

DECIZIA nr.182 din 2017
privind solutionarea contestatiei
formulata de **SC X SRL**,
reinregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/20.07.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor cu adresa nr. x/19.07.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/20.07.2016, cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei **SC XSRL** cu sediul in Bucuresti, Sector 1, x.

Contestatia inregistrata la ANAF-DGAMC sub nr. x/02.07.2015 a fost solutionata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor prin decizia nr.x/18.11.2015, prin care s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei pana la solutionarea definitiva a cauzei privind dreptul de rambursare al TVA din deconturile aferente lunilor decembrie 2009 si iunie 2010, dupa epuizarea tuturor cailor de atac, procedura administrativa urmand a fi reluata in conditiile legii, in temeiul art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003.

Obiectul contestatiei, inregistrata la ANAF-DGAMC sub nr. x/02.07.2015, il constituie decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/19.05.2015, emisa de organele fiscale din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care organele fiscale au stabilit accesorii aferente TVA in suma de x lei, reprezentand:

- x lei – dobanzi aferente TVA;
- x lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere dispozitiile art.352 alin.(1) coroborate cu prevederile art.272 alin.(2) lit. a) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa reia procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulata de **SC XSRL**.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. SC XSRL solicita anularea deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/19.05.2015 aratand urmatoarele:

La calcularea accesoriilor nu s-au luat in considerare toate sumele de recuperat evidentiate in fisa de platitor, astfel:

- TVA de recuperat aferenta perioadelor decembrie 2009 si iunie 2010 pentru care s-a solicitat rambursarea TVA in suma de x lei, evidentiate in fisa de platitor in contul 390 „TVA rambursare”;

- contestatia nr.x/08.11.2012 depusa la D.G.F.P.M.B. impotriva deciziei privind compensarea obligatiilor fiscale nr.x/07.09.2012.

De asemenea, societatea solicita emiterea unei decizii de compensare care sa stinga TVA de plata aferenta lunii septembrie 2009 stabilita suplimentar conform Deciziei de impunere nr.x/02.07.2010 si diminuata prin Decizia nr. x/03.04.2015 cu TVA de recuperat din deconturile de TVA aferente lunilor decembrie 2009 si iunie 2010, conform cererii de compensare depusa la D.G.F.P.M.B. sub nr.x/27.02.2012.

Contestatarul sustine ca in perioadele decembrie 2009 si iunie 2010 au facut obiectul unei inspectii fiscale pentru care:

- s-a emis RIF nr.x/12.05.2011;

- s-a depus contestatia nr.x/17.06.2011;
- s-a emis Decizia nr.x/17.10.2012 privind modalitatea de solutionare a contestatiei, prin care s-a desfiintat in parte Decizia de impunere nr.x/16.05.2011.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/01.07.2015, contestatara a solicitat clarificari privind punerea in aplicare a solutiei de desfiintare in parte a deciziei de impunere nr.x/16.05.2011.

D.G.R.F.P.B. i-a comunicat verbal ca nu exista posibilitatea sa opereze nicio modificare pe motiv ca fisa de platitor a fost transmisa catre DGAMC care va clarifica situatia, iar decizia nr.x/17.10.2012 este definitiva, prin aceasta nedispunandu-se reverificarea perioadei si prin urmare, societatea solicita operarea corespunzatoare a fisei.

Cu privire la distribuirea sumelor in fisa pe platitor, societatea mentioneaza ca impotriva deciziei privind compensarea obligatiilor fiscale nr.x/07.09.2012 a fost depusa contestatia nr. x/08.11.2012, nesolutionata pana la data de 01.07.2015 .

Societatea considera ca in urma solutionarii contestatiei urmatoarele sume vor trebui mutate in fisa de platitor din contul 305”Dobanzi si penalitati” in contul 1”TVA” astfel:

- x lei - dobanzi si penalitati TVA conform deciziei nr. x/02.07.2010 (RIF nr. x/28.06.2010);

- x lei- obligatii fiscale de plata – dobanzi si penalitati aferente TVA suplimentar de plata conform deciziei de impunere nr.x/19.05.2011 (RIF nr.x/12.05.2011).

In ceea ce priveste obligatia de plata in suma de x lei aferenta lunii februarie 2011, societatea considera ca a fost dublata in fisa de platitor (pozitiile de la crt.13 si crt.14 din contul „1-TVA”) si solicita anulara acesteia.

In drept sunt invocate prevederile art.116, art.117 si art.205 din Codul de procedura fiscala.

