

## **DECIZIA nr. 975 / 08.12.2014**

privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/19.06.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov - Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x/19.06.2014, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/19.06.2014, completata cu adresa nr. x/02.10.2014 inregistrata sub nr. x/03.10.2014, asupra contestatiei formulata de SC X SRL, cu sediul in Bucuresti, PP nr., sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr. x/11.06.2014, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x/16.05.2014 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x/16.05.2014, ambele comunicate sub semnatura in data de 20.05.2014, prin care s-a stabilit TVA suplimentara in suma de y1 lei, TVA respinsa la rambursare in suma de lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), 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 se pronunte asupra contestatiei formulata de SC X SRL.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, societatea solicita desfiintarea deciziei de impunere nr. F-IF x/16.05.2014 pentru: TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei, dobanzi/majorari de intarziere in suma de y21 lei si penalitati de intarziere in suma de y22 lei, exonerarea de la plata acestor sume si emiterea unei decizii de impunere in concordanta cu prevederile legale.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

In mod nelegal si nefondat inspectia fiscala a dispus colectarea TVA in cota de 24% in loc de 9% pentru perioada martie-august 2013 retinand o lipsa a codurilor ISSN pentru publicatiile tiparite si o incidenta a unor dispozitii legale care nu sunt aplicabile procedurii de atribuire a ISSN-ului, desi au fost prezentate echipei de inspectie fiscala.

Toate publicatiile pentru care X a aplicat cota redusa de 9% au atribuite coduri ISSN, iar principalul client Maxim Publisher SRL detine de asemenea ISSN-ri pentru publicatiile tiparite de Romprint.

Desi in raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca a fost aplicata cota de 9% pentru veniturile din livrarea tipariturilor pentru care nu detine coduri ISSN, inspectorii fiscali se contrazic precizand ca sunt prezentate ISSN-rile editorilor dar apreciaza ca integramele nu ar trebui sa primeasca ISSN si nu ar beneficia de cota redusa, motivandu-si pozitia pe dispozitiile art.3 din Legea nr.186/2003 privind sustinerea si promovarea culturii scrise.

Contestatarul considera ca obiectul acestei legi nu cuprinde nicio dispozitie in atribuirea/alocarea de ISSN pentru reviste de intergrame/rebus/sudoku, nefiind lege organica si nici lege de reglementare a ISSN.

International Standard Serial Number (ISSN) este codul international standard al publicatiilor seriale: ziare, reviste, anuare, anale, buletine, lucrari stiintifice.

Centrul International ISSN cu sediul la Paris inregistreaza fiecare cod ISSN, reseaua ISSN fiind formata din centre nationale. BNR, in calitate de Centru National atribuie ISSN in Romania (un numar format din opt cifre, inclusiv o cifra de control) pe baza ISO 3297 si nu a legii organice.

Pct.23 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a art.140 alin.2 din Codul fiscal nu limiteaza aplicarea cotei reduse de 9% doar pentru publicatiile care fac parte din cultura scrisa in raport de prevederile Legii nr.186/2003, facandu-se o grava confuzie intre scopul legii, de sustinere si promovare a culturii scrise si prevederile fiscale.

Veridicitatea detinerii codurilor ISSN atat la nivel national prin ISSN-urile emise de Centrul National ISSN al Bibliotecii Nationale a Romaniei, cat si la nivel international - prin extrasele din Baza de Date Internationala a ISSN a fost dovedita pe deplin.

Prin adresa nr. x/09.05.2014 Centrul National ISSN a raspuns punctual la solicitarea scrisa cu privire la validitatea codurilor ISSN atribuite in perioada 1999-2014 publicatiilor intergrame/rebus/sudoku, publicatii de moda, decoratiuni interioare si sport, astfel:

- Codul ISSN identifica titlul unei publicatii periodice;
- Codul ISSN nu devine nevalid prin netiparirea pe publicatie;
- Codurile ISSN atribuite publicatiilor tiparite sunt valide;
- Codul ISSN nu are termen de valabilitate, nu are valoare juridica, nu confera si nu se substitutie dreptului de autor.

Inspectorii fiscali se subroga in atributiile Bibliotecii Nationale - Centrul National ISSN care prin informatiile de pe site-ul [www.bibnat.ro](http://www.bibnat.ro), sectiunea ISSN, arata care sunt publicatiile ce pot primi cod ISSN si cele care nu primesc acest cod, facand aprecieri proprii nelegale si nefondate si concluzionand ca revistele nu detin ISSN.

