



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

**Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București**

Tel: 021 4089450

Fax: 021 4089301

e-mail: contestatii.DGAMC@anaf.ro

DECIZIA nr. 17 / 2018

privind soluționarea contestației depuse de

SC X SRL

înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații

din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC X/12.01.2018

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a înregistrat, sub nr. X/11.01.2018, contestația formulată de **SC X SRL**, cu sediul în X, având CUI X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. X, prin reprezentantul legal d-na X, în calitate de Administrator.

Societatea solicită anularea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017 emisă de X, și anume în ceea ce privește **accesoriile în quantum de X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere, compus din dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017 a fost comunicată societății în data de **27.11.2017**, iar contestația a fost transmisă de societate prin poștă, în data de **11.01.2018**, conform ștampilei registraturii aplicate pe contestație.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, X SRL la data depunerii contestației figurând la poziția nr. X din „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 ianuarie 2017 conform criteriilor de selecție prevăzute de OPANAF nr.*

3609 din 15 decembrie 2016”, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de X SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017, societatea X SRL susține următoarele:

Societatea a făcut obiectul unei inspecții fiscale ce s-a finalizat cu emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. X/12.08.2015 și a Deciziei de impunere nr. X/12.08.2015 prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată compuse din TVA în valoare de X lei calculate pentru perioada 01.10.2009-31.12.2013, precum și accesorii în valoare totală de 1X lei calculate pentru perioada 27.07.2010-31.07.2015.

Prin Decizia nr. X/28.02.2015 privind soluționarea contestației formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. X/12.08.2015, organele de soluționare a contestației au dispus desființarea parțială a acesteia pentru suma de X lei ce reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA stabilită temporar fără drept de deducere, respectiv între data înregistrării facturii nr. X/26.04.2013 emisă de SC X SRL și data înregistrării facturii de stornare nr. X/19.09.2013 emisă de X SRL. De asemenea, organele de soluționare a contestației au dispus procederea la o nouă verificare a operațiunii de către alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată.

Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. X/26.01.2017 și Raportul de inspecție fiscală nr. X/20.01.2017 prin care obligațiile fiscale impuse în prima decizie s-au menținut, au fost emise ca urmare a refacerii inspecției fiscale.

Societatea a depus contestație și împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere, aceasta fiind respinsă ca neîntemeiată de către organele competente de soluționare. Cauza a fost adresată Tribunalului X în data de 27.11.2017, dosarul având numărul X/2017.

Deși X SRL a plătit integral suma de X lei impusă prin Decizia X/12.08.2015, plată care include și suma de X lei, societății i-a fost comunicată Decizia nr. X/05.10.2017 prin care s-au instituit, în mod eronat, accesorii aferente TVA în valoare de X lei, din care suma de X lei sunt calculate asupra bazei de TVA de X lei pentru perioada 27.05.2013-25.10.2013, în condițiile în care prin Decizia nr. X/03.02.2017 asupra debitului de X lei s-au calculat accesorii în cuantum de X lei, pentru perioada 27.05.2013-25.09.2013.

Prin urmare, societății i-a fost adăugată la valoarea accesoriilor stabilite inițial, în mod eronat, suma de X lei ca urmare a prelungirii perioadei asupra căreia s-au calculat respectivele accesorii, de la luna septembrie 2013 la luna octombrie 2013, calculul acestora făcându-se fără a se ține cont de soldul lunar al TVA în perioada aprilie 2013-septembrie 2013.

De asemenea, în fișa pe plătitor este inclusă în mod eronat suma de X lei ca fiind neîncasată, deși societatea a efectuat plata sumei de X lei impusă prin Decizia nr. X/12.08.2015.

X SRL consideră că actului contestat îi sunt aplicabile prevederile art. 49, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală referitoare la nulitatea actului administrativ fiscal.

Întrucât obligațiile fiscale instituite societății au fost mărite, aceasta aflându-se într-o situație evident mai grea decât cea anterioară soluționării contestației, X SRL precizează ca au fost încălcate prevederile art. 129 și 276, alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

În continuare, societatea prezintă motivele pentru care consideră că obligațiile stabilite de organele fiscale au fost eronat calculate. Astfel, în conformitate cu prevederile art. 319, alin.(16) din Codul fiscal, societatea datorează dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA între data la care a intervenit obligația de a emite factura de storno (15.08.2013) și data la care aceasta a fost efectiv emisă (19.09.2013). Cu toate acestea, accesoriile s-au calculat pentru perioada 27.05.2013-25.09.2013 prin Decizia nr. X/12.08.2015, respectiv pentru perioada 27.05.2013-25.10.2013 prin Decizia nr. X/05.10.2017.