In concluzie, societatea contestatara solicita:

- anulara in tot a deciziei nr. x/19.05.2015;
- emiterea unei decizii de compensare care sa stinga TVA de plata aferent lunii septembrie 2009 stabilita suplimentar conform deciziei de impunere nr.x/02.07.2010 si diminuat prin decizia nr.x/03.04.2015 din deconturile de TVA aferente lunilor decembrie 2009 si iunie 2010.

II. Organele de administrare fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/19.05.2015 ca **S.C. XS.R.L.** datoreaza pe perioada 25.03.2011-25.03.2013 accesorii aferente TVA in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei – dobanzi aferente TVA;
- x lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele prezentate de contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și de organele fiscale, se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA in suma de x lei calculate pe perioada 25.06.2010-25.03.2013, in conditiile in care a fost solutionata definitiv cauza privind contestarea debitului principal, fara ca organele fiscale sa procedeze la recalcularea accesoriilor.

In fapt, prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/19.05.2015, emisa de organele fiscale din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili s-au stabilit accesorii aferente TVA in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei – dobanzi de intarziere aferente TVA;

- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

Accesorii in suma de x lei s-au calculat astfel:

1- **x lei** -accesorii aferente TVA stabilita suplimentar prin **decizia de impunere nr.x/02.07.2010** calculate astfel:

-x lei – dobanzi de intarziere pe perioada 25.06.2010-25.03.2011 aferente TVA in suma de x lei;

- x lei – penalitati de intarziere pe perioada 22.12.2014- 08.01.2015.

2.- **x lei** -accesorii aferente TVA declarata de societate pe propria raspundere prin deconturile de TVA pentru lunile decembrie 2011- decembrie 2012.

Prin decizia de impunere **nr.x/02.07.2010** emisa de DGAMC urmare a solutionarii decontului de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare aferent lunii septembrie 2009 nr.x/23.10.2009 s-au stabilit urmatoarele:

- TVA suplimentar de plata in suma de x lei;
- TVA respinsa la rambursare in suma de x lei;
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de x lei;
- Accesorii aferente TVA in suma de x lei.

Contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr.x/02.07.2010 emisa de DGAMC a fost solutionata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor prin **decizia nr.x/26.07.2014**, prin care s-a dispus:

- respingerea ca neintemeiata pentru TVA de plata in suma de x lei;

- **desfiintarea partiala** cu privire la TVA de plata in suma de x lei si **majorari de intarziere in suma de x lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la noua verificare a aceleiasi perioade si aceluasi impozit tinand seama de cele retinute in decizia nr.x/26.07.2014.

Urmare reverificarii TVA aferenta perioadei 01.01.2009-30.09.2009 dispusa prin decizia nr.x/26.07.2014 a fost emisa decizia de impunere nr.F-MC x/03.04.2015 prin care s-au stabilit in sarcina S.C. XS.R.L. obligatii suplimentare de plata in suma de **x lei** reprezentand accesorii aferente TVA pe perioada 01.09.2009-30.09.2009.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala **nr.x/16.05.2011** emisa de DGAMC, in baza raportului de inspectie fiscala nr.x/12.05.2011, intocmita in urma efectuarii controlului anticipat al DNOR aferente lunilor decembrie 2009 si iunie 2010 inregistrate sub nr.x/25.01.2010 si nr.x/26.07.2010 s-au stabilit obligatii de plata suplimentare pe perioada 01.10.2009-30.06.2010 in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei – TVA lunar;
- x lei – accesorii aferente TVA;
- x lei – TVA de plata urmare a solutionarii decontului de TVA nr.x/25.01.2010;
- x lei – TVA de plata urmare a solutionarii decontului de TVA nr.x/26.07.2010 (x lei = x lei reprezentand TVA respinsa la rambursare din DNOR nr.x/26.07.2010 pentru perioada 01.01.2010-30.06.2010 + x lei + x lei);
- x lei – accesorii aferente TVA.

Din suma totala de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar a fost respinsa la rambursare TVA in suma de x lei, iar pentru diferenta in suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata s-au calculat pe perioada 25.11.2009-10.05.2011 majorari de intarziere in suma de x lei.

