

DECIZIA nr. 922 din 17.11.2014
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.x/30.06.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia sector 3 a Finantelor Publice, cu adresa nr. x/30.06.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/30.06.2014, completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/MC/06.11.2014 si de Directia Generala Solutionare Contestatii cu adresa nr. x/30.10.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/03.11.2014, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, Bd. D nr. , bl. S, sc., et., ap. , sector 3.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 3 a Finantelor Publice sub nr. x/16.06.2014, completata cu adresa inregistrata la MFP-ANAF sub nr. x/24.10.2014, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014, emisa de As3FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014, comunicata in data de 03.06.2014, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de y lei, TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei si accesorii aferente TVA in suma de y lei.

Societatea contesta TVA neadmisa la deducere in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata SC X SRL solicita anularea partiala a deciziei de impunere pentru TVA neadmisa la deducere in suma de y11 lei din facturile emise de R si pentru TVA neadmisa la deducere in suma de y12 lei din facturi emise de diversi furnizori in perioada 01.10.2008- 31.12.2008.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Pentru achizitiile efectuate in lunile iunie si septembrie 2009 facturate de Insurance R pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de y11 lei, intrucat societatea figureaza cu codul de TVA anulat incepand cu data de 01.03.2009:

Nu are acces la baza de date a AS3FP si nu a avut acces in perioada efectuarii achizitiilor pentru a constata ca furnizorul are codul de TVA anulat, registrul persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA fiind publicat prima oara pe site-ul ANAF in septembrie 2012, in anul 2009 la sectiunea "Informatii publice" fiind publicate doar Listele contribuabililor declarati inactivi.

Nu au fost incalcate prevederile art.146 alin.1 lit.a si art.155 alin.5 lit.c din Codul fiscal la data emiterii facturilor.

Masura organelor de control este abuziva si incalca legislatia TVA si jurisprudenta CEJ, fiind invocate cazurile C-438/09 (Boguslaw Luliusz Dankowski), C-45 (Commission vs. Italy), conform carora dubla impozitare cu TVA contravine principiului neutralitatii fiscale, in conditiile in care achizitiile sunt destinate unor activitati taxabile.

2. Pentru achizitiile efectuate in trimestrul 2008 de la diversi furnizori pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de y12 lei pe motiv ca nu s-a demonstrat cu documente destinatia achizitiei bunurilor in scopul operatiunilor taxabile:

Potrivit art.98, art.92, art.23 din Codul de procedura fiscala termenul in care organul fiscal putea sa efectueze si sa stabileasca obligatii fiscale pentru anul 2008 s-a implinit la 31 decembrie 2013, in timp ce inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada 06.05.2014-30.05.2014 dupa implinirea termenului de prescriptie.

3. Calculul dobanzilor/majorarilor de intarziere este eronat, prin neaplicarea corespunzatoare a cotelor modificate pentru perioada 25.04.2010-25.01.2011 care au condus la o suma cu y2 lei mai mare decat ar fi datorat legal.

In consecinta, contestatara solicita admiterea contestatiei si anulara in parte a deciziei de impunere pentru TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei si a accesoriilor aferente.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014, As3FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- TVA stabilita suplimentar in suma de y lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei
- accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Societatea contesta TVA neadmisa la deducere in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

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

SC X SRL are ca principal obiect de activitate "Activitati de consultanta pentru afaceri si management" – cod CAEN 7022.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AS3FP a efectuat inspectie fiscala partiala la SC X SRL, din punct de vedere al TVA, pentru perioada 01.10.2008-30.09.2013, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control anticipat nr. x/18.10.2013.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014 s-au stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de y lei

- TVA respinsa la rambursare in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y1 lei
- Accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

3.1. Referitor la TVA in suma de y11 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de y11 lei, in conditiile in care la data emiterii facturilor din care s-a dedus TVA societatea furnizoare era scoasa din evidenta ca platitor de TVA

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014 in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, in lunile mai si iunie 2009, societatea a dedus TVA in suma de y1 lei din facturile nr. x si nr. x emise de R.

Urmare neconcordanțelor între sumele declarate privind livrarile/prestarile și achizițiile pe teritoriul național s-a constatat că R SA nu a declarat livrarile către SC X SRL, iar începând cu data de 01.03.2009 este scoasă din evidența ca platitor de TVA.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA in suma de y11 lei in conformitate cu prevederile art.155 alin.5 lit.c și art.146 alin. lit.a din Codul fiscal.