Contestatarul mentioneaza ca au fost incalcate prevederile dreptului intern – art.140 alin.2 lit.b din Codul fiscal si pct.23(3) din Norma metodologica si ale dreptului Uniunii Europene – directiva 2006/112/CE si considera ca au fost indeplinite cele doua conditii pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 9%: publicitate sub 50% si existenta ISSN pentru reviste, astfel incat masura aplicarii cotei standard de TVA este nelegala.

In consecinta, contestatarul solicita eliminarea colectarii diferentei de cota de TVA de la 9% la 24% reprezentand debitul suplimentar la TVA constatat de inspectia fiscala nelegal si solicitarea punctului de vedere directiei de specialitate din MFP in legatura cu divergentele in interpretarea dispozitiilor pct.23 de aplicare a art.140 din Codul fiscal.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x/16.05.2014, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x/16.05.2014, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y11 lei
- accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatarile organului de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. J40/x/2010 si are CUI x.

Obiectul de activitate il reprezinta "Alte activitati de tiparire n.c.a." - cod CAEN 1812.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-IF x/16.05.2014 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov a efectuat inspectie fiscala la X SRL, in vederea solutionarii decontului de TVA cu

optiune de rambursare nr. x/25.09.2013 aferent lunii august 2013, in suma de y lei, cu control anticipat.

Perioada inspectiei fiscale a fost cuprinsa intre 01.03.2013 - 31.08.2013.

In perioada supusa inspectiei fiscale societatea a realizat:

- operatiuni taxabile, constand in venituri din editarea revistelor, cartilor, manualelor scolare, si alte tiparituri (pliante, postere, etc.) pentru care a aplicat cota redusa de TVA de 9%, conform art. 140 alin. (2) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- operatiuni taxabile, constand in venituri din editarea revistelor, cartilor, manualelor scolare, si alte tiparituri (pliante, postere, etc.) pentru care a aplicat cota standard de 24%, conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- livrari intracomunitare de bunuri, operatiuni scutite de taxa, conform art. 143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

- operatiuni supuse masurilor de simplificare, constand in venituri din vanzarea deseurilor, materialelor reciclabile si a materialelor reciclabile uzate din hartie, conform art. 160 alin. (2) lit.a) pct.3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-IF x/16.05.2014, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/16.05.2014, organul de inspectie fiscala a stabilit un debit suplimentar total la TVA in suma de y1 lei, a respins la rambursare TVA in suma de y lei, cu consecinta stabilirii TVA suplimentar si ramasa de plata in suma de y11 lei si accesorii in suma de y2 lei.

Referitor la diferentele de obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala se retin urmatoarele :

**1. suma de c lei** reprezinta TVA colectata, astfel: **c lei** (c1 lei–c2 lei) - diferenta de cota de TVA colectata de la 9% la 24%, pe perioada martie 2013–august 2013 pentru livrarile de publicatii intergame/rebus si a altor publicatii care nu detin cod ISSN atribuit de catre Oficiul National ISSN si **c lei** - TVA colectata aferenta avansului in suma de a lei incasat pentru care societatea nu a colectat TVA.

**2. suma de d lei** - reprezinta TVA aferenta achizitiilor efectuate in perioada analizata neacceptata la deducere.

Organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de y2 lei aferente debitului suplimentar, pentru perioada 25.04.2013-09.05.2014, astfel:

- dobanzi de intarziere – y21 lei;
- penalitati de intarziere – y22 lei.

SC X SRL contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei stabilite prin decizia de impunere.

### **3.1. Referitor la TVA in suma de y3 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept cu privire la suma de y3 lei (TVA colectata in suma de y31 lei si TVA deductibila in suma de y32 lei), motivandu-si contestatia numai in raport de TVA stabilita suplimentar ca urmare a neacordarii cotei reduse de TVA.*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x/16.05.2014 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul

Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IF x/16.05.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele diferențe de TVA:

- c lei reprezintă TVA colectată, astfel: c lei (c1 lei–c2 lei) - diferența de cota de TVA colectată de la 9% la 24%, pe perioada martie 2013–august 2013 pentru livrările de publicații intergame/rebus și a altor publicații care nu dețin cod ISSN atribuit de către Oficiul Național ISSN și c lei - TVA colectată aferentă avansului în suma de c lei încasat pentru care societatea nu a colectat TVA;

- d lei - reprezintă TVA aferentă achizițiilor efectuate în perioada analizată neacceptată la deducere: d1 lei - leasing auto; d2 lei - băuturi alcoolice; d3 lei – achiziții care nu sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile; d4 lei – achiziții efectuate de la societăți radiate.