Prin **decizia nr.x/17.10.2012** privind solutionarea contestatiei formulata impotriva deciziei de impunere nr.x/16.05.2011 emisa de DGAMC, D.G.F.P.M.B. prin Serviciul solutionare contestatii a dispus:

1.- desfiintarea in parte a deciziei prin care s-au stabilit obligatii fiscale in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

- x lei – TVA;

- x lei – accesorii aferente TVA;
- x lei – TVA de plata urmare a solutionarii decontului nr.x/25.01.2010;
- x lei – TVA de plata urmare a solutionarii decontului nr.x/26.07.2010;
- x lei – accesorii aferente TVA.

2.-respinge in parte ca neintemeiata contestatia cu privire la diminuarea TVA colectata cu suma de x lei si a TVA deductibila cu suma de x lei aferenta tranzactiilor cu energie electrica desfasurate intre **SC XSRL** si x GmbH din Germania.

SC XSRL a inregistrat la DGFPMB cererea de compensare nr.x/27.02.2012 prin care a solicitat compensarea sumei de plata de x lei rezultata din decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2012, cu TVA ramasa de recuperat din deconturile aferente lunilor septembrie 2009 (x lei), decembrie 2009 (x lei), iunie 2010 (x lei) si noiembrie 2011(x lei).

Prin **decizia nr. x/21.08.2015** privind solutionarea contestatiei formulata impotriva deciziei privind compensarea obligatiilor fiscale nr.x/07.09.2012 emisa de Serviciul Rambursari TVA din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii s-a dispus respingerea ca **neintemeiata pentru suma de x lei** reprezentand obligatii de plata la bugetul general consolidat, compensate de organul fiscal cu TVA aprobata la rambursare aferenta lunii februarie 2011, suma fiind constituita din:

- x lei – TVA de plata conform deciziei de impunere nr.x/16.05.2011, compensata din TVA de rambursat aferenta lunii februarie 2011;
- x lei – dobanzi si penalitati aferente TVA conform deciziei de impunere nr. x/02.07.2010, compensate din TVA de rambursat aferenta lunii februarie 2011;
- x lei – accesorii aferente TVA conform deciziei de impunere nr.x/16.05.2011 compensate din TVA de rambursat aferenta lunii februarie 2011.

Prin decizia **nr.x/18.11.2015**, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a dispus suspendarea solutionarii contestatiei formulate impotriva decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/19.05.2015 pentru suma de x lei pana la solutionarea definitiva a cauzei privind dreptul de rambursare al TVA din deconturile aferente lunilor decembrie 2009 si iunie 2010.

Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, Activitatea de Inspectie fiscala a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/29.02.2016 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/29.02.2016 privind solutionarea definitiva a cauzei privind dreptul de rambursare a TVA din deconturile lunilor decembrie 2009 nr.x/25.01.2010 si iunie 2010 nr.x/26.07.2010 prin care echipa de inspectie fiscala prezinta modul in care s-au solutionat deconturile de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare.

Astfel, prin RIF nr. x/29.02.2016 s-a stabilit ca societatea are dreptul de rambursarea TVA solicitata prin urmatoarele deconturi:

- decont TVA nr.x/22.12.2009 pentru perioada 01.10.2009-30.11.2009 prin care s-a solicitat rambursarea TVA in suma de x lei a fost restituita ;
- decont TVA nr.x/25.01.2010 pentru perioada 01.01-31.12.2009 prin care s-a solicitat rambursarea TVA in suma de x lei;
- decont TVA nr.x/26.07.2010 pentru perioada 01.01.2010-30.06.2010 prin care s-a solicitat rambursarea TVA in suma de x lei.

Contestatarul sustine ca a fost solutionata definitiv cauza privind dreptul de rambursare a TVA din deconturile aferente lunilor decembrie 2009 si iunie 2010 si solicita reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata impotriva deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/19.05.2015, emisa de organele fiscale din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

In drept, in conformitate cu prevederile art.22, art.84, art.85, art.86, art.110, art.115, art.116, art. 119 si art. 120, art. 120¹ si art.122 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul de procedura fiscala:

"Art. 22 - Prin obligatii fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

(...) c) obligatia **de a plati la termenele legale** impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligatia de a plati majorari de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligatii de plata accesorii."

"Art. 84 - Declaratiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă."

"Art. 85 - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) **prin declaratie fiscala, în condițiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);**

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri."

"Art.86 - (6) Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înștiințari de plata, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plata."

"Art.110 - (3) Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii."

"Art.111 - (1) Creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementeaza."

