



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.66 /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/28.06.2018

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de X, prin adresa nr. X/28.06.2018, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC X/28.06.2018, asupra contestației formulată de SC X SRL, cu sediul social în municipiul X, Calea X, nr. X, jud. X, înregistrată la Oficiul Registrului Comertului sub nr. X, codul de înregistrare fiscală nr. X, reprezentată de dnul X, în calitate de Administrator.

Societatea solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.04.2018 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în **sumă de X lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere.

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/13.04.2018 a fost comunicată societății în data de **24.04.2018**, iar contestația a fost înregistrată la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la **data de 29.05.2018**, conform ștampilei registraturii aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (3) lit. a) și d) 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/13.04.2018, societatea X SRL susține următoarele:

Societatea a făcut obiectul unei inspecții fiscale aferente perioadei 01.10.2009-31.12.2013 ce s-a finalizat cu emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. X/12.08.2015 și a Deciziei de impunere nr. F-MC 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 X lei calculate pentru perioada 27.07.2010-31.07.2015.

Deși suma de X lei, reprezentând majorări/dobânzi și penalități de întârziere a fost integral achitată, societății i-a fost comunicată Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017 prin care s-au stabilit în sarcina sa, în mod eronat, accesorii aferente TVA în sumă de X lei aplicabile aceleiași baze de impozitare în valoare de X lei, calculate asupra unei alte perioade, respectiv 27.05.2013- 25.10.2013, deși în Decizia nr. X/12.08.2016 este menționată suma de X lei, calculată pentru perioada 27.05.2013-25.10.2013.

Considerând că perioada pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA este eronată și întrucât suma de X lei, care include și suma de X lei, a fost integral achitată, societatea a procedat la contestarea Deciziei nr. X/05.10.2017.

Prin Decizia nr. X/08.03.2018 privind soluționarea contestației s-a constatat nulitatea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/05.10.2017 și s-a decis anularea parțială a acesteia în privința sumei de X lei.

Ulterior, societatea a primit Decizia nr. X/13.04.2018 ca urmare a punerii în aplicare a Deciziei nr. X/08.03.2018, prin care i-au fost impuse aceleași obligații fiscale accesorii în sumă de X lei.

Totodată, în conformitate cu fișa sintetică a societății, aceasta nu figurează cu nicio obligație de plată reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în materie de TVA, lucru confirmat verbal și cu autoritățile fiscale.

X SRL afirmă că Deciziei nr. X/13.04.2018 îi sunt aplicabile prevederile art. 49, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 207/2015.

De asemenea, întrucât obligațiile fiscale instituite societății au fost mărite, creându-se astfel o situație mai grea decât cea anterioară soluționării contestației, au fost încălcate și prevederile art. 129, coroborate cu cele ale art. 276, alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, deoarece societății i-au fost impuse eronat, dintr-o eroare de operare a fișei sintetice fiscale, alte accesorii de plată prin Decizia nr. X/13.04.2018 (X lei) decât cele impuse în Decizia X/12.08.2015 (X lei), contestatara concluzionează faptul că Decizia nr. X/13.04.2018 este afectată de o gravă și evidentă eroare, fiind astfel nulă.

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.

În concluzie, având în vedere faptul că societatea a procedat la plata sumei de X lei, precum și faptul că organele de soluționare au constatat nulitatea Deciziei nr. X/05.10.2017 și au decis anularea parțială a acesteia, în privința sumei de X lei, Comfert SRL consideră că Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/13.04.2018 a fost emisă în mod eronat și este afectată de o eroare gravă și evidentă, fiind astfel nulă.

Din aceste motive, societatea contestatoare solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. X/13.04.2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

Argumentele cuprinse în prezenta contestație se întemeiază pe dipozițiile următoarelor acte normative: Legea Contenciosului Administrativ nr. 554/2004, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Hotărârea Guvernului nr. 284/2017 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.04.2018, emisă de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, organele de administrare fiscală au stabilit în sarcina contestatarii obligații fiscale accesorii în sumă totală de X lei, **reprezentând 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 X lei, perioada pentru care au fost calculate fiind **27.05.2013-25.10.2013**.