Prin contestația formulată, SC X SRL aduce argumente numai în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar ca urmare a neacordării cotei reduse de TVA 9% pentru livrările de publicații către diverși clienți.

**In drept**, art. 206 alin.(1) lit.c) și d) și art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“Art. 206 - Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

**c) motivele de fapt și de drept**

**d) dovezile pe care se întemeiază [...]”**,

**Art. 207 - (1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”**

În speta sunt incidente și prevederile art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

*“Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, **contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Prin urmare, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care se întemeiază contestația pentru TVA în suma de y3 lei, iar conform prevederilor pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014, care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...).”

În concluzie, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru TVA în suma de y3 lei stabilită prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal nr. F-IF x/16.05.2014, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-IF x/16.05.2014.

### **3.2. Referitor la TVA colectată în suma de y1 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în suma de y1 lei aferentă diferenței de cota de TVA de la 9% la 24% pentru livrările publicațiilor intergame/rebus livrate clienților, în condițiile în care, pe de-o parte, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere organele de inspecție nu au fundamentat situația de fapt și de drept în raport de care au procedat la colectarea TVA, iar legislația fiscală condiționează aplicarea cotei reduse de TVA și de existența codurilor ISSN atribuite de Centrul Național ISSN din cadrul Bibliotecii Naționale a României, societatea depunând documente noi în susținerea contestației pentru a justifica respectarea condițiilor privind aplicarea cotei reduse de TVA de 9%, iar pe de altă parte decizia de impunere în ceea ce privește completarea cartusului 2.2 1. nu este în acord cu cele reținute în RIF.*

**In fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. F-IF x/16.05.2014 organele de inspecție fiscală au stabilit că X SRL a aplicat pentru facturile emise către diverși clienți reprezentând publicații de tipul integrale/rebus și alte publicații, în perioada martie – august 2013, cota redusă de TVA de 9% prevăzută la art.140 alin. 2 lit. b) din Codul fiscal, fără a face dovada că tipariturile conțin ISSN-uri atribuite de Oficiul Național de atribuire a numerelor standardizate.

Echipa de inspecție fiscală a menționat faptul că urmare verificării veridicității deținerii codurilor ISSN și ISBN aferente publicațiilor pentru care s-a aplicat cota redusă de TVA s-a constatat că:

- nu toate publicațiile aveau atribuite coduri ISSN de către Oficiul Național ISSN la momentul tiparirii și nici integralele tiparite;
- trebuie ținut cont de prevederile Legii nr. 186/2003, modificată și completată prin O.G. nr. 24/2006, republicată, privind susținerea și promovarea culturii scrise, invocată în adresele de atribuire a ISSN-urilor emise de Oficiul Național ISSN, potrivit căreia, de la data de 16.11.2006 nu fac parte din cultura scrisă tipariturile definite la art. 3 din legea, printre care sunt enumerate și publicațiile de rebus, care până la această dată au făcut obiectul culturii scrise;
- pe site-ul Bibliotecii Naționale a României sunt menționate atât publicațiile pentru care se acordă ISSN cât și publicațiile care nu primesc ISSN, iar între acestea din urmă se regăsesc și integralele și cuvintele încrucisate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru livrările publicațiilor integrale/rebus, precum și pentru cele care nu dețin cod ISSN, societatea trebuia să aplice cota standard de 24% și au procedat la colectarea TVA în cota de 24% pentru perioada martie-august 2013 în suma totală de y11 lei, la o bază impozabilă în suma de y lei, rezultând o diferență de TVA în suma de y1 lei (y11 lei – y12 lei), constând în diferența de TVA colectată (de la 9% la 24%), motivată de nerespectarea prevederilor art.140 alin.2 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a punctului 23 alin. 3 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, precum și art. 3 din Legea nr. 186/2003, cu modificările și completările valabile la perioada de referință, respectiv de neprezentarea codurilor ISSN atribuite de Oficiul Național ISSN pentru publicațiile integrale/rebus și a celor care nu dețin ISSN.

