

DECIZIA nr. 521/29.09.2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.21918/19.05.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Serviciul Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti, cu adresa nr.MBN_DEX-X/15.05.2017, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X/19.05.2017, completata cu adresele nr.MBN_DEX-X/04.08.2017 si nr.MBN_DEX-X/20.09.2017, inregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr.X/18.08.2017 si nr.X/21.09.2017, cu privire la contestatia formulata de X, Cod Unic de Inregistrare ROX, cu sediul in Munchen, X Strasse nr.X, cod postal X, Germania.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti sub nr.MBN_REG X/28.04.2017 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.F-CN X/06.03.2017, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-CN X/06.03.2017 de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, comunicata sub semnatura de primire in data 17.03.2017, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de X lei din care TVA datorata suplimentar in suma de X lei si TVA respinsa la rambursare in suma de X lei.

Constatand ca, in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.268, art. 269, art. 270, art. 272 alin.(2) si alin.(4) din Codul de procedura fiscala, aprobata prin Legea nr. 207/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de X.

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

I. Prin adresa inregistrata la Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti nr.MBN_REG X/28.04.2017 societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.F-CN X/06.03.2017, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-CN X/06.03.2017 de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti – Activitatea de Inspectie Fiscala.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Societatea X este unul dintre cei mai mari furnizori de vehicule comerciale si solutii de transport din Europa, producand camioane, vehicule grele cu destinatie comerciala, cu greutate de pana in 250 tone, autobuze si autocare de orsa, precum si motoare pe benzina si gaz natural. Societatea s-a inregistrat in scopuri de TVA in Romania in luna iulie 2009 deoarece a decis sa-si extinda activitatea in Romania prin livrarea autoutilitarelor second-hand (a transferat stocul din Germania in Romania) pentru a fi vandute in Romania.

Camioanele second-hand achizitionate/transferate din Germania in Romania au fost vandute pe teritoriul Romaniei catre X SRL si X SRL.

In vederea vanzarii acestor camioane societatea X are nevoie de anumite piese/parti pe care le achizitioneaza de la diversi furnizori, piesele fiind realizate special pentru societate cu anumite caracteristici tehnice. In acest sens, societatea nerezidenta a achizitionat anumite echipamente/matrite pe care le pune la dispozitia furnizorilor sai, respectiv societatile X SRL si X GmbH, fara a transfera dreptul de proprietate, pentru a fi folosite in productia pieselor comandate de catre societate. Piese/partile sunt produse de X SRL si X GmbH, cu ajutorul echipamentelor/matritelor si ulterior revandute catre societatea X.

Societatea a solicitat, initial, la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma totala de X lei, prin deconturile de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare DNOR X/16.01.2014 si DNOR X/17.03.2014. Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au respins in totalitate suma solicitata la rambursare, instituind, totodata, obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA in suma de X lei si dobanzi/majorari intarzire in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X, aferente taxei pe valoarea adaugata, debite ce au fost contestate. Asupra acestei decizii societatea a depus contestatie, prin care a solicitat anulara partiala a Deciziei de impunere nr.FB X/29.04.2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.R-B X/29.04.2015, pentru suma de X lei reprezentand obligatii suplimentare stabilite cu titlu de TVA si accesoriile aferente.

Prin Decizia nr.X/25.11.2015 Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. a dispus:

1. admiterea contestatiei impotriva Deciziei de impunere nr.FB X/29.04.2015, pentru suma de X lei reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei;
2. desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.FB X/29.04.2015, pentru suma de X lei reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare;
3. repingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de X lei reprezentand TVA in cuantum de X lei aferenta unor achizitii intracomunitare de camioane pentru care societatea nu a pus la dispozitie suficiente documente care sa demonstreze realitatea tuturor tranzactiilor, respectiv TVA in suma de X lei aferenta achizitiilor locale de servicii de la X SRL.