Totodată, contestatara afirmă că accesoriile stabilite prin Decizia nr. X/12.08.2015 sunt nelegale întrucât nu au fost respectate considerentele avute în vedere în Decizia de soluționare a contestației nr. X/28.02.2015 în care se menționează că societatea “ X datorează accesorii aferente TVA stabilită temporar fără drept de deducere, respectiv între data de 15.08.2013 și data înregistrării facturii nr. 526/19.09.2013”.

În concluzie, X SRL consideră că Decizia de impunere nr. X/05.10.2017 este afectată de o eroare gravă și evidentă, fiind astfel nulă.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017, emisă de către X, organele de administrare fiscală au stabilit în sarcina contestatarii obligații fiscale accesorii în sumă totală de X lei.

Din totalul accesoriilor instituite prin decizia anterior menționată, suma de **X lei reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată** stabilită temporar fără drept de deducere de către organele de inspecție fiscală, în cuantum de X lei.

Suma de X lei este compusă din dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, perioada pentru care au fost calculate fiind **27.05.2013-25.10.2013**.

Modul de calcul al accesoriilor este detaliat pe scadențe și tipuri de impozite și contribuții în Anexa la Decizia nr. X din 05.10.2017.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei,

precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin decizia de calcul accesorii contestată în condițiile în care la emiterea noului act administrativ fiscal nu au fost respectate considerentele Deciziei nr.X/28.12.2015 de soluționare a contestației, fiind emis un nou act administrativ fiscal care vizează o perioadă mai mare și cu obligații fiscale în cuantum mai mare față de cele din actul administrativ fiscal inițial care a fost contestat și pentru care organul de soluționare a contestațiilor s-a pronunțat prin decizie care este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

În fapt, organele fiscale au emis Decizia de impunere nr. X/12.08.2015, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/12.08.2015, urmare a inspecției fiscale ce s-a desfășurat la societatea X SRL și care a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2009-31.12.2013, în sarcina societății fiind stabilite următoarele obligații fiscale:

-TVA stabilit suplimentar în valoare de X lei pentru perioada 01.10.2009-31.12.2013;

-dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere în valoare totală de X lei, calculate pentru perioada X, din care suma de **744.711 lei** reprezintă accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de X lei stabilită temporar fără drept de deducere de către organele de inspecție fiscală, calculate pentru perioada **27.05.2013-25.09.2013**.

Prin Decizia nr. X/28.12.2015 privind soluționarea contestației formulate de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. X/12.08.2015 s-a dispus desființarea parțială a acesteia în ceea ce privește suma de X lei (reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA stabilită temporar fără drept de deducere în perioada aprilie – septembrie 2013), precum și procedarea la o nouă verificare a operațiunii de către alte persoane decât cele care au efectuat inspecția inițială.

Astfel, începând cu data de 08.02.2016 a fost reluată inspecția fiscală, la finalizarea căreia au fost comunicate societății Raportul de inspecție fiscală nr. X/20.01.2017 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X/26.01.2017, prin care organele de inspecție fiscală au menținut debitele principale stabilite prin decizia desființată anterior. De asemenea, organele de inspecție fiscală au emis și „Situația calculului majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere aferente achiziției de rotori pentru intervalul aprilie 2013 – septembrie 2013”, ca parte integrantă a Deciziei nr. X/20.01.2017, prin care a fost prezentat un calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de X lei stabilită temporar fără drept de deducere între data înregistrării facturii nr.

X/26.04.2013 și data înregistrării facturii de stornare nr. X/19.09.2013, însă această anexă nu stabilește o situație individuală de sine stătătoare, ci doar explicitează situația individuală stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X/26.01.2017.

Actul administrativ fiscal prin care s-au stabilit și s-au individualizat accesoriile aferente debitului principal în sumă de X lei și care produce efecte juridice față de societatea X SRL îl reprezintă **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017**, prin care s-au instituit în sarcina societății obligații fiscale accesorii în cuantum total de **X lei** pentru perioada **27.05.2013-25.10.2013** (compus din accesorii în sumă de X lei aferente perioadei 27.05.2013-25.09.2013 și accesorii în sumă de X lei aferente perioadei 25.09.2013-25.10.2013), aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei stabilită temporar fără drept de deducere între data înregistrării facturii nr. X/26.04.2013 prin care s-au achiziționat cei 3 rotori și data înregistrării facturii de stornare nr. X/19.09.2013.

În drept, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile art. 49 alin. (3) și art. 50 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

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

Art. 50 Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.”

coroborate cu prevederile art. 279 alin. (3) și (4) din același act normativ, potrivit cărora:

“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, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent 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 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar **noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.**”.

Totodată, organul de soluționare reține și prevederile pct. 11.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“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.....**”.*

Din textele de lege anterior menționate se reține că actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la art. 49, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sunt anulabile.