"Art. 115. Ordinea stingerii datoriilor

(1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluși tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, **stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:**

a) sumele datorate în contul ratei din luna curentă din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat o eșalonare la plată, precum și dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată în luna curentă din grafic sau suma amânată la plată, împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată pe perioada amânării, în cazul în care termenul stabilit pentru plata sumelor respective se împlineste în luna curentă, precum și obligațiile fiscale curente de a căror plată depinde menținerea valabilității înlesnirii acordate;

b) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, si apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată, se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹) [...]

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:

a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil. [...]"

"Art. 116. Compensarea

(1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat **cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la**

concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică.

(2) Creanțele fiscale ale debitorului se compensează cu obligații datorate aceluiași buget, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în mod proportional, cu respectarea condițiilor prevăzute la alin.(1).

(3) Creanțele fiscale rezultate din raporturi juridice vamale se compensează cu creanțele fiscale ale debitorului reprezentând sume de restituit de aceeași natură. Eventualele diferențe rămase se compensează cu alte obligații fiscale ale debitorului, în ordinea prevăzută la alin. (2).

(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.

(5) În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:

a) la data scadentei, potrivit art. 111;

b) la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii;

c) la data depunerii cererii de restituire, în limita sumei aprobate pentru restituire prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii, pentru cererile de restituire a accizei sau taxei pe valoarea adăugată, după caz, depuse potrivit Codului fiscal;

d) la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organele competente prin decizie;

e) la data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil;

f) la data comunicării actului de individualizare a sumei, pentru obligațiile de plată de la buget;

g) la data primirii, în condițiile legii, de către organul fiscal a titlurilor executorii emise de alte instituții, în vederea executării silit;

h) la data depunerii cererii de restituire, în limita sumei aprobate pentru restituire prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii, pentru sumele de restituit conform art. 117”.

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență 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 scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Incepând cu 10.04.2011, conform Ordonanței de urgență nr. 39/2010:

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

“ 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.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;”

“Art. 122. - În cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere sau majorările de întârziere, după caz, se calculează până la data prevăzută la art. 116 alin. (4)”.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că declarațiile depuse de contribuabili reprezintă titluri de creanță prin care se stabilesc și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, precum și prin decizii de impunere emise în urma inspecției fiscale motiv pentru care, organul fiscal are obligația de a le înregistra în baza sa de date.

Obligațiile fiscale se înregistrează în evidența fiscală, iar plățile efectuate de debitori sting obligațiile de plată înregistrate în ordinea vechimii.

În materia stingerii obligațiilor fiscale, plățile curente ale contribuabililor nu pot stinge obligațiile fiscale curente decât în măsura în care nu există obligații fiscale restante; altminteri, independent de voința contribuabililor, operează de drept stingerea obligațiilor fiscale în ordinea vechimii, motiv pentru care plățile curente vor stinge mai întâi obligațiile fiscale restante în ordinea vechimii și suma rămasă va fi utilizată pentru stingerea obligațiilor curente.

Totodată, un contribuabil are obligația de a plăti distinct, la termenele legale, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, în speta TVA individualizată prin decizii de impunere și declarațiile depuse, iar în caz contrar datorează dobânzi și penalități de întârziere de la data scadenței și până la data stingerii datoriei.

Fata de cele prezentate și de documentele existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

Reluarea soluționării contestației formulată de **SC XSRL** împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.x/19.05.2015 s-a efectuat ca urmare a soluționării definitive a cauzei privind dreptul de rambursare al TVA din deconturile aferente lunilor decembrie 2009 și iunie 2010 prin emiterea deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. **x/29.02.2016** în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.02.2016.

Prin RIF nr. **x/29.02.2016** echipa de inspecție fiscală prezintă modul în care s-au soluționat deconturile de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare și stabilește că societatea are dreptul la rambursarea TVA solicitată prin următoarele deconturi:

- decont TVA nr.x/22.12.2009 pentru perioada 01.10.2009-30.11.2009 prin care s-a solicitat rambursarea TVA în suma de x lei a fost restituită ;
- decont TVA nr.x/25.01.2010 pentru perioada 01.01-31.12.2009 prin care s-a solicitat rambursarea TVA în suma de x lei;
- decont TVA nr.x/26.07.2010 pentru perioada 01.01.2010-30.06.2010 prin care s-a solicitat rambursarea TVA în suma de x lei.

Baza de calcul a accesoriilor contestate în suma de x lei reprezintă:

1- TVA de plată neachitată pe perioada 25.06.2010 -25.03.2011(273 zile) în suma de x lei, rezultată ca diferență între totalul TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în suma de x lei evidențiată prin decizia de impunere nr.x/02.07.2010 și TVA în suma de x lei reprezentând obligație de plată ce a fost desființată prin decizia nr.x/26.07.2014 și pentru care s-au calculat accesorii în suma totală de **x lei**.