Prin contestatia formulata, SC X SRL considera ca a aplicat corect TVA in cota de 9% pe facturile emise, intrucat in legislatie nu se prevede ca nu se aplica cota de 9% pentru tipariturile care nu au cod ISSN atribuit de Centrul National ISSN din cadrul Bibliotecii Nationale a Romaniei, iar potrivit normelor internationale de reglementare a TVA si standartizarii rezulta ca orice revista continua, exceptand revistele cu caracter predominant publicitar este supusa standartizarii, beneficiaza de cod ISSN si i se aplica o cota redusa de TVA de 9%, conform art. 140 alin. (2) lit.b) din Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei, societatea a anexat adresele emise de Institutul National ISSN din cadrul Bibliotecii Nationale a Romaniei din datele 10.03.2014, 11.03.2014, 13.03.2014 si 14.03.2014 catre editura „M P” in care sunt mentionate publicatiile ce au cod ISSN atribuit, precum si adresa nr. x/09.05.2014 emisa de Centrul National ISSN al Bibliotecii Nationale a Romaniei, prin care s-a raspuns solicitarii scrise a societatii cu privire la validitatea codurilor ISSN atribuite in perioada 1999-2014 publicatiilor intergrame/rebus/sudoku, publicatii de moda, decoratiuni interioare si sport, precum si la publicatiile care nu pot primi cod ISSN.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

**"Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% si se aplică asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.**

**(2) Cota redusa de 9% se aplica asupra bazei de impozitare pentru urmatoarele prestari de servicii si/sau livrari de bunuri:**

**(...) b) *livrarea de manuale scolare, carti, ziare si reviste, cu exceptia celor destinate exclusiv sau în principal publicitatii; (...).***"

In aplicarea acestor prevederi, pct. 23 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(3) Cota redusa de 9% prevazuta la art. 140 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal se aplica pentru livrarea de manuale scolare, carti, ziare si reviste, inclusiv pentru cele înregistrate pe suport electromagnetic sau pe alte tipuri de suporturi. Cartile si manualele scolare sunt tipariturile care au cod ISBN, indiferent de suportul pe care sunt livrate. **Ziarele si revistele sunt orice tiparituri care au cod ISSN**, indiferent de suportul pe care sunt livrate. ***Nu se aplica cota redusa a taxei pe valoarea adaugata pentru livrarea de carti, ziare si reviste care sunt destinate în principal sau exclusiv publicitatii. Prin în principal se înțelege ca mai mult de jumătate din continutul cartii, ziarului sau revistei este destinat publicitatii.*** De asemenea, nu se aplica cota redusa a taxei pentru livrarea de carti, ziare si reviste, în cazul în care acestea sunt furnizate pe cale electronica, operatiunile fiind considerate prestari de servicii conform art. 11 din Regulamentul Consiliului nr. 1.777/2005 de stabilire a masurilor de punere în aplicare a Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun privind taxa pe valoarea adaugata.”

***Conform prevederilor legale antecitate, cota redusa de TVA de 9% se aplica pentru livrarea de manuale scolare, carti, ziare si reviste, asa cum sunt definite la alin.3 al pct. 23 din Normele metodologice privind aplicarea art.140 alin.2 lit.b) din Codul fiscal, precizandu-se in mod expres ca pentru livrarea de carti, ziare si reviste care sunt destinate în principal sau exclusiv publicitatii nu se aplica cota redusa a taxei pe valoarea adaugata, fiind definita sintagma “în principal”.***

***De asemenea, prin normele de aplicare se face precizarea ca prin sintagma „in principal” se intelege faptul ca materialele destinate publicitatii depasesc 50% din continutul cartii, ziarului sau reviste.***

***O conditie obligatorie pentru aplicarea cotei reduse este prezentarea codurilor ISBN pentru cartile si manualele scolare si a codului ISSN pentru ziare si reviste.***

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele aspecte:

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca X SRL a aplicat in mod eronat cota redusa de TVA de 9% pentru facturile emise catre diversi clienti, reprezentand livrari de reviste-integrame/rebus si alte publicatii, fara a se mentiona care sunt aceste publicatii, in perioada martie – august 2013, pe motiv ca pe de o parte societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile pentru aplicarea cotei reduse, asa cum stipuleaza dispozitiile legale in vigoare pe perioada verificata, respectiv nu detine coduri ISSN pentru aceste publicatii, iar pe de alta parte, revistele integramele si rebusurile au fost excluse din cultura scrisa incepand cu anul 2006, conform art. 3 din Legea nr. 186/2003 privind promovarea culturii scrise, data de la care acestea nu mai primesc codurile ISSN.