Urmare reverificarii, organele de inspectiei fiscala au emis Decizia de impunere nr.F-CN X/06.03.2017 in baza Raportului de inspectiei fiscala nr.F-CN X/06.03.2017, prin care au stabilit in sarcina societatii X TVA stabilita suplimentar in suma de X lei din care TVA datorata suplimentar in suma de X lei si TVA respinsa la rambursare in suma de X lei.

Totodata, societatea precizeaza ca organele fiscale au retinut urmatoarele:

- pentru TVA in suma de X lei are drept de deducere intrucat indeplineste conditiile prevazute de legislatia TVA;
- pentru TVA in suma de X lei nu are drept de deducere;

- pentru TVA in suma de X lei aferenta matritelor achizitionate de la Xsi X GmbH are drept de deducere, dar organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma X lei intrucat matritele sunt puse la dispozitie producatorilor cu titlu gratuit.

Societatea a realizat achizitii locale de scule/matrite de la X S.R.L. cu factura nr.X/14.11.2011, deducand TVA in suma de X lei si de la X GmbH cu facturile nr.X/11.05.2012, nr.X/18.11.2013 si nr.X/07.02.2014 deducand TVA in suma de X lei.

Facturile de achizitii au fost emise pe codul de TVA al societatii din Germania si au fost corectate in timpul inspectiei fiscale in conformitate cu prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.82.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, prin stornarea acestora si emiterea de noi facturi.

Organele de inspectie fiscala au tratat eronat ca operatiunea de punere la dispozitie a echipamentelor/matritelor cu titlu gratuit ca o prestare de servicii asimilata cu plata considerand ca acestea au fost utilizate pentru alte scopuri decat desfasurarea activitatii economice, in conformitate cu prevederile art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care a transpus prevederile art.26 alin.(1) lit. a) din Directiva TVA nr.2006/112/ECC privind sistemul de TVA. Astfel, atat legislatia nationala cat si legislatia existenta la nivelul Uniunii Europene, considera ca suntem in prezenta unei prestari de servicii asimilate cu plata doar in cazul in care utilizarea bunurilor se realizeaza pentru alte scopuri decat pentru desfasurarea activitatii economice. Echipamentele/matritele raman in Romania in proprietatea societatii X, dar au fost puse la dispozitia furnizorilor X SRL si X GmbH special in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind utilizate exclusiv in scopul fabricarii de componente/piese comandate de societate care ulterior vor fi incorporate in autovehiculele vandute pe teritoriul Romaniei.

Mai mult decat atat, pe baza documentelor puse la dispozitie in cadrul reverificarii, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceste echipamente/matrite sunt achizitionate de societate in scopul desfasurarii activitatii economice prin faptul ca au permis deducerea TVA aferenta achizitiilor acestora de la societatile X SRL si X GmbH.

Prin documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, societatea a facut dovada ca bunurile achizitionate erau strans legate de desfasurarea activitatii sale economice.

Societatea X invoca si o decizie a Curtii de Apel Bucuresti intr-un caz similar in care instanta a retinut ca nu se impune auto-colectarea TVA, iar taxa platita la achizitie trebuie rambursata.

Incepand cu data de 01.01.2016, prin pct. 8 alin 7 ex nr 3 din HG nr. 1/2016, au fost aduse precizari/clarificari exprese cu privire la modul in care trebuie interpretate astfel de contracte prin care se pun la dispozitie echipamente/matrite, care sunt utilizate pentru a presta servicii/livra bunuri exclusiv in beneficiul persoanei care la detine.

Societatea considera ca practica autoritatilor fiscale de a colecta TVA este nelegala si in dezacord cu principiul certitudinii prevazut la art.3 lit. b) din Legea

nr.227/2015 privind Codul fiscal, conform caruia masurile stabilite trebuie sa fie in concordanta cu situatia de fapt a contribuabilului si nu pot depasi conditiile impuse de legea TVA numai pentru atingerea scopului urmarit, respectiv evitarea fraudei si evaziunii fiscale.