2- TVA de plată stabilită prin deconturile lunare de TVA pentru perioada decembrie 2011- decembrie 2012, cu scadențe pe perioada 25.01.2012-25.02.2013 – pentru care s-au calculat, pe perioada cuprinsă între data scadenței a TVA și data stingerii, accesorii în suma totală de **x lei**.

Din analiza fiselor sintetice și analitice pe platitor editate la **19.05.2015** transmise de organele de administrare fiscale rezulta următoarele:

- în contul „1-TVA” sunt evidențiate:

1- TVA de plata in suma de x lei stabilita prin decizia de impunere nr.x/02.07.2010 se stinge astfel:

- in data de 25.07.2010 cu suma de x lei din suma rambursata prin decizia nr.x/23.03.2015;

- x lei in data de 25.03.2011 din decizia privind compensarea obligatiilor fiscale nr.x/07.09.2012.

Referitor la evidentierea TVA in suma de x lei se retine ca prin decizia nr.x/26.07.2014 a fost desfiintata decizia nr.x/02.07.2010 cu privire la aceasta suma si care este cuprinsa in TVA suplimentar de plata stabilita in suma de x lei si nu din TVA suplimentar si ramasa de plata in suma de x lei, astfel incat obligatia ramasa de plata este de x lei si luand in considerare ca TVA respinsa la rambursare in suma de x lei a fost evidentiata in fisa, prin diferenta trebuia evidentiata TVA in suma de x lei.

2- In ceea ce priveste TVA de plata stabilita prin deconturile de TVA pentru perioada decembrie 2011- decembrie 2012:

- TVA in suma de x lei cu scadenta la **25.01.2012** se stinge cu urmatoarele sume:

- x lei - sume incasate prin compensare pana la data scadentei;

- x lei - in data de 23.02.2012 din plata in suma de x lei;

- TVA in suma de x lei cu scadenta la **25.02.2012** se stinge cu urmatoarele sume:

- x lei in data de **23.02.2012** din suma achitata de x lei ;

- x lei achitata in data de 27.03.2012;

- x lei din suma achitata de x lei achitata in data de 23.04.2012;

- TVA in suma de x lei cu scadenta la **25.03.2012** se stinge din suma de x lei achitata in data de 23.04.2012;

- TVA cu scadente in 25.04.2012, 25.05.2012, 25.06.2012, 25.07.2012, 25.08.2012, 25.09.2012, 25.10.2012, 25.11.2012, 21.12.2012 si 25.01.2013 au fost stinse in ordinea vechimii din platile efectuate de societate.

Din analiza fiselor sintetice si analitice pe platitor emise la data de **26.01.2017**, **deci ulterior solutionarii definitive a cauzei privind dreptul de rambursare al TVA din deconturile aferente lunilor decembrie 2009 si iunie 2010**, se constata ca operarea TVA de rambursat in suma de x lei a modificat ordinea de stingere a obligatiilor fiscale, astfel:

Debitul in suma de x lei reprezentand TVA stabilita prin decizia de impunere nr.x/02.07.2010 a fost stins la data de 25.07.2010 cu suma de x lei reprezentand suma rambursata conform DNOR nr.x/26.07.2010.

In ceea ce priveste obligatiile de plata evidentiata prin deconturile de TVA pentru perioada decembrie 2011- decembrie 2012 se retine faptul ca stingerea a operat diferit in urma operarii in fisa de platitor a sumei rambursate de x lei in data de 25.07.2010.

Astfel, de exemplu, debitul in suma x lei cu scadenta la 25.01.2012 se stinge cu suma de x lei (x lei in data de 25.04.2011 si cu x lei in data de 25.12.2011), iar diferenta in suma de x lei se stinge in data de 21.09.2012 din plata in suma de x lei.

Rezulta ca in urma solutionarii definitive a cauzei privind dreptul de rambursare al TVA din deconturile aferente lunilor decembrie 2009 si iunie 2010 si a operarii sumei de rambursat in fisa de platitor **in perioada cuprinsa intre data 25.06.2010 - 25.03.2011, ordinea de stingere a obligatiilor a fost viciata**, obligatia cu scadenta 25.06.2010 nefiind stinsa cu data de 25.03.2011, ci cand a operat de drept stingerea din TVA de rambursat solicitata pentru perioada 01.01.2010-30.06.2010 prin decontul nr.x/26.07.2010, in conf prevederilor art. 116 alin. (5) din Codul de procedura fiscala care stipuleaza ca se efectueaza la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal. Intrucat obligatia cu

scadenta 25.06.2010 nu a fost stinsa in data de 25.03.2011, ci din TVA de rambursat, **aceasta situatie a influentat negativ stingerea "in cascada" a obligatiilor scadente pana la data de 25.03.2013**, ceea ce a determinat calculul eronat de accesorii in fisa pe platitor.