În situația în care, printr-o decizie de soluționare a unei contestații, s-a dispus desființarea, totală sau parțială, a unui act administrativ fiscal, organul fiscal competent va încheia un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației, vizând strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

De asemenea, se reține că 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.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017 a fost întocmită ca urmare a emiterii de către organele competente din cadrul X a Deciziei nr. X/28.12.2015 privind soluționarea contestației formulată de societatea X SRL prin care s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/12.08.2015, în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de X lei, stabilită temporar fără drept de deducere de către organele de inspecție fiscală.

Prin Decizia de impunere nr. F-MC X/12.08.2015, accesoriile în sumă de X lei au fost calculate pentru perioada **27.05.2013-25.09.2013**, conform anexei la decizia respectivă -“Situația calculului majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere TVA aferente rotorilor pentru intervalul aprilie 2013-septembrie 2013”.

Ulterior, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017, întocmită

ca urmare a refacerii inspecției fiscale și a emiterii Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. X/26.01.2017 și a Anexei "Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale", dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată au fost stabilite pentru perioada **27.05.2013-25.10.2013**, cuantumul acestora fiind de **X lei**, diferența de X lei provenind din extinderea cu încă o lună a perioadei pentru care s-au calculat accesoriile, și anume de la 25.09-2013 la 25.10.2013.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017 emisă de organele fiscale din cadrul X nu respectă dispozițiile prevăzute de lege pentru validitatea ei, întrucât a fost emisă cu încălcarea prevederilor legale prevăzute la art. 279 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și a celor prevăzute la pct. 11.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, se observă că, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/05.10.2017, organele fiscale au extins în mod nejustificat perioada de calcul a accesoriilor cu încă o lună față de perioada inițială stabilită prin Decizia de impunere nr. F-MC X/12.08.2015, nerespectându-se astfel prevederile legale potrivit cărora noul act administrativ fiscal întocmit urmare a emiterii unei decizii de desființare trebuie să vizeze strict aceeași perioadă avută în vedere în actul desființat și neținându-se cont de considerentele Deciziei de soluționare nr. X/28.12.2015 care este definitivă în sistemul căilor administrative de atac conform art. 273 alin.(2) din același act normativ anterior explicitat.

De asemenea, organul de soluționare reține că extinderea perioadei cu încă o lună, respectiv de la 25.09.2013 la 25.10.2013 a avut drept consecință stabilirea unor obligații accesorii mai mari decât cele stabilite prin actul desființat, și anume de la X lei la X lei, ceea ce a condus la încălcarea normelor legale care stipulează că prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatarii obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat.

Organul de soluționare reține că **extinderea perioadei** ce a avut drept rezultat stabilirea de **dobânzi și penalități în cuantum mai mare** decât cele stabilite prin Decizia de impunere nr. F-MC X/12.08.2015, desființată, reprezintă elemente care, potrivit art. 49 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pot determina nulitatea actului administrativ fiscal contestat, respectiv nulitatea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/05.10.2017, potrivit art. 49 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în speță sunt incidente prevederile art. 49 alin. (2) și art. 51 din același act normativ, potrivit cărora:

„Art.49 Nulitatea actului administrativ fiscal

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

Art. 51 Efectele anulării actului administrativ fiscal

*(1) Ori de câte ori se anulează un act administrativ fiscal, organul fiscal competent **emite un alt act administrativ fiscal, dacă acest lucru este posibil în condițiile legii.***

(2) Emiterea unui alt act administrativ fiscal nu mai este posibilă în situații cum sunt:

- a) s-a împlinit termenul de prescripție prevăzut de lege;*
- b) viciile care au condus la anularea actului administrativ fiscal privesc fondul actului.”*

Având în vedere că, în speța în cauză, niciuna din condițiile care ar face imposibilă emiterea unui alt act administrativ fiscal nu este îndeplinită, respectiv termenul de prescripție nu este împlinit, iar viciile ce conduc la anularea actului administrativ nu privesc fondul actului, se reține că organele de soluționare vor constata nulitatea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017, întocmită de organele fiscale din cadrul X, întrucât este emisă cu încălcarea unor prevederi legale care determină anulabilitatea acesteia, urmând ca organele fiscale competente să emită alte acte administrativ fiscale care să respecte normele legale în vigoare.

Organul de soluționare reține că nu există niciun impediment pentru ca, pentru perioada care excede celei din actul administrativ fiscal desființat, organele de administrare fiscală să emită o decizie de calcul accesorii separată prin care să stabilească dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită temporar fără drept de deducere.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va constata nulitatea** Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017, în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în quantum de X lei, calculate pentru perioada 27.05.2013-25.10.2013.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

Anularea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017, emisă de organele fiscale din cadrul X, în privința sumei de X lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată temporar stabilită fără drept de deducere de către organele de inspecție fiscală, urmând ca organele fiscale competente să emită alte acte administrativ fiscale, în condițiile legii.

**Director General,
X**