inspecției fiscale finalizată prin emiterea deciziei de impunere contestată, această entitate a fost subiectul altor inspecții fiscale în cadrul cărora a fost analizată taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de pomi Paulownia; spre exemplificare, invocă Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /25.11.2016, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit că „a realizat pe teritoriul României operațiuni economice respectiv achiziții de valori materiale (... bucăți pomi Paulownia) ... de la unicul furnizor X ... X SRL” și nu livrare de masă lemnoasă, cum s-a stabilit prin RIF nr. F-AR .../26.03.2018, care stă la baza emiterii Deciziei de impunere F-AR ... /26.03.2018, contestată.

În drept, art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„CAP. II

Principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, **organul fiscal TREBUIE să ia în considerare** opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și **soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.***

Totodată, în legătură cu aplicabilitatea acestui articol, la art. 352 alin. (5) Cod procedură fiscală, legiuitorul a prevăzut că:

“(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și (2), dispozițiile art. 6, 8, 13 și 133 se aplică și procedurilor de administrare în derulare la data de 1 ianuarie 2016.”

Din analiza acestor dispoziții legale, se reține faptul că în exercitarea dreptului de apreciere organul fiscal are obligația de a ține cont de soluția adoptată în cadrul unui act administrativ fiscal emis anterior pentru situații de fapt similare la același contribuabil.

În cazul în care, urmare analizei efectuate, organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului supus inspecției fiscale și informațiile avute în vedere la emiterea unui act administrativ fiscal anterior, acesta are obligația potrivit legii să consemneze în scris motivele pentru care nu ține cont de soluția anterior adoptată la contribuabilul verificat.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, DGRFP Timișoara reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../26.03.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /26.03.2018, organele de inspecție fiscală au stabilită că pentru achiziția de pomi Paulownia efectuată de petenta X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania de la furnizorul X X X SRL petenta nu are posibilitatea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deoarece tranzacția comercială se încadrează la livrarea de masă lemnoasă, situație în care sunt aplicabile dispozițiile art. 331 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„ART. 331

Măsuri de simplificare

(1) Prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316.

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

(...)

b) livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin Legea nr. 46/2008 - Codul silvic, republicată;”.

În condițiile în care petenta a susținut în repetate rânduri (în contestația formulată, cu ocazia susținerii orale a contestației) faptul că, în legătură cu aceleași operațiuni, organele de inspecție fiscală au aplicat tratamente fiscale diferite – ulterior formulării contestației depunând, în fotocopie, Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /25.11.2016 împreună cu Decizia de impunere subsecventă acestuia nr. F-AR397/25.11.2016 – DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /10.08.2018, în considerarea dispozițiilor art. 276 alin. (4)

Cod procedură fiscală coroborat cu art. 6 alin. (1) din același act normativ, au solicitat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Arad, să precizeze elementele stării de fapt care au determinat ignorarea soluțiilor adoptate de organele fiscale prin acte administrative fiscale anterioare încheiate la societatea contestatară, de exemplu RIF F-AR ... /25.11.2016.

De asemenea, cu aceeași adresă DGRFP Timișoara a transmis IF din cadrul AJFP Arad, în fotocopie, și adresa nr. ... /09.03.2018 conținând solicitarea petentei către Garda Forestieră Oradea, în condițiile în care organele de inspecție fiscală, formulând propuneri conform pct. 3.4 din OPANAF nr. 3741/2015, au arătat că „(...) fiind imperios necesar și analizarea modului de formulare a întrebării transmise prin adresa menționată mai sus. (n.n. adresa nr. ... /29.03.2018”, existând astfel posibilitatea ca organele de inspecție fiscală să se pronunțe și asupra acesteia, conform art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală, formulând propuneri care să țină seama și de conținutul contractului de cumpărare și prestare servicii încheiat în data de 01.02.2015 și actul adițional la contract, între petentă, în calitate de reprezentant fiscal al X ... GmbH și firma X X X SRL, transmis de asemenea în fotocopie, Inspecției Fiscale, ca urmare a dovezilor depuse de petentă ulterior susținerii orale a contestației, cu adresa nr. cu adresa -.../03.08.2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... /06.08.2018.