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 Serviciului Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este dacă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.04.2018 este nulă, în condițiile în care aceasta a fost emisă urmare a unei decizii de soluționare a contestației prin care s-a dispus anularea actului administrativ fiscal, urmată de emiterea unui nou act și nu desființarea acestuia, urmată de refacerea inspecției fiscale.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017 s-au stabilit de plată în sarcina societății X SRL accesorii în sumă de X lei, calculate pentru perioada 27.05.2013-25.10.2013, acestea fiind aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită temporar fără drept de deducere de către organele de inspecție fiscală în cuantum de X lei.

Constatând că decizia anterior menționată, împotriva căreia societatea a depus contestație în luna ianuarie 2018, a fost întocmită cu încălcarea unor prevederi legale care determină anulabilitatea acesteia, organul de soluționare a dispus, prin Decizia privind soluționarea contestației nr. X/08.03.2018, următoarele: „Anularea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/05.10.2017..... 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.”

Astfel, organele fiscale din cadrul compartimentului cu atribuții de evidență pe plătitori, au emis și i-au comunicat societății X SRL (urmare punerii în aplicare a Deciziei privind soluționarea contestației nr. X/08.03.2013) Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.04.2018, prin care s-a stabilit că societatea contestată datorează accesorii în sumă de X lei pentru taxa pe valoarea adăugată pe care a dedus-o în mod eronat, perioada pentru care s-au calculat accesoriile în cauză fiind cuprinsă între 27.05.2013 și 25.10.2013, suma obligațiilor fiscale și perioada pentru care au fost stabilite cuprinse în noua decizie emisă fiind aceleași cu cele din decizia anulată.

În cuprinsul prezentei contestații, X SRL susține că Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/13.04.2018 este afectată de o gravă și evidentă eroare, fiind astfel nulă, invocând în acest sens prevederile art. 129 referitoare la refacerea inspecției fiscale, potrivit cărora refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare.

De asemenea, societatea face referire și la prevederile art. 276, alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că, prin soluționarea contestației, nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.

În drept, speței soluționate prin emiterea Deciziei privind soluționarea contestației nr. X/08.03.2018 i-au fost aplicate prevederile art. 49, alin. (3) , art. 50, alin. (1) și cele ale art. 51 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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.

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.”*

Conform textelor de lege anterior citate, organul de soluționare a contestațiilor are posibilitatea legală de a anula un act administrativ fiscal, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, urmând ca, ulterior, organul fiscal competent să întocmească un alt act administrativ fiscal, dacă acest lucru este posibil, în condițiile legii.

În speța în cauză, organul de soluționare a contestației a dispus, prin Decizia privind soluționarea contestației nr. X/08.03.2018, **anularea** Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/05.10.2017, considerând că aceasta a fost emisă cu încălcarea unor prevederi legale care determină anulabilitatea acesteia.

Ulterior, în baza art. 51, alin. (1) din Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015, organele fiscale competente din cadrul compartimentului cu atribuții de evidență pe plătitori au procedat la emiterea unui alt act administrativ fiscal, respectiv a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/13.04.2018. Acest lucru a fost posibil deoarece niciuna din condițiile care ar face imposibilă emiterea unui nou act administrativ fiscal nu era îndeplinită, respectiv termenul de prescripție nu este împlinit, iar viciile ce au condus la anularea actului administrativ fiscal nu privesc fondul actului.

Organul de soluționare a prezentei contestații reține că prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/05.10.2017 s-a stabilit în sarcina societății, pentru perioada 27.05.2013-25.10.2013, suma de X lei, reprezentând 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.

Ulterior anulării parțiale a Deciziei nr. X/05.10.2017 de către organul de soluționare a contestației în privința sumei de X lei, a fost întocmită și comunicată contribuabilului Decizia nr. X/13.04.2018 prin care s-au instituit în sarcina X SRL obligații fiscale de plată în sumă de X lei, reprezentând accesorii aferente TVA stabilită temporar fără drept de deducere în sumă de X lei, calculate pentru aceeași perioadă: 27.05.2013-25.10.2013.

Astfel, organul de soluționare reține că nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația potrivit căreia societatea se află "într-o situație evident mai grea decât cea anterioară soluționării contestației", deoarece prin Decizia nr. X/13.04.2018 s-au stabilit accesorii de o valoare egală cu cea din decizia anulată anterior, iar perioada pentru care s-au calculat este aceeași, respectiv 27.05.2013-25.10.2013.