Din punct de vedere procedural, actele atacate sunt lovite de nulitate in baza prevederilor art 46 alin.(2) lit. e) si lit. f) din Codul de procedura fiscala intrucat exista diferente intre sumele mentionate in Raportul de inspectie fiscala si cele mentionate in decizia de impunere, suma stabilita suplimentar prin decizia de impunere nefiind motivata in intregime, astfel societatea neputand sa se apere in mod corespunzator.

In probatiune societatea prezinta decizia de impunere nr.F-CN X/06.03.2017, raportul de inspectie fiscala nr.F-CN X/06.03.2017, decizia de impunere nr.FB X/29.04.2015 impreuna cu raportul de inspectie fiscala nr.R-B X/29.04.2015, decizia privind solutionarea contestatiei nr.X/25.11.2015, facturile nr. X/14.11.2011, nr.X/26.02.2015 (factura storno), nr.X/26.02.2015 emise de furnizorul X, facturile emise de furnizorul X GmbH nr.X/18.11.2013, nr.X/02.03.2015, nr. X/02.03.2015, nr.X/11.05.2012, nr.X02.03.2015, nr.X02.03.2015, nr.X/07.02.2014, nr.X/02.03.2015 si nr.X/02.03.2015, comenzile nr.X/22.09.2011, nr.X/17.12.2012 si nr.X/24.08.2010 in baza carora au fost emise facturile, contractul cadru nr.X/11.04.2011 cu societatea X GmbH, certificatul de rambursare TVA, extrasul din registrul mijloacelor fixe din sistemul contabil al societatii la data de 31.12.2016, fise de inventar pentru echipamentele achizitionate in perioada 2011 – 2014 de la X GmbH si X si hotararea definitiva si irevocabila a Curtii de Apel Bucuresti.

In concluzie, societatea solicita rambursarea sumei de X lei solicitata la rambursare prin deconturile de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare si exonerarea de la plata a sumei de 399.866 lei reprezentand TVA colectata de organele de inspectie fiscala in urma refacerii inspectiei fiscale aferenta perioadei 01.01.2010 – 28.02.2014.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – CN X/06.03.2017, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti – Activitatea de inspectie fiscala a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.F-CN X/06.03.2017, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de X lei din care TVA datorata suplimentar in suma de X lei si TVA respinsa la rambursare in suma de X lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 se poate investi cu solutionarea cauzei, in conditiile in care decizia de impunere a fost completata eronat.

In fapt, societatea X, inregistrata in scopuri de TVA in Romania, a solicitat, initial, la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma totala de X lei, prin deconturile de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare DNOR X/16.01.2014 si DNOR

X/17.03.2014. Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au respins in totalitate suma solicitata la rambursare, instituind, totodata, obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA in suma de X lei, respectiv TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de X lei si dobanzi/majorari intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X, aferente taxei pe valoarea adaugata ramasa de plata. Asupra acestei decizii societatea a depus contestatie, prin care a solicitat anularea partiala a Deciziei de impunere nr.FB X/29.04.2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.R-B X/29.04.2015, pentru suma de X lei reprezentand obligatii suplimentare stabilite cu titlu de TVA si accesorii aferente.

Prin Decizia nr.X/25.11.2015 Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. a dispus:

1. admiterea contestatiei impotriva Deciziei de impunere nr.FB X/29.04.2015, pentru suma de X lei reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei;
2. desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.FB X/29.04.2015, pentru suma de X lei reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare;
3. repingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de X lei reprezentand TVA in cuantum de X lei aferenta unor achizitii intracomunitare de camioane pentru care societatea nu a pus la dispozitie suficiente documente care sa demonstreze realitatea tuturor tranzactiilor, respectiv TVA in suma de X lei aferenta achizitiilor locale de servicii de la X SRL.

Urmare reverificarii, organele de inspectiei fiscala au emis Decizia de impunere nr.F-CN X/06.03.2017 in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-CN X/06.03.2017, prin care au stabilit in sarcina societatii X TVA stabilita suplimentar in suma de X lei, din care TVA datorata suplimentar in suma de X lei si TVA respinsa la rambursare in suma de X lei.

