

DECIZIA nr. 68 din 08.02.2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
doamna **X**,
in numele **X**, cat si in nume propriu,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 48467/17.10.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de AS3FP cu adresa nr. MBS3-DEF-X/14.10.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. 48467/17.10.2016, cu privire la contestatia formulata de **Cabinetul de avocatura X**, prin reprezentantul legal, doamna **X**, cu sediul procesual ales in Bucuresti, str. X nr. X, ap X et. X, sector 3, .

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **04.04.2016**, inregistrata la AS3FP sub nr.X/05.04.2016, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale, nr.X/16.02.2016, prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilei accesorii in suma totala de X lei reprezentand Dobanzi aferente TVA in suma de X lei si Penalitati de intarziere aferente TVA in suma de X lei, comunicata in data de **08.03.2016**, emisa de AS3FP.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **Cabinetul de avocatura X**, prin reprezentantul legal, doamna **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila sustine ca, prin adresa nr. X/16.02.2016 i-a fost adusa la cunostinta faptul ca ar avea de platit in contul de TVA suma de X lei iar in contul de dobanzi si penalitati aferente TVA suma de X lei, urmare a acestei comunicari la data de 15.03.2016 a fost transmisa cabinetului, o somatie de plata si un titlu executoriu aferente Deciziei de impunere nr. X/15.02.2016 pentru suma de X lei care ar fi fost scadenta la 25.01.2013, fara a cunoaste provenienta acestei sume neputand sa o identifice.

Totodata cabinetului i-a fost solicitat sa achite si suma de X lei conform somatiei de plata nr. X/22.02.2016 si a titlului executoriu nr. X/22.02.2016, ambele aferente deciziei de impunere nr. X/05.08.2015 emisa ca urmare controlului inceput in anul 2014.

Contestatarul sustine ca pentru suma de X lei, a solicitat compensarea si tocmai pentru a nu se proceda la compensare a fost emisa in mod ilegal Decizia de impunere nr. X ce face obiectul prezentei contestatii. La data formularii contestatiei contestatarul sustine ca a achitat sumele cuprinse in titlurile executorii din 2016 aferente anului 2013 si controlului din 2015, pentru a evita executarea silita pana la solutionarea contestatiei administrative si a celei de instanta.

In sustinerea cauzei contestatara invoca din punct de vedere procedural faptul ca decizia atacata este nula deoarece a fost comunicata de o entitate juridica necompetenta, nu contine definita, fara echivoc, valoarea obligatiei a diferentei constituite in plus de organul fiscal astfel ca, nu poate fi executata o creanta care nu este certa, care nu este definita, care nu este concreta si care este exprimata intr-un mod ce lasa loc la interpretari.

Contestatarul arata ca, prin adresa nr. X/14.03.2016 a solicitat Administratiei Sector 3, a i se comunica modul de calcul si provenienta sumelor ce constituie dobanzile si penalitatile aferente TVA ce fac obiectul deciziei atacate, solicitare care a ramas fara raspuns.

Totodata contribuabila mentioneaza ca, din cuprinsul deciziei nu rezulta modalitatea in care a fost stabilita creanta fiscala invocand prevederile art. 97 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, sustinand ca pe langa elementele prevazute la art. 46 si tipul creantei fiscale, baza de impozitare, precum si quantumul acesteia, pentru fiecare perioada impozabila decizia atacata cuprinde niste date extrem de sumare.

Din considerentele sale contribuabila sustine ca, decizia de impunere este rezultatul anularii ilegale a unor decizii anterioare emise de acelasi organ fiscal in urma cu trei ani, mai mult decizia de impunere nr. X/20.02.2013 nu i-a fost comunicata pentru a avea cunostinta de continutul acesteia si decizia de impunere nr. X/19.07.2013 (in realitate fiind vorba despre nota nr. X/19.06.2013) ar fi fost eronat emisa deoarece sumele cuprinse in acestea nefiind cele de anulat din evidenta Fisei fiscale.