In drept, potrivit dispozițiilor art.146 și art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia:

“Art. 146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); (...).”

„Art.155 - (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...) **c)** denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura; (...).”

In speta, devin incidente dispozițiile art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă. (...).

(5) Persoanele înregistrate:

a) conform art. 153 vor comunica codul de înregistrare în scopuri de TVA tuturor furnizorilor/prestatorilor sau clienților. Informarea este opțională dacă persoana beneficiază de prestări de servicii, conform art. 133 alin. (2) lit. c)-g), lit. h) pct. 2 și lit. i);

b) conform art. 153¹ vor comunica codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizorului de fiecare dată când realizează o achiziție intracomunitară de bunuri. Comunicarea codului este opțională în cazul în care persoana respectivă beneficiază de prestări de servicii, conform art. 133 alin. (2) lit. c)-g), lit. h) pct. 2 și lit. i). Pentru alte operațiuni constând în livrări de bunuri și prestări de servicii este interzisă comunicarea codului de înregistrare în scopuri de TVA, obținut în temeiul art. 153¹, furnizorilor/prestatorilor sau clienților. (...).

(8) Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în evidența specială și în lista contribuabililor inactivi. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență. “

Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite, cumulativ, următoarele condiții: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și sunt efectuate în beneficiul persoanei impozabile, iar operațiunile au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste condiții, persoana impozabilă este obligată, înainte de toate, să dețină factura completată cu datele de identificare în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, unul din elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină fiind codul de înregistrare în scop de TVA al persoanei impozabile care emite factura.

De asemenea, în anumite situații prevăzute de lege, organele fiscale anulează înregistrarea în scopuri de TVA a unor contribuabili. Ca o consecință a acestei măsuri, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA și au fost înscrși în Registrul persoanelor a caror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, conform art. 153, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, chiar dacă au respectate celelalte condiții legale referitoare la dreptul de deducere.

In speta, urmare verificării efectuate de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul AS3FP s-a stabilit faptul că societatea a dedus TVA din facturi emise de o societate al cărei cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat anterior emiterii facturilor, nefiind respectate prevederile art. 146 alin. 1 și art. 155 alin. 5 și din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au retinut si faptul ca SC X SRL nu a prezentat documente care sa justifice prestarea serviciilor.

Din constatările prezentate în raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

1. SC X SRL a incheiat in data de 15.12.2008 contractul de prestari servicii FN cu R, avand ca obiect activitati de studii de piata si sondaj si activitatati de consultare pentru afaceri si management, in baza caruia au fost emise urmatoarele facturi:

- nr. x, fara data, inregistrata in contabilitate in luna mai 2009, in valoare totala de x lei, din care TVA in suma de t lei, reprezentand "cercetare piata";

- nr. x/01.07.2009, in valoare totala de x lei, din care TVA in suma de t lei, reprezentand "prestare servicii conform contract".

2. Din consultarea bazei de date a As3FP s-au constatat neconcordanțe între sumele inscrise in „Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national”-cod 394 aferente semestrului I si II 2009, respectiv nedeclararea de catre R a livrarilor efectuate catre SC X SRL.

3. Urmare verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in Registrul persoanelor impozabile a caror inregistrare in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal a fost anulata, incepand cu data de 01.03.2009 R este scoasa din evidenta ca platitor de TVA.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in mod eronat, societatea a dedus TVA din facturile emise de furnizorul al carui cod de inregistrare in scopuri de TVA era anulat la data emiterii acestora.

Prin urmare, nu pot fi retinute argumentele societatii privind dreptul de deducere a TVA din facturile emise de R , pe motiv ca nu a avut acces la baza de date a organului fiscal pentru a verifica calitatea de platitor de TVA a societatii furnizoare in perioada efectuării achizitiilor, avand in vedere ca, pe de-o parte, informatiile publicate pe site-urile ANAF au caracter public si, ca atare pot fi consultate de toti contribuabilii, iar pe de alta parte este obligatia persoanei impozabile sa se asigure ca sunt indeplinite toate conditiile pentru deducerea TVA conform prevederilor legale.