Prin contestatia formulata sustine ca exista diferente intre sumele inscrise in Raportul de inspectie fiscala nr.F-CN X/06.03.2017 si cele inscrise in decizia de impunere F-CN X/06.03.2017, suma stabilita suplimentar prin decizia de impunere nefiind motivata in intregime.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art.216 alin.(3) si alin.(3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la pronuntarea deciziei de desfiintare, care prevad:

“Art.216 - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

De asemenea, potrivit pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

“11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Dispoziții similare se regăsesc și în Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

În speta sunt incidente și dispozițiile art.129, art.131 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“ART.129 - (1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.”

“ART.131 - (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 factual 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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(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;”

“ART. 279 Soluții asupra contestației

[...]

(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. Pentru un tip de creanță

fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Potrivit prevederilor legale citate, inspectia fiscala este activitatea ce are ca scop verificarea sau stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de obligatia fiscala declarat de catre contribuabil/platitor si/sau stabilita de organul fiscal. De asemenea, refacerea inspectiei fiscale se face ca urmare a deciziei de solutionare prin care s-a desfiintat total sau partial actul administrativ-fiscal atacat, emisa in procedura administrativa de atac, organul emitent al actului administrativ fiscal desfiintat are obligatia de a reface inspectia fiscala si emiterea unui nou act administrativ fiscal prin care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare, neputand stabili obligatii fiscale mai mari decat cele pentru care s-a emis decizia.

Totodata, se stipuleaza ca la finalizarea inspectiei fiscale se consemneaza in scris in raportul de inspectie fiscala toate constatările organului de inspectie din punctul de vedere faptic si legal, decizia de impunere pentru diferente in plus sau in minus de obligatii fiscale principale aferente diferentelor de baza de impozitare fiind emisa in baza acestuia.

In speta sunt incidente si prevederile Ordinului Presedintelui A.N.A.F. nr. 3709/2015 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.”

“Art. 1. - Se aprobă modelul și conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", prevăzut în anexa nr. 1.

Art. 2. - Formularul prevăzut la art. 1, emis în urma inspecțiilor fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, are rol și de decizie de rambursare.

Art. 3. - Formularul prevăzut la art. 1 se emite și se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.”

Anexa 2

INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"

2.1.1. Obligații fiscale principale suplimentare: se completează câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:

- rândul 1 coloana 1: denumirea obligației fiscale principale stabilită suplimentar; în acest cartuș se vor înscrie denumirea impozitului, taxei sau contribuției care a făcut obiectul inspecției fiscale **(cu excepția taxei pe valoarea adăugată, atunci când**

verificarea se efectuează pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a unui decont cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare);

[...]

2.2.1. Soluționarea decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare.

Acest tabel se completează în cazul în care inspecția fiscală se efectuează pentru soluționarea decontului/deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu inspecție fiscală anticipată **și numai dacă suma aprobată la rambursare diferă de suma solicitată, pentru cel puțin unul din deconturi.**

În cazul în care, în cadrul aceleiași inspecții fiscale, se soluționează mai multe deconturi cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu inspecție fiscală anticipată, se înscriu constatări separate pentru fiecare decont pentru care s-a solicitat rambursarea de taxă pe valoarea adăugată, în ordine cronologică. Perioada verificată, pentru fiecare decont, este stabilită astfel:

[...]

Tabelul "Soluționarea decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare" cuprinde câte un rând pentru fiecare perioadă aferentă unui decont de taxă pe valoarea adăugată care se verifică și cuprinde următoarele:

[...]

Rândul 1 coloana 4 - "TVA solicitată la rambursare" - se completează cu suma solicitată la rambursare și este preluată din decontul cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, care a fost transmis pentru soluționare cu inspecție fiscală anticipată.

Rândul 1 coloana 5 - "Baza impozabilă" - se completează cu valoarea totală a bazei impozabile asupra căreia se aplică cota de TVA pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată suplimentare. În cazul utilizării unor cote diferite de TVA se vor înscrie bazele însumate ale acestora.

Rândul 1 coloana 6 - "TVA stabilită suplimentar" - se completează cu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și datorată în perioada verificată.