Teoria actului administrativ, este clara sub aspectul ca un act administrativ nu poate fi anulat decat de instanta de judecata, in speta nu poate fi vorba nici macar de revocarea actului administrativ adica de revocarea deciziilor de impunere nr. X/20.02.2013 si X/19.07.2013 sau a oricarei alte decizii de compensare din acea perioada, deoarece revocarea reprezinta operatiunea juridica prin care organul emitent poate dispune retragerea propriului act, fie din proprie initiativa, fie ca urmare a dispozitiilor organului ierarhic superior iar deciziile din 2013 nu sunt acte juridice susceptibile de revocare.

Contestatarul reamiteste situatia de fapt asa cum cere procedura prealabila si sustine urmatoarele:

- in cursul anului 2013 prin Nota nr. X/19.06.2013 respectiv Nota nr. X/03.12.2013, AS3FP a procedat la corectia unor erori din documentele de plata ale Cabinetului de avocatura iar potrivit primei note au fost stornate dobanzi gresit calculate la TVA in cuantumul de X lei si X lei si potrivit a doua nota au fost stornate din contul de TVA mai multe sume, in valoare totala de X lei in contul de dobanzi cu consecinta consemnarii in fisa fiscala aferenta anului 2013 a unei creante a acestuia fata de stat in cuantumul de X lei TVA achitat in plus si de X lei dobanzi si penalitati achitate in plus;

- corectia a fost facuta de AS3FP in temeiul solutiei pronuntate de instanta de judecata respectiv Judecatoria sector 3 Bucuresti in dosarul nr. X/301/2011 prin care s-a dispus anularia actelor de executare silita efectuate impotriva cabinetului in dosarul de executare constituit la acea data de parata iar Sentinta avea la baza Raportul de expertiza contabila dispusa de instanta prin care verificandu-se atat actele cabinetului cat si documentele aflate la AS3FP, s-a stabilit valoarea exacta a sumelor datorate de

cabinet cu titlu de TVA aferent perioadei septembrie 2007-decembrie 2010, precum si modalitatea in care AS3FP a dispus stingerea debitelor cabinetului;

- solutia a fost mentinuta prin Decizia civila nr.X/21.08.2014 pronuntata de Tribunalul Bucuresti si care face referire atat la raportul de expertiza cat si la insasi afirmatia sectorului cuprinsa in motivele de recurs potrivit care "raportul de expertiza contabila intocmit in cauza a stabilit faptul ca exista neconcordante intre sumele declarate initial de catre contestatoare si sumele declarate in mod real, situatia fiind reglata in cursul anului 2013 prin corectii si compensari, totodata prin decizie Tribunalul a retinut ca titlul executoriu si somatia de plata contestate in instanta au fost emise pentru o suma mai mare decat cea reala, stabilita prin Raport";

- potrivit raportului s-a constatat o diferenta de TVA declarata si achitata in plus de catre cabinet in quantum de X lei iar dupa realizarea tuturor corectiilor si compensarilor a ramas in contul administratie sector 3 suma de X lei, suma achitate in plus;

- potrivit fisei fiscale emise de AS3FP dupa reanalizarea tuturor corectiilor in baza hotararilor judecatoresti si a Raportului de expertiza aratat, rezulta ca, la data de 23.07.2013 administratia sector 3 incasase in plus suma de X lei reprezentand TVA si suma de X lei reprezentand accesorii aferente TVA.

Astfel contestatara sustine ca, desi prin adresa nr. MBS3-DEF X/16.02.2016 i se comunica faptul ca suma de X lei inscrisa in 2013 in fisa pe platitor ca o plata in plus a unor dobanzi nu ar fi reala, prin Decizia nr. X se face mentiunea ca aceiasi suma ce face parte din cei X lei a fost luata in considerare ca o plata efectiva si utilizata pentru stingerea unor penalitati inexistente, create in 2016 pentru 2013.

Contestatoarea sustine ca, decizia atacata vizeaza TVA-ul si accesoriile la TVA din perioada 2007 - 2010, perioada verificata de instante si de raportul de expertiza invocat, deci se refera la o perioada pentru care a intervenit prescriptia astfel ca nu mai poate fi emis in 2016 un nou titlu care sa vizeze sumele din 2007-2010, chiar daca ele ar fi existat, in prezent intervenind prescriptia.