In ceea ce priveste invocarea jurisprudentei comunitare se retine ca directivele emise la nivel comunitar sunt transpuse in legislatia nationala; in speta, dreptul de deducere a TVA este reglementat de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale carui prevederi au fost armonizate cu cele ale Directivei 112/2006/CE si trebuie interpretate in sensul ca se opun unei practici nationale, in temeiul careia autoritatea fiscala refuza dreptul de deducere pentru motivul ca persoana impozabila nu s-a asigurat ca emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicita exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoana impozabila, ca dispunea de bunurile in cauza si era in masura sa le livreze si ca a indeplinit obligatiile privind declararea si plata TVA sau pentru motivul ca persoana impozabila nu dispune, in plus fata de factura mentionata, de alte documente de natura sa demonstreze ca imprejurarile mentionate sunt intrunite, desi conditiile de fond si

forma prevazute de Directiva 2006/112/CE pentru exercitarea dreptului de deducere, sunt indeplinite.

Astfel, Directiva 2006/112/CE precizeaza faptul ca pentru exercitarea dreptului de deducere o persoana impozabila are obligatia de a indeplini formalitatile stabilite de fiecare stat membru.

Mai mult, asa cum precizeaza organele de inspectie fiscala contestatara nu a prezentat nici documente care sa justifice prestarea serviciilor, nejustificand realitatea operatiunilor efectuate. Se mentioneaza ca nici prin contestatia formulata contestatara nu aduce motivari, respectiv nu prezinta documente care sa probeze prestarea serviciilor achizitionate.

Ca atare, in mod corect, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere a TVA in suma de y11 lei din facturile emise de R , in baza prevederilor art. 155 alin.(5), art.145 alin.(2) si art. 146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Drept pentru care, contestatia formulata de SC X SRL urmeaza a se respinge ca neintemeiata cu privire la suma de y11 lei reprezentand TVA individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014.

3.2. Referitor la TVA in suma de y12 lei

Referitor la exceptia prescriptiei dreptului de a stabili obligatii fiscale, cauza supusa solutionarii este daca dreptul organelor fiscale de a colecta la bugetul statului TVA datorata de contribuabil pentru operatiunile impozabile aferente trimestrului IV 2008 era prescris la data emiterii deciziei de impunere contestate.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014, in baza caruia s-a emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014, AS3FP a stabilit in sarcina societatii diferente de TVA deductibile, din care TVA in suma de y12 lei este aferenta trimestrului IV 2008.

Prin contestatia formulata, SC X SRL sustine ca dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale pentru anul 2008 s-a implinit la 31 decembrie 2013.

In drept, potrivit art. 21, art. 22, art. 23, art. 91, art. 93 si art. 110 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 21. – (1) Creantele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul **creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:**

a) **dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;**

b) **dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere**, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează”.

“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.

“Art. 92 - (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”

“Art. 93. - Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emiterie a titlului de creanță fiscală”.

“**Art. 110.** – (2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) **Titlul ce creanta este actul prin care se stabilește și se individualizează creanta fiscală**, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) decizia de impunere;
- b) declarația fiscală;
- c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;
- d) declarația vamală;
- e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;
- f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;
- g) decizia de atragere a răspunderii solidară emisă potrivit art. 28;
- h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.”

Din cele anterior prezentate rezulta ca dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale corelative drepturilor de creanta fiscală se prescrie in termen de 5 ani care incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscală, iar ca efect al implinirii termenului de prescriptie organele fiscale nu mai emit titlul de creanta fiscală prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscală.

De asemenea, potrivit dispozitiilor legale termenul de prescriptie se suspenda pe perioada cuprinsa între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

In speta, organele de inspectie fiscală au stabilit prin titlul de creanta fiscală – decizia de impunere nr. F-S3 x/30.05.2014 care face obiectul contestatiei – obligatii fiscale constand in TVA datorata bugetului general consolidat incepand cu trimestrul IV 2008.

Se retine faptul ca organele de inspectie fiscală au fost indreptatite sa procedeze la emiterea titlului de creanta fiscală – decizia de impunere – in data de 30.05.2014, intrucat la aceasta data nu era implinit termenul de prescriptie pentru stabilirea obligatiei contribuabilului de plata la bugetul de stat a taxei pe valoarea adaugata aferenta trimestrului IV 2008, corelativa dreptului organelor fiscale de a percepe suma datorata, avand in vedere urmatoarele:

1. Termenul de prescriptie incepe sa curga in functie de momentul nasterii creantei fiscale reprezentata de dreptul organelor fiscale la perceperea impozitelor datorate bugetului de stat si, corelativ, a obligatiei contribuabilului de a plati aceste impozite, asa cum rezulta din prevederile art. 91 alin. (2) coroborate cu cele ale art. 21 alin. (2) lit. a) si art. 22 lit. a) din Codul de procedura fiscală.