Ulterior emiterii deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x/16.05.2014, societatea contestatoare depune la dosarul contestatiei documente noi, respectiv adrese de atribuire coduri ISSN emise de Institutul National ISSN din cadrul Bibliotecii Nationale a Romaniei datate 10.03.2014, 11.03.2014, 13.03.2014 si 14.03.2014 catre editura „MP” in care sunt mentionate publicatiile ce au cod ISSN atribuit si adresa Centrului National ISSN nr. x/09.05.2014 ca raspuns la solicitarea societatii, din care rezulta urmatoarele:

- Codul ISSN identifica titlul unei publicatii periodice;
- Codul ISSN nu devine nevalid prin netiparirea pe publicatie;
- Codurile ISSN atribuite publicatiilor tiparite sunt valide;
- Codul ISSN nu are termen de valabilitate, nu are valoare juridica, nu confera si nu se substitutie dreptului de autor.

In speta sunt incidente si prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

***"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."***

Fata de cele prezentate mai sus se retine ca, societatea nerezidenta poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale si nici in referatul cauzei organul de inspectie fiscala nu se pronunta asupra acestora.

Se retine faptul ca, atat prin raportul de inspectie fiscala cat si prin referatul cu propuneri de solutionare a cauzei organele de inspectie fiscala s-au limitat doar la simpla constatare ca societatea nu poate aplica cota redusa de TVA pentru livrarile publicatiilor integrame/rebus, "precum si a celor publicatii care nu detin cod ISSN atribuit de Oficiul National ISSN" care au fost tiparite in perioada verificata, fara a rezulta o analiza a documentelor respective, desi prin actul de control se mentioneaza ca a fost verificata veridicitatea detinerii codurilor ISSN si ISBN. Mai mult, organele de inspectie fiscala invoca dispozitiile art. 3 din Legea nr. 186/2003 privind promovarea culturii scrise, concluzionand ca integramele nu pot primi cod ISSN.

Prin adresa nr. x/x/26.09.2014, Serviciul Solutionare Contestatii a solicitat punctul de vedere al Directiei Generale de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale din cadrul Ministerului Finantelor Publice, cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA, prevazuta de art. 140 alin. 2 lit.b) din Codul fiscal, in cazul livrarilor de publicatii de tipul integrame/rebus care au cod ISSN, precum si la incidenta dispozitiilor art.3 din Legea nr. 186/2003 privind sustinerea si promovarea culturii scrise.

Prin adresa nr. x/15.10.2014, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/16.10.2014, directia de specialitate a precizat faptul ca in cazul livrarilor de publicatii de tipul intergame/rebus care au cod

ISSN si care nu contin reclama si publicitate sau acestea reprezinta sub 50% din continutul publicatiei, in cazul in care acestea nu sunt furnizate pe cale electronica, **“se aplica cota redusa de TVA de 9% prevazuta la art. 140 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, intrucat legislatia in domeniul TVA nu face referire la cultura scrisa, ci strict la codurile ISBA si ISSN.”**

Potrivit prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)."

Conform art. 5 alin. (1) din actul normativ sus-mentionat **"organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul Romaniei, urmarind stabilirea corecta a impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat"**, coroborat cu art. 6 din acelasi act normativ "organul fiscal este indreptatit sa aprecieze (...) relevanta starilor de fapt fiscale si **sa adopte solutia admisa de lege**, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului 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 si sa stabileasca tratamentul fiscal al operatiunilor in mod unitar, necontradictoriu si bazat pe lege.

Mai mult, desi prin adresa nr. x/I/26.09.2014, Serviciul solutionare contestatii a solicitat o situatie detaliata a TVA din care sa rezulte, in mod distinct, diferenta de TVA stabilita pentru livrarile publicatiilor integrale/rebus si diferenta de TVA stabilita pentru publicatiile care nu detin cod ISSN, avand in vedere faptul ca, prin raportul de inspectie fiscala si prin referatul cauzei se mentioneaza ca aceasta situatie este anexata la raportul de inspectie fiscala, fara ca in anexa „Situatie facturi TVA colectata 9%” sa fie prezentate detaliat aceste aspecte, prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x/03.10.2014 AJFP Ilfov nu a raspuns solicitarii, fiind anexata aceeasi situatie a TVA.

In consecinta, avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu au examinat toate elementele situatiei de fapt, nu au procedat la analiza completa si detaliata a livrarilor efectuate catre clienti in perioada analizata, invocand dispozitii legale neaplicabile spetei, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede ca **"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"**.