Astfel, ordinea de stingere a obligatiilor de plata declarate de societate si inregistrate ulterior in evidenta pe platitor a organului fiscal s-a modificat, iar platile ulterioare efectuate de societate au stins alte obligatii de plata decat initiale, fapt ce genereaza calcularea de diferente de creante fiscale accesorii rezultate dupa parcurgerea procedurii de simulare.

Avand in vedere cele retinute se impune ca organul de administrare fiscala sa procedeze la corectarea evidentei fiscale a contribuabilului, respectiv simularea stingerii obligatiilor fiscale din fisa de platitor, recalcularea obligatiilor fiscale datorate ca urmare a modificarii ordinii de stingere a obligatiilor de plata declarate de societate, compararea fisei sintetice initiale cu fisa sintetica simulata si generarea deciziei de corectie din aplicatia informatica.

Fata de cele mai sus prezentate si avand in vedere ca organul fiscal nu a prezentat motivele de fapt si drept care au condus la stabilirea unei alte ordini de stingere a obligatiilor de plata decat cea prevazuta de Codul de procedura fiscala, in vigoare pe perioada supusa impunerii, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la legalitatea calculului accesoriilor in suma de x lei aferente TVA individualizate prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/19.05.2015 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili.

Astfel, întrucât organul de soluționare nu se poate substitui organului fiscal pentru a reface toate stingerile operate în evidența fiscală pentru obligațiile datorate de societate în perioada pentru care s-au calculat accesoriile, potrivit cărora în urma reanalizării de către organele fiscale în sistem informatic a stingerilor operate în evidența fiscală au rezultat accesorii nedatorate de societate, se impune ca organul de administrare fiscala sa revina **asupra procedurii de simulare si stabilirea corecta a sumelor datorate.**

Tinand cont de cele mai sus prezentate, de dispozitiile imperative ale legii, de compensarile obligatiilor principale de plata reprezentand TVA cu sume de rambursat, de la buget, de platile efectuate de contestatara ce sting obligatii de plata principale in ordinea vechimii, precum si faptul ca in urma solutionarii definitive privind dreptul de rambursare a TVA din deconturile nr.x/25.01.2010 si nr.x/26.07.2010 si efectuarii rambursarilor de TVA a fost modificata ordinea de stingere a obligatiilor de plata principale reprezentand TVA, organul de solutionare contestatii este in imposibilitatea de a se pronunta asupra accesoriilor calculate de organul fiscal.

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si neluarea in considerare la calculul accesoriilor contestate a solutiei definitive privind dreptul de rambursare a TVA din deconturile nr.x/25.01.2010 si nr.x/26.07.2010 de catre organul fiscal de administrare se impune desfiintarea Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/19.05.2015 pentru suma de x lei, urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei.

Potrivit art. 7 alin. (2) din din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“ Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”

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 urmare, se vor aplica prevederile art. 279 alin. (3) si alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“(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. 11.3.- pct. 11.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015:

“11.3. Prin decizie, se poate anula parțial/total actul administrativ fiscal. Anularea parțială/totală se poate dispune în cazuri cum ar fi: în situația în care pentru aceleași obligații fiscale există două sau mai multe titluri de creanță, dacă organele de inspecție fiscală, ca urmare a desființării, au depășit limitele investirii, în cazurile prevăzute la art. 49 din Codul de procedură fiscală, precum și în alte situații în care se impune.

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 sus mentionate Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii va proceda la reanalizarea si recalcularea obligatiilor de plata accesorie aferente TVA, tinand cont de prevederile legale in materie de scadenta obligatiilor de plata, precum si de alte documente și informații necesare urmăririi și verificării sumelor datorate in vederea stabilirii situatiei reale a accesoriilor.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 279 alin. (3) si alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, , pct. 11.3, pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind

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

DECIDE

Desfiinteaza Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.x/19.05.2015 pentru suma de x lei, urmand ca Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii sa reanalizeze situatia fiscala a **SC XSRL**, 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 comunicare, la Tribunalul Bucuresti.