2. Intrucat creanta fiscală (dreptul la perceperea impozitelor) se naste la momentul in care se constituie baza de impunere care o genereaza, asa cum se stipuleaza la art. 23 din Codul de procedura fiscală, rezulta ca organele fiscale au fost indreptatite sa stabileasca TVA incepand cu data de 01.10.2010, avand in vedere ca pentru 01.10.2008-30.09.2013 perioada fiscală a fost trimestrul calendaristic, conform

art.156¹ din Codul fiscal, astfel incat creanta fiscala aferenta trimestrului IV 2008 a luat nastere la data de 25.01.2009.

In conformitate cu prevederile art. 98 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform caruia:

“**Art.98** - (1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale. (...)”

Prin urmare, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2010 și a fost suspendat pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale (06.05.2014) și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale (30.05.2014).

Ca atare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile contestatarii privind prescrierea dreptului de a stabili obligații fiscale pe trimestrul IV 2008 la data de 31 decembrie 2013, având în vedere următoarele:

- termenul de depunere a decontului de TVA pentru trimestrul IV 2008 este 25 ianuarie 2009;

- baza de impunere ce a stat la baza stabilirii TVA s-a constituit începând cu luna ianuarie 2010, iar dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la 01.01.2010 și se împlineste la 31.12.2014.

În consecință, având în vedere cele anterior prezentate, se reține că dreptul organelor fiscale de a stabili obligațiile de plată reprezentând TVA în suma de y12 lei nu este prescris la data efectuării inspecției fiscale, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

3.3. Referitor la accesorii aferente TVA în suma de y2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă contestatara datorează aceste accesorii, în condițiile în care, pe de-o parte în sarcina acesteia a fost stabilită o diferență de TVA de plată pentru care s-a dispus respingerea contestației, iar pe de altă parte organele de inspecție fiscală propun recalcularea parțială a majorărilor/dobanzilor de întârziere.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-S3 x/30.05.2014 i s-au comunicat societății accesorii în suma de y2 lei, reprezentând majorări/dobanzi de întârziere în suma de y21 lei, calculate pentru perioada 25.01.2009-31.05.2014 și penalități de întârziere în suma de y22 lei calculate pentru perioada 21.01.2009-31.05.2014 aferente TVA stabilită suplimentar de plată în suma de y lei.

Prin contestația formulată, SC X SRL invocă calculul eronat al majorărilor/dobanzilor de întârziere prin aplicarea necorespunzătoare a cotelor procentuale.

Prin referatul cauzei se propune anularea parțială a majorărilor/dobanzilor de întârziere pentru suma de y23 lei, de la suma de y lei la suma de y lei, conform situației privind recalcularea accesoriilor.

In drept, în ceea ce privește calcularea accesoriilor, potrivit art.119, art.120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.”

“**Art. 120** - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din Codul de procedura fiscala , modificata prin OUG nr. 39/2010:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere. (...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale

“**Art. 120**¹ - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.“

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscala, modificat prin OUG nr. 88/2010, începând cu 01.10.2010:

“**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscala, modificat prin OUG nr. 8/2014, începând cu 01.03.2014:

“**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.“

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y2 lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principalem**”.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie se invoca calcularea eronata a majorarilor/dobanzilor de intarziere, avand in vedere si propunerea organului fiscal, urmeaza:

- a se admite contestatia pentru majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de y23 lei, conform situatiei privind recalcularea acestora anexata la referatul cauzei;

- a se respinge contestatia pentru accesoriile aferente TVA in suma de y3 lei (y22 lei – y23 lei), reprezentand majorari/dobanzi de intarziere in suma de y31 lei si penalitati de intarziere in suma de y32 lei, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principalem**”.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 146, art. 153, art. 155, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 21, art. 22, art. 23, art. 91, art. 93, art.98, art. 110, art.119, art. 120, art. 120¹ si art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE

1. Respinge, in parte, contestatia formulata de SC X SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei

sector 3 a Finantelor Publice pentru TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei si pentru accesorii aferente in suma de y3 lei.

2. Admite, in parte, contestatia si anuleaza, in parte, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/30.05.2014 pentru majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de y23 lei.

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.