La reanalizarea aplicarii cotei reduse de TVA de 9% prevazuta de art. 140 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala vor analiza livrarile de publicatii de tipul integrale/rebus care au cod ISSN la momentul tiparii acestora si care nu contin reclama si publicitate sau acestea reprezinta sub 50% din continutul publicatiei, in cazul in care acestea nu sunt furnizate pe cale electronica, precum si celelalte livrari de publicatii incadrate de control la „publicatii care nu primesc ISSN”, fara a se preciza care sunt publicatiile, respectiv clientii pentru care nu s-au prezentat codurile ISSN.

Cu privire la modul de emitere a deciziei de impunere se retin urmatoarele aspecte:



Prin Raportul de inspectie fiscala s-a stabilit TVA colectata in suma de y lei si TVA neadmisa la deducere in suma de d lei.

In coloana 7 din decizia de impunere nr.F-IF x/16.05.2014 a fost inscrisa TVA stabilita suplimentar in suma de y lei.

Potrivit art. 109 din Codul de procedura fiscala:

„(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Potrivit Instructiunilor de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice", aprobate prin Ordinului presedintelui ANAF nr. 1.021/29.07.2013:

Cap. 2.2.1. Rezultatele soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare:

Rândul 1 coloana 6 - "Baza impozabilă" - se completează cu valoarea totală a bazei impozabile asupra căreia se aplică cota de TVA pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată suplimentare. În cazul utilizării unor cote diferite de TVA se vor înscrie bazele însumate ale acestora.

Rândul 1 coloana 7 - "TVA stabilită suplimentar de plată" - se completează cu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în perioada verificată.

Astfel, coloana 7 a cartusului 2.2.1. din decizia de impunere trebuia sa contina suma de y lei (y lei + y lei) si nu suma de y1 lei.

Fata de aspectele prezentate, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x/16.05.2014 va fi desfiintata pentru diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma de y lei (y1 lei-y3 lei), urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin examinarea integrala si stabilirea tratamentului fiscal corespunzator pentru livrarile de publicatii efectuate de SC X SRL, inclusiv in ceea ce priveste modul de stabilire a bazei de impozitare si a diferentelor de TVA si de inscriere a acestora in decizia de impunere.

Totodata, la reanalizarea TVA colectata suplimentar, contestata si pentru care s-a dispus desfiintarea actului atacat se vor avea in vedere prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanelor Publice nr. 2906/2014, respectiv:

**“11.5. 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.**

**11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.**

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

**3.3. Referitor la accesoriile in suma de y2 lei,** cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta asupra obligatiilor fiscale accesorii in conditiile in care cu privire la TVA colectata suplimentar de inspectia fiscala s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x/16.05.2014.

**In fapt,** prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x/16.05.2014, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii TVA suplimentara in suma de y1 lei, TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y1 lei, precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente in suma de y2 lei.

**In drept,** potrivit prevederilor art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare :

**“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.**

**(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.**

**(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.**

**(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”**

**“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.**

**(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. 120<sup>1</sup> - (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;**

**c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”**

Se retine ca stabilirea dobanzilor si penalitatilor de intarziere in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Avand in vedere ca la pct. 3.2. din prezenta decizie s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere nr. F-IF x/16.05.2014 in ceea ce priveste diferenta de TVA colectata stabilita de inspectia fiscala, urmeaza sa se desfiinteze decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x/16.05.2014 si pentru accesoriile in suma de y2 lei, urmand a fi recalculat, tinandu-se cont ca pentru accesoriile aferente TVA pentru care s-a respins contestatia acestea sunt datorate de contestatoare, iar pentru cele aferente TVA pentru care s-a desfiintat contestatia acestea urmeaza a fi recalculat.

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

**(3<sup>1</sup>) 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.”**

coroborat cu prevederile pct. 11.6. si 11.7 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că:

**“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.**

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

In consecința, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F- IF x/16.05.2014 pentru suma de y2 lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat, in baza prevederilor legale invocate in continutul deciziei, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 23 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 5, art. 94, art. 109, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 206, art. 207 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 2.5, pct.11.1 lit.b), pct. 11.5-11.7 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Instrucțiunilor de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice", aprobate prin Ordinului presedintelui ANAF nr. 1.021/29.07.2013:

## DECIDE

**1. Desfiinteaza, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x/16.05.2014 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x/16.05.2014 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de y1 lei (y1 – y3 lei), precum si pentru accesoriile in suma de y2 lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.**

**2. Respinge, in parte, ca nemotivata contestatia formulata de SC X SRL pentru TVA in suma de y3 lei stabilita prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F- IF x/16.05.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F- IF x/16.05.2014.**

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.