AJFP Arad – Inspecție Fiscală a răspuns cu adresa nr. ARG_AIF .../ad/27.08.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../05.09.2018, la pct. 1, prezentându-și argumentația conform căreia s-a procedat în mod corect și legal la încadrarea operațiunii de achiziție a pomilor Paulownia în prevederile referitoare la aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv art. 331 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, mai sus citate.

Astfel, în cuprinsul adresei nr. ARG_AIF 3131/ad/27.08.2018 s-au citat dispozițiile art. 6 alin. (1), alin. (2) [care sunt incluse în Titlul I „Dispoziții generale”, cap. II al Codului de procedură fiscală „Principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale”], art. 113 alin. (2), art. 118 și art. 131 [care sunt incluse în Titlul VI „Controlul fiscal”, cap. I „Inspecția fiscală”], concluzia inspecției fiscale fiind faptul că este „este obligatorie analizarea și tratarea din punct de vedere fiscal de către fiecare echipă de inspecție fiscală în cadrul fiecărei inspecții fiscale a documentelor și stării de fapt fiscale, cu atât mai mult cu cât aplicarea corectă a legislației este susținută și de către organul coordonator de inspecție fiscală, așa cum s-a menționat anterior, indiferent de rezultatele unei inspecții fiscale precedente (care se concretizează în RIF și nu în soluții)”.

Revenind la dispozițiile art. 6 alin. (1) din Noul Cod de procedură fiscală se reține că, o dată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 207/2015, legiuitorul a înțeles să modifice conținutul acestei norme legale față de vechea reglementare, în sensul că **organul fiscal TREBUIE să ia în considerare soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal,**

emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor.

Chiar mai mult, în situația constatării unor diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, se prevede faptul că organul fiscal are:

- **dreptul** să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală, dar și
- **obligația** să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

Învederăm faptul că deși DGRFP Timișoara a solicitat Inspecției Fiscale să precizeze elementele stării de fapt care au determinat neluarea în considerare raportat la dispozițiile art. 6 alin. 1 din NCPF a soluțiilor adoptate de organele fiscale prin acte administrative fiscale anterioare încheiate la societatea contestată, de exemplu RIF F-AR ... /25.11.2016, din adresa nr. ARG_AIF ../ad/27.08.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR /05.09.2018, nu rezultă care sunt diferențele constatate de inspecția fiscală între starea de fapt fiscală a contribuabilului care a condus la emiterea RIF nr. F-AR ... /26.03.2018 și starea de fapt fiscală a aceluiași contribuabil care a condus la emiterea RIF F-AR ... /25.11.2016.

Învederăm faptul că, referitor la aplicarea legii, respectiv interpretarea legii, la art. 13 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, se stipulează:

„ART. 13

Interpretarea legii

(1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.”

iar la alin (2) este reglementată posibila situație în care voința legiuitorului nu rezultă clar din textul legii, situație în care se va ține seama de „scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare.”.

Analizând procesul legislativ de elaborare a Legii nr. 207/2015, detaliat pe site-ul www.cdep.ro al Parlamentului României, respectiv „Expunerea de motive”, referitor la Titlul I „Dispoziții generale”, Camera Deputaților a argumentat următoarele:

„principiul interpretării stricte a legii fiscale, consecință a principiului legalității, care guvernează aplicarea legii fiscale, neînsoțit de reguli care să ajute la o corectă aplicare a legii atunci când aceasta este neclară a generat în multe situații conflicte între contribuabili și organele fiscale cu consecința unui număr semnificativ al acțiunilor în contenciosul administrativ și cu suportarea unor costuri importante de către ambele părți.”

De asemenea, la secțiunea 2 „Schimbări preconizate” din cuprinsul Expunerii de motive, Camera Deputaților a prevăzut referitor la exercitarea dreptului de apreciere al organului fiscal (actualul art. 6 din NCPF) că:

„s-a dezvoltat modul de conduită a organului fiscal în ceea ce privește exercitarea de către acesta a dreptului de apreciere, în sensul că organul fiscal trebuie să ia în considerare și (...) soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ”, cu trimitere expresă la principiul rezonabilității și echității ca mod de conduită a organelor fiscale atunci când își exercită dreptul de apreciere.

