

DECIZIA nr. 284 din 30.05.2012 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2012 de catre D.G.F.P.-M.B. - Activitatea de Inspectie Fiscala cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL inregistrata sub nr./2012.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F2/2012 si comunicata sub semnatura 02.04.2012 pentru obligatii fiscale suplimentare in suma de **134.117 lei**, din care:

- D lei TVA stabilita suplimentar de plata;
- A lei accesorii aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-M.B. - Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul Inspectie Fiscala 3 Contribuabili Mijlocii au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.05.2009-30.04.2011.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F2/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de DF lei si accesorii aferente in suma de A lei, ceea ce a condus la diminuarea TVA solicitata la rambursare cu aceasta suma si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de AR lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara partiala a actelor atacate, cu modificarea in consecinta a acestora, invocand urmatoarele argumente:

Cu privire la TVA colectata suplimentar in suma de D1 lei societatea arata ca facturile emise reflecta cu exactitate intelegerea partilor din contractul de servicii din 01.10.2007, iar in urma autosesizarii unor erori de indicare a taxei colectate in facturi, a procedat la corectia facturilor in conformitate cu prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. In noile facturi societatea sustine ca nu a extras TVA-ul din baza de impozitare micșorand baza, ci doar a corectat facturile, astfel ca totalul evidentiat in facturile initiale si facturile corectate este conform intelegerii contractuale dintre parti, pretul serviciilor fiind reflectat in actul aditional nr. 3/07.11.2008.

In legatura cu diferenta in suma de D2 lei, societatea invoca stabilirea eronata a acesteia de catre organele de inspectie fiscala, care nu au tinut cont de suma de S4lei ce provine din perioade anterioare perioadei verificate, dar pentru care s-a acordat societatii drept de report prin dispozitia de masuri nr. DIM/2009 emisa la controlul anterior. Societatea precizeaza ca in decontul lunii aprilie 2011 taxa solicitata la rambursare este in suma de S1 lei fata de suma de S2 lei inscrisa in evidentele contabile, de unde reiese o diferenta nesolicitata de S3 lei si nicidecum o diferenta in plus de D2 lei.

Referitor la majorarile de intarziere calculate pentru diferente contestate, in baza principiului potrivit caruia „accesoriul urmeaza principalul”, societatea solicita admiterea contestatiei si pentru accesoriile aferente.

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

3.1. Referitor la TVA in suma de D1 lei

Cauza supusa solutionarii o constituie determinarea bazei impozabile pentru serviciile prestate in beneficiul unui client din Comunitate si taxabile in Romania, in conditiile in care prin contractul incheiat si actul aditional ulterior partile au convenit expres ca valoarea serviciilor contractate in limita bugetului nu include si taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F2/2012 organele fiscale au constatat ca SC ABC SRL a aplicat eronat prevederile art. 133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal pentru serviciile prestate catre un client din Cipru aferente proiectului F din Constanta, emitand facturi fara colectarea TVA aferenta. Aceste facturi au fost stornate, iar societatea a emis noi facturi, pentru care a colectat TVA in suma de C lei ce a fost inregistrata in decontul lunii noiembrie 2009.

In urma inspectiei organele fiscale au stabilit ca societatea a procedat la determinarea eronata a TVA colectata, in sensul ca a colectat TVA reintregind baza impozabila si neaplicand TVA la valoarea serviciului, in conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. In consecinta,

organele fiscale au stabilit o diferență suplimentară de TVA colectată în suma de D1 lei.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 137, art. 140, art. 155 și art. 159 din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

"Art. 137. – (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) **pentru** livrări de bunuri și **prestări de servicii**, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului**, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...]"

„Art. 140. – (1) **Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile** care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse”.

“Art. 155. – (5) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

[...]

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) *indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:*

1. *în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile «scutit cu drept de deducere», «scutit fără drept de deducere», «neimpozabilă în România» sau, după caz, «neinclus în baza de impozitare»; [...]"*

“Art. 159. – (1) *Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:*

a) *în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;*

b) *în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat”.*

Referitor la modalitatea concretă de calcul a TVA, pct. 23 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 prevede următoarele:

“23. (1) **Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.**

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/119 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 sau 5 x 100/105 în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. **De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa**".

În speta, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că SC ABC SRL (fosta SC PWM SRL) a emis în perioada verificată un număr de 5 facturi către beneficiarul CWP Cyprus Limited din Cipru sub nr. F1/01.05.2009, nr. f2/15.05.2009, nr. f3/01.07.2009, nr. f4/01.07.2009, nr. f5/20.07.2009 și nr. f6/01.08.2009.