Prin contestatia formulata contestatoarea solicita sustinerea orala a cauzei in temeiul art. 272 alin. 5 din Legea nr. 207/2015 si totodata solicita admiterea contestatiei, constatand inexistenta creantei cuprinse in Decizia de impunere in baza caruia s-au emis somatia de plata si titlul executoriu, cu consecinta anularii Deciziei, precum si a titlului si a tuturor actelor de executare silita din dosarul executional mai sus aratat.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. X/16.02.2016, organele de impunere din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice au stabilit obligatii fiscale in urma corectiilor in sarcina "Cabinet de Avocat" X, in suma de X lei, reprezentand dobanzi aferente TVA in suma de X lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de X lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca AS3FP a emis corect decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale in

conditiile in care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta o analiza clara in concordanta cu decizia atacata.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. X/16.02.2016, AS3FP a stabilit in sarcina contribuabilei, accesorii aferente TVA in suma totala de X lei (X lei dobanzi + X lei penalitati de intarziere).

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« Art.120 (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« Art. 120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.»

Incepand cu data de 03.06.2013, respectiv cu data de 01.07.2013, art. 120 si art. 120¹ s-au modificat dupa cum urmeaza:

“Art. 120 (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 1. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 03.06.2013.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

“Art. 120¹ (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat

urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

AS3FP a aplicat prevederile OMFP nr. 2144/2008 pentru aprobarea Instructiunilor privind organizarea sistemului de administrare a creantelor fiscale, cuprinse in cap. III.1.2.2.5. procedura de corectie in cazul depunerii cu intarziere a declaratiilor fiscale si a deconturilor de TVA:

„Pentru a nu denatura evidența fiscală și situațiile fiscale raportate anterior depistării erorilor materiale, constând în prelucrarea eronată de către organul fiscal a declarațiilor/deconturilor de taxă pe valoarea adăugată depuse cu întârziere, recalcularea obligațiilor fiscale accesorii se face, utilizând procedura de simulare.

În această situație, în evidența fiscală se introduc diferențele rezultate, atât pentru obligația principală cât și pentru accesorii.”

In urma procedurii de “simulare” AS3FP a recalculat accesoriile aferente TVA fiind emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. X/16.02.2016, comunicata si confirmata de primire la data de 08.03.2016, prin care organele de impunere motiveaza in fapt ca, Decizia de impunere nr. X/20.02.2013 si Decizia de impunere nr. X/19.07.2013 au fost eronat emise, sumele cuprinse in acestea nefiind cele reale de anulat din evidenta fiscala.

In procedura de simulare au fost luate in calcul toate obligatiile de plata stabilite prin deconturi de TVA, decizia emisa de Serviciul inspectie fiscala, precum si toate platile efectuate, in suma totala de X lei.

Aplicand toate aceste dispozitii legale la speta ce face obiectul contestatiei se retin urmatoarele:

- prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. X/16.02.2016, organele de impunere din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice au stabilit obligatii fiscale in urma corectiilor in sarcina "Cabinet de Avocat" X, in suma de X lei, reprezentand dobanzi aferente TVA in suma de X lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de X lei;

- prin adresa nr. MBS3-DEF X/16.02.2016 anexata la dosarul cauzei i-a fost comunicat contribuabilei faptul ca, in urma analizei evidentei fiscale, precum si a obligatiilor declarate/stabilite si a platilor efectuate in contul acestora, s-a constatat faptul ca suma de X lei inscrisa in fisa pe platitor nu reprezinta plata in plus certa, lichida si exigibila conform Codului de procedura fiscala,

- organele de impunere au procedat la reglarea fisei sintetice, rezultand astfel de plata TVA in suma de X lei si dobanzi/penalitati aferente TVA in suma de X lei,

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale a fost emisa la aceeasi data, respectiv 16.02.2016 si cuprinde accesoriile aferente TVA stabilite in plus in suma totala de X lei.

Contestatară sustine ca, desi prin adresa nr. MBS3-DEF X/16.02.2016 i se comunica faptul ca suma de X lei inscrisa in 2013 in fisa pe platitor ca o plata in plus a unor dobanzi nu ar fi reala, prin Decizia nr. X se face mentiunea ca aceeasi suma ce face parte din cei X lei a fost luata in considerare ca o plata efectiva si utilizata pentru stingerea unor penalitati inexistente, create in 2016 pentru 2013.