Rândul 1 coloana 7 - "TVA respinsă la rambursare" - se completează cu suma respinsă la rambursare ca urmare a inspecției fiscale, cu respectarea următoarelor corelații:

a) este egală cu TVA solicitată la rambursare, dacă TVA stabilită suplimentar este mai mare sau egală cu TVA solicitată la rambursare;

b) este egală cu TVA stabilită suplimentar, dacă aceasta este mai mică decât TVA solicitată la rambursare.

[...]

Rândul 1 coloana 9 - "TVA datorată suplimentar" - se completează cu diferența pozitivă dintre TVA stabilită suplimentar și TVA respinsă la rambursare."

Se retine ca, organele de inspectie fiscala emit urmare inspectiei fiscale titluri de creanta reprezentate de decizii de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoanele juridice, care trebuie sa corespunda modelelor aprobate de presedintele A.N.A.F. si sa fie completate conform instructiunilor prevazute in acest ordin. De asemenea, se retine ca formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane

juridice", emis in urma inspectiilor fiscale anticipate efectuate pentru solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare, are rol si de decizie de rambursare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta:

1. Societatea X, inregistrata in scopuri de TVA in Romania, a solicitat, initial, la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma totala de X lei, prin deconturile de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare DNOR X/16.01.2014 si DNOR X/17.03.2014. Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au respins in totalitate suma solicitata la rambursare, instituind, totodata, obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA in suma de X lei si dobanzi/majorari intarzire in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X, aferente taxei pe valoarea adaugata, debite ce au fost contestate. Asupra acestei decizii societatea a depus contestatie, prin care a solicitat anularea partiala a Deciziei de impunere nr.FB X/29.04.2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.R-B X/29.04.2015, pentru suma de X lei reprezentand obligatii suplimentare stabilite cu titlu de TVA si accesorii aferente.

2. Prin Decizia nr.X/25.11.2015 Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. a dispus:

- admiterea contestatiei impotriva Deciziei de impunere nr.FB X/29.04.2015, pentru suma de X lei reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei;

- desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.FB X/29.04.2015, pentru suma de X lei reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare;

- repingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de X lei reprezentand TVA in cuantum de X lei aferenta unor achizitii intracomunitare de camioane pentru care societatea nu a pus la dispozitie suficiente documente care sa demonstreze realitatea tuturor tranzactiilor, respectiv TVA in suma de X lei aferenta achizitiilor locale de servicii de la X SRL;

3. Prin Raportul de inspectie fiscala nr.F-CN X/06.03.2017, urmare reverificarii, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii X TVA stabilita suplimentar in suma de X lei din care TVA datorata suplimentar in suma de X lei si TVA respinsa la rambursare in suma de X lei. La pagina 20 din Raportul de inspectie fiscala sunt mentionate la "Recapitulatie" urmatoarele:

- TVA de plata conform RIF nr.RB X/29.04.2015	X lei
- TVA respinsa la rambursare RIF nr.RB X/29.04.2015	X lei
- Total diferente cf RIF nr.RB X/29.04.2015	X lei
- TVA contestata de contribuabil	X lei
- TVA respinsa la rambursare necontestata de contribuabil	X lei
- TVA de plata suplimentar necontestata de contribuabil	X lei
- TVA admisa la contestatie	X lei
- TVA ramasa de plata dupa emiterea deciziei contestatii	X lei
- TVA nedatorata rezultata in urma refacerii inspectiei	X lei
- TVA ramasa de plata in urma refacerii inspectiei	X lei

Din care:

- TVA ramasa de plata in urma refacerii inspectiei cf Deciziei de solutionare contestatie nr.X/25.11.2015	X lei
---	-------

- TVA de plata suplimentar necontestata de contribuabil X lei
- TVA de plata rezultata in urma refacerii inspectiei X lei
- (X lei – X lei)

4. In decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.F-CN X/06.03.2017, organele de inspectie fiscala au completat cartusul 2.2.1., astfel solutionand din nou deconturile cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare. De asemenea, nu au fost preluate corect nici sumele din Raportul de inspectie fiscala nr.F-CN X/06.03.2017;