Cu precizarea expresă a faptului că organele de inspecție fiscală nu au arătat dacă pentru petentă, în legătură cu RIF nr. F-AR ... /25.11.2016 și respectiv RIF nr. F-AR .../26.03.2018, situațiile de fapt constatate sunt **„similare la același contribuabil/plătitor”**, învederăm că există posibilitatea legală ca pentru aceleași operațiuni comerciale, petentei să îi fie aplicate de către autoritatea fiscală reglementări fiscale diferite, cu consecințe fiscale diametral opuse.

Subliniem faptul că un act administrativ fiscal, astfel cum este definit la art. 1 pct. 1 Noul Cod de procedură fiscală, este emis în scopul de *„a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat”*, sintagmă reluată de legiuitor și la art. 46 alin. (2) din același act normativ, actul administrativ fiscal având menirea de a produce, pe cale unilaterală, efecte față de destinatarul său, fiind obligatoriu pentru acesta.

Astfel, actele administrative emise anterior deciziei de impunere contestate, au produs petentei efecte juridice și fiscale, fiind opozabile acesteia de la momentul comunicării (art. 48 NCPF) actului administrativ fiscal, petenta așa cum a precizat și cu ocazia susținerii orale a contestației adoptând un mod de lucru care a fost acceptat de organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, organul de soluționare a contestației reține că în situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului și informațiile avute în vedere la emiterea unui act administrativ fiscal la același contribuabil, acesta are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală dar are și obligația menționării în scris a motivelor pentru care nu a ținut cont de soluția adoptată în actele administrative fiscale anterioare.

Din analiza raportului de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată, precum și a adresei de răspuns nr. ARG_AIF/ad/27.08.2018, rezultă faptul că organul de inspecție fiscală nu a precizat motivele pentru care nu a luat în considerare soluțiile adoptate de organele fiscale emitente în actele administrative fiscale emise anterior, astfel încât să rezulte cu claritate existența diferențelor între starea de fapt fiscală ce a fost constatată prin decizia de impunere contestată și elementele

avute în vedere la emiterea actelor administrativ fiscale anterioare, organul de inspecție fiscală limitându-se la a invoca un punct de vedere al organului ierarhic superior, care așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei a fost emis, fără ca acesta să fi avut în vedere faptul că petentei i s-ar fi putut aplica tratamente fiscale diferite pentru aceeași stare de fapt fiscală, situație în care s-ar încălca prevederile art. 6 alin. (1) Cod procedură fiscală.

Subliniem faptul că deciziile de impunere anterioare au intrat în circuitul civil, producându-și efectele față de petenta X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania; ori în situația în care pentru aceeași situația de fapt fiscală la aceeași societate autoritatea fiscală ar aplica două regimuri diferite, în cauză ar fi posibilă constatarea încălcării principiului securității raporturilor juridice, ceea ce implică, în cazul unui contribuabil de bună credință, imprevizibilitatea conducerii evidenței financiar contabile în situația în care legislația fiscală nu a suferit modificări.

În ceea ce privește normele legale indicate în mod expres de inspecția fiscală în Completarea nr. 4469/27.08.2018, cuprinse în Titlul VI „Controlul fiscal”, cap. I „Inspecția fiscală”, învederăm faptul că orice ramură de drept este fundamentată pe anumite principii, generale sau specifice.

Similar altor ramuri ale dreptului, nici dreptul fiscal nu face excepție, principiile pe care acesta este fundamentat, fiind incluse chiar în Titlul I „Dispoziții generale” al Noului Cod de procedură fiscală; ori așa cum este chiar denumirea Titlului I acestea sunt generale, fiind aplicabile tuturor procedurilor reglementate de NCPF (înregistrare fiscală, control fiscal, colectarea creanțelor fiscale etc.).