Prin urmare, prin emiterea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.04.2018 nu au fost încălcate prevederile art. 276, alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societății nefiindu-i creată o situație mai grea în propria cale de atac, întrucât, atât prin noul act administrativ fiscal emis, respectiv Decizia nr. X/13.04.2018, cât și prin actul administrativ fiscal anulat, respectiv Decizia nr. X/05.10.2017, cuantumul accesoriilor și perioada pentru care au fost calculate au rămas aceleași, și anume: accesorii în sumă de X lei datorate de societate pentru perioada 27.05.2013-25.10.2013.

Referitor la susținerea contestatoarei conform căreia, prin emiterea deciziei contestate, au fost încălcate prevederile art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la refacerea inspecției fiscale, organul de soluționare reține că Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.04.2018 nu a fost emisă urmare a unei refaceri a inspecției fiscale, ci urmare a punerii în aplicare a Deciziei privind soluționarea contestației nr. X/08.03.2018 prin care s-a dispus **anularea** parțială a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/05.10.2017 și emiterea unor alte acte administrative fiscale, în condițiile legii.

În dispozitivul deciziei privind soluționarea contestației anterior menționată nu s-a făcut însă nicio referire la refacerea inspecției fiscale, întrucât la refacerea inspecției fiscale se procedează numai în situația în care, ca urmare a emiterii unei decizii de soluționare, se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală.

Astfel, nu se poate afirma că prin întocmirea deciziei contestate au fost încălcate prevederile art. 129 din Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr.207/2015, speței în cauză fiindu-i incidente prevederile legale referitoare la anularea actelor administrativ fiscale și nu cele privitoare la refacerea inspecției fiscale dispusă ca urmare a unei decizii de soluționare prin care s-a desființat total sau parțial actul administrativ fiscal atacat.

Cu privire la modalitatea de calcul a accesoriilor, față de care societatea afirmă că este eronată, organul de soluționare reține că, potrivit actelor administrativ fiscale emise urmare a ultimei inspecții fiscale la care a fost supusă societatea, respectiv potrivit Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. X/26.01.2017 și Raportului de inspecție fiscală nr. X/20.01.2017, rezultă că taxa pe valoarea adăugată în cuantum de X lei a fost dedusă în mod eronat între data emiterii facturii nr. X/26.04.2013 și data înregistrării facturii de stornare nr. X/19.09.2013 și, prin urmare, societatea datorează dobânzi și penalități de întârziere aferente acestei obligații fiscale principale, calculate de la data la care societatea avea obligația depunerii decontului de TVA aferent lunii aprilie (în care a fost înregistrată factura de achiziție a rotorilor) și a celui aferent lunii septembrie (lună în care a fost înregistrată factura de stornare).

Având în vedere că decontul de taxă aferent lunii aprilie se depune la organele fiscale competente până la data de 27.05.2013 (25.05 fiind zi nelucrătoare), iar decontul de taxă aferent lunii septembrie se depune până în data de 25.10.2013, accesoriile se vor calcula pentru perioada cuprinsă între ziua imediat următoare datei la care societatea avea obligația depunerii la organul fiscal competent a decontului de taxă aferent lunii aprilie prin care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei, și până la data la care trebuia depus decontul de taxă aferent lunii septembrie, lună în care societatea a înregistrat factura de stornare nr. X/19.09.2013.

Calculul dobânzilor și penalităților de întârziere s-a realizat în baza precizărilor cuprinse în art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv:

“Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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 Dobânzi

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

Art. 120¹ Penalități de întârziere

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

În consecință, nu poate fi reținută ca întemeiată afirmația contestatarii potrivit căreia accesoriile stabilite de organele de inspecție fiscală au fost eronat calculate, întrucât acestea “ar fi trebuit calculate pentru perioada cuprinsă între momentul obligației de emiterie a facturii de storno (15.08.2013) și momentul efectiv al emiterii facturii de storno (19.09.2013)”.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal au fost calculate, pentru perioada 27.05.2013-25.10.2013, accesorii de natura dobânzilor și penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei stabilită temporar fără drept de deducere între data înregistrării facturii de achiziție și data înregistrării facturii de stornare.

Totodată, speței îi sunt incidente și prevederile art.276, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele:

“Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

coroborate cu prevederile pct. 2.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

"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".

În concluzie, față de cele de mai sus, **argumentele aduse de societate în susținerea cauzei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației** și, în consecință, în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de societatea X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/13.04.2018 pentru suma de **X lei**.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. X/13.04.2018, emisă de X din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili prin care s-au stabilit obligații fiscale accesorii în sumă de **X lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită temporar fără drept de deducere.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X sau la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării.

**Director General,
X**