Totodata contribuabila sustine ca, decizia atacata vizeaza TVA-ul si accesoriile la TVA din perioada 2007 - 2010, perioada verificata de instante si de raportul de expertiza invocat, deci se refera la o perioada pentru care a intervenit prescriptia astfel ca nu mai poate fi emis in 2016 un nou titlu care sa vizeze sumele din 2007-2010, chiar daca ele ar fi existat, in prezent fiind prescrise;

Prin adresa nr. X/14.03.2016 contestatara a solicitat Administratiei Sector 3, a i se comunica modul de calcul si provenienta sumelor ce constituie dobanzile si penalitatile aferente TVA ce fac obiectul deciziei atacate, solicitare care a ramas fara raspuns.

Contribuabila mentioneaza ca, din cuprinsul deciziei nu rezulta modalitatea in care a fost stabilita creanta fiscala invocand prevederile art. 97 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, sustinand ca pe langa elementele prevazute la art. 46 si tipul creantei fiscale, baza de impozitare, precum si cuantumul acesteia, pentru fiecare perioada impozabila iar decizia atacata, cuprinde niste date extrem de sumare.

In vederea clarificarii celor mai sus rezultate, la data de 09.11.2016 serviciul Solutionare Contestatii 1 a solicitat organelor fiscale prin corespondenta electronica completarea dosarului cauzei cu, decizii de compensare si dovezi de comunicare a acestora, actele care au stat la baza emiterii deciziei de impunere de corectie contestata si precizari concrete cu privire la debitele stabilite in plus, tinand cont ca prin adresa nr. MBS3-DEF X/16.02.2016 i s-a comunicat contribuabilei ca accesoriile TVA in plus sunt in suma de X lei iar prin decizia contestata sunt stabilite accesorii aferente TVA in suma de X lei.

Avand in vedere ca nu au fost transmise documentele solicitate prin adresa nr. X/08.12.2016 Serviciul Solutionare Contestatii 1 a transmis Serviciului evidenta pe platitor persoane fizice solicitarea si documentele transmise de contestatara in urma sustinerii contestatiei orale, conform minutei incheiate la data de 17.11.2016 si totodata a da curs solicitarii transmise prin corespondenta electronica la data de 09.11.2016 prin care au fost solicitate documente privind completarea dosarului si lamuriri concrete cu privire la cele constatate.

Organele de impunere nu au raspuns solicitarii efectuate atat prin intermediul corespondentei electronice cat si prin adresa nr. X/08.12.2016 astfel ca pe baza documentelor existente la dosarul cauzei, Serviciul Solutionare Contestatii 1 din cadrul D.G.R.F.P.Bucuresti nu se poate pronunta cu privire la corectitudinea corectiilor efectuate de organele fiscale urmand a se desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale, nr. X/16.02.2016, prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilei Dobanzi aferente TVA in suma de X lei si Penalitati de intarziere aferente TVA in suma de X lei.

In speta, devin incidente si dispozitiile art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte”.

Astfel, potrivit normelor legale sus citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Prin aplicarea prevederilor art. 279 alin.(3) si alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: “

(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.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.4 si pct. 11.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.3741/2015, care precizeaza:

"11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. 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."

Tinand seama de cele mentionate organele fiscale vor proceda la reanalizarea obligatiilor de plata, pentru a determina in mod corect situatia fiscala a contribuabilei, stabilite prin decizia atacata, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia in cadrul contestatiei inclusiv cele ce vizeaza prescriptia, precum si de cele retinute prin prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 119, art. 120, 120¹ din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, art. 7 alin. (3), art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si art. 279 alin. (3) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.4 si pct.11.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015.

DECIDE

Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. **X/16.02.2016**, prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilei **Cabinetul de avocatura X, accesorii in suma totala de X lei** reprezentand Dobanzi aferente TVA in suma de **X lei** si Penalitati de intarziere aferente TVA in suma de **X lei**, emisa de Administratia sector 3 a Finantelor Publice, urmand ca organele de impunere competente sa reanalizeze situatia fiscala a contribuabilului, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie

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