5. In ceea ce priveste modul de completare a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.F-CN X06.03.2017, emisa urmare desfiintarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.F-B X/29.05.2015 in solutionarea unei cereri de rambursare cu control anticipat, urmare solicitarilor Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Bucuresti, Directia Generala de Asistenta pentru Contribuabili din cadrul A.N.A.F. a comunicat urmatoarele, prin adresa nr.A_LPF_X/07.09.2017:

“In situatia in care prin decizia de solutionare a contestatiei se desfiinteaza total sau partial actul administrativ-fiscal atacat, emis in procedura de inspectie fiscala, organul emitent al actului administrativ-fiscal desfiintat, are obligatia de a reface inspectia fiscala si emiterea unui nou act administrativ-fiscal de catre o alta echipa de inspectie fiscala.

Pe cale de consecinta, procedura de inspectie fiscala, desfasurata urmare unei decizii de solutionare a contestatiei prin care a fost desfiintat un act administrativ-fiscal, poate fi considerata o noua procedura administrativa, deci o noua inspectie fiscala, legata insa de inspectia fiscala initiala, in sensul ca se limiteaza la considerentele avute in vedere de organul de solutionare a contestatiei cu privire la aceasta.

[...]

Ca atare, organele de inspectie fiscala care vor proceda la efectuarea unei noi verificari nu vor solutiona un decont cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare.

In consecinta, in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice care va fi emisa in urma acestei verificari, sumele stabilite nu vor fi inscrise in caseta 2.2.1.

Mentionam faptul ca, la acest punct de vedere a achiesat Directia generala coordonare inspectie fiscala din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala prin adresa nr.A_RFC X/16.08.2017 si Directia generala de legislatie Cod procedura fiscala, reglementari nefiscale si contabile din cadrul Ministerului Finantelor Publice cu adresa nr.X/06.09.2017, anexate prezentei in copie.”

6. Prin completarea la referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.MBN_DEX-X/20.09.2017, organele de inspectie fiscale ale actului atacat propun desfiintarea actului administrativ atacat (decizia de impunere nr.F-CN X/06.03.2017), urmand sa se procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit, in care sa se tina cont de adresa nr.A_LPF_X/X/X/X/05.04.2017 transmisa de

catre Directia Generala de Asistenta pentru Contribuabili din cadrul A.N.A.F., care face referire la punctul de vedere nr.X/X/30.03.2017 emis de Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale din cadrul Ministerului Finantelor Publice, referitoare la matrite, cat si de adresa nr.A_LPF_X/07.09.2017, emisa de Directia Generala de Asistenta pentru Contribuabili referitoare la modalitatea de completare a deciziei de impunere.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, faptul ca organele de inspectie fiscala au completat eronat cartusul 2.2.1."Solutionarea decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare" din Decizia de impunere nr.F-CN X/06.03.2017, astfel solutionand din nou deconturile cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare, urmeaza a se dispune desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.F-CN X/06.03.2017, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-CN X/06.03.2017 de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti.

Desfiintarea are la baza prevederile art. 279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si a pct.11.4 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

Prin urmare, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti – Activitatea de inspectie fiscala va proceda la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de obligatie fiscala, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta deciziei, prin analizarea temeinica a cauzei, efectuarea unor constatari complete si edificatoare asupra situatiei si totdata sa aibe in vedere si analizarea modului de completare a deciziei de impunere, intrucat potrivit legii, administrarea si aprecierea probelor trebuie facuta in primul rand de organul fiscal pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativa de atac.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.129, art.131, art.268, art. 269, art. 270, art. 272 alin.(2) si alin.(4) si art.279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Ordinului Presedintelui A.N.A.F. nr. 3709/2015 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, se

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.F-CN X/06.03.2017, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-CN X/06.03.2017 de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, urmand ca organele de inspectie fiscala, sa incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere si considerentele prezentei decizii.

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