În concluzie, subscriem argumentației prezentate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul Completării nr./27.08.2018 în ceea ce privește normele legale indicate, respectiv art. 113 alin. (2), art. 118 și art. 131, cu precizarea însă a faptului că acest capitol – controlul fiscal – nu este distinct de Codul de procedură fiscală, ci face corp comun cu acesta, neputând fi interpretat decât prin corespondență și cu Titlul I „Dispoziții generale”.

Este general valabil faptul că principiile dreptului sunt fie idei *generale și comune* tuturor normelor din sistemul juridic, fie *specifice* unei singure ramuri de drept. Ele sunt reguli fundamentale întrucât reflectă ceea ce este esențial și hotărâtor în sistemul dreptului.

În cazul dreptului fiscal, principiile legiferate generale și comune procedurilor reglementate de Codul de procedură fiscală sunt înglobate în Titlul I, prin formulare directă, îndeplinind rolul unor linii directoare, care asigură concordanța dintre titlurile și capitolele Codului, precum și coeziunea și armonia acestora, desprinderea sensului exact și finalitatea unitară a normelor legale.

Referitor la precizarea din RIF că inspecția fiscală a luat în considerare punctul de vedere al organului ierarhic superior, structura de soluționare a

contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara constată că în cuprinsul întrebării AJFP Arad – Inspecție Fiscală conținută de adresa nr. ARG_AIF ... /16.02.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_REG .02.2018, nu se face referire la faptul că petenta ar mai fi fost supusă unor inspecții fiscale anterioare care ar fi avut ca obiect însăși cauza care face obiectul solicitării de punct de vedere, față de petentă existând posibilitatea ca pentru aceeași stare de fapt fiscală, autoritatea fiscală să-i aplice tratamente fiscale diferite.

De altfel, chiar în cuprinsul răspunsului DGRFP Timișoara – Serviciul Coordonare, Programare și Analiză Inspecție Fiscală nr. TMR_AIF ... /13.03.2018, în ultimul paragraf s-a reliefat faptul că „organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția, întemeiată pe prevederile legale (...)”, ori așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, Codul de procedură fiscală se aplică atât de către contribuabili, cât și de către autoritatea fiscală, *in integrum*, nediscreționar, principiile statuate în cuprinsul său fiind cu caracter obligatoriu.

Prin urmare, DGRFP Timișoara se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei în sarcina Societății X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania, motiv pentru care, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr.3741/2015 și se va desființa parțial Decizia de impunere nr. **F-AR ... /26.03.2018** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../26.03.2018 pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar
- ... lei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, cu analiza punctuală a actelor administrative fiscale anterior încheiate. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între situația de fapt fiscală a contribuabilului și informațiile avute în vedere la emiterea actelor administrativ fiscale anterioare, acesta va indica motivele pentru care nu ia în considerare soluțiile adoptate anterior.

De asemenea, în situația în care se **constată** existența unor diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea **actelor administrativ fiscale la același contribuabil/plătitor**, cu ocazia reanalizării stării de fapt fiscale, organele de

control vor analiza incidența Hotărârii CJUE pronunțată în Cauzele Conexate C-95/07 și C-.../07, în care s-a statuat că:

„63 Într-adevăr, din moment ce este incontestabil că sistemul de taxare inversă era aplicabil acțiunilor principale, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 31).

64 În consecință, din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al prestării de servicii în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea hotărârea Bockemühl, citată anterior, punctul 51).

65 Aceasta rezultă din articolul 22 alineatele (7) și (8) din a șasea directivă, în temeiul căruia statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că persoanele impozabile își îndeplinesc obligațiile privind declarațiile și plata sau impun alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale.

66 Într-adevăr, deși aceste dispoziții permit statelor membre să adopte anumite măsuri, acestea nu trebuie totuși să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate la punctul anterior. Aceste măsuri nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară în materie (a se vedea hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctul 47, precum și hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 52).” verificând incidența acesteia în cauza dedusă judecății.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

- desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. **F-AR ... /26.03.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../26.03.2018 în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar
- ... lei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare,

urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X X X SRL reprezentant fiscal al entității Z GmbH Germania
- AJFP Arad, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,