Facturile aveau următorul conținut (cu titlu de exemplu pentru factura nr. f1/01.05.2009):

- descriere: consultanța acordată conform contract;
- pret: E euro;
- valoare: E euro;
- curs schimb BNR: 1 euro = 4,1835 ron;
- **valoare fără TVA: E euro;**
- **TVA 0% = 0,00;**
- total valoare = E euro.

Deoarece serviciile erau taxabile în România, societatea a procedat la corectarea facturilor, prin stornarea facturilor inițial emise și emiterea unor facturi noi sub nr. f7/23.11.2009, nr. f8/23.11.2009, nr. f9/23.11.2009, nr. f10/23.11.2009 și nr. f11/23.11.2009.

În noile facturi societatea a înscris următoarele informații (factura nr. f7/23.11.2009, cu titlu de exemplu):

- descriere: consultanța acordată conform contract pentru Constanța;
- pret: E1 euro;
- valoare: E2 euro;
- curs schimb BNR: 1 euro = 4,1835 ron;
- **valoare fără TVA: E1 euro;**
- **TVA 19% E2 euro;**
- total valoare = E euro.

Totodată, prin contractul de servicii din data de 01.10.2007 încheiat între societatea contestată și beneficiarul din Cipru părțile au convenit facturarea lunară pentru serviciile furnizate direct sau de subantreprenori conform tarifului lunar plus 2% conform modificării periodice bazate pe numărul de angajați și pe tarifele acestora (art. 3 "costuri și facturare" din contract). La art. 7 din contract "taxa pe valoarea adăugată" se prevede că prestatoarea **va specifica starea în care sumele facturate în baza contractului vor exclude sau vor include taxa pe valoarea adăugată**. Ulterior, prin actul adițional nr. 3 din data de 07.11.2008 la contractul de servicii din data de 01.10.2007 părțile au

convenit un buget maxim alocat activitatilor contractate in suma de ET euro, cu mentiunea "**bugetul nu este afectat de TVA, acesta va fi aplicat conform regulilor locale**".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a determinat TVA prin facturile emise in data de 23.11.2009, prin diminuarea eronata a bazei de impozitare, fara sa existe niciuna din situatiile specifice pentru ajustarea bazei de impozitare prevazute la art. 138 din Codul fiscal.

Prin urmare, in raport de cele anterior prezentate reiese ca **sustinerile contestatoarei SC ABC SRL in legatura cu determinarea bazei de impozitare si, implicit, a TVA aferenta sunt vadii neintemeiate**, in conditiile in care:

- desi invoca "puterea de lege" a intelegerii reflectata in actul aditional nr. 3/07.11.2008 prin care partile au stipulat pretul ("contrapartida") **contestatoarea omite cu desavarsire ca in respectivul act aditional exista stipulata si mentiunea "bugetul nu este afectat de TVA, acesta va fi aplicat conform regulilor locale", ceea ce inseamna ca pretul serviciilor nu include si taxa pe valoarea adaugata intrucat nu este afectat de acest impozit, care se percepe in conformitate cu legislatia fiscala interna din Romania** (adica se colecteaza taxa, in masura in care serviciile au locul prestarii in Romania si sunt supuse taxei pe valoarea adaugata ori nu se colecteaza taxa, in masura in care serviciile nu au locul prestarii in Romania si/sau nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata); cum, in speta, este cert faptul ca serviciile facturate sunt taxabile in Romania rezulta ca **societatea contestatoare avea obligatia "sa perceapa taxa" la corectia ulterioara a facturilor, adica sa o adauge la pretul convenit si facturat initial si nicidecum sa diminueze acest pret** prin extragerea TVA pe baza procedurii sutei marite si aplicare cotei recalculate de TVA 19 x 19/119;

- dimpotriva, din art. 7 din contract coroborat cu actul aditional nr. 3/07.11.2008 rezulta cu prisosinta faptul ca societatea contestatoare, in calitate de prestator, *avea obligatia sa evidentieze in facturile emise catre clientul comunitar atat pretul convenit pentru servicii (contrapartida ce constituie baza impozabila a operatiunilor) cat si taxa pe valoarea adaugata aferenta, perceputa in functie de normele fiscale aplicabile serviciilor respective;*

- or, contestatoarea a evidentiat in factura initiala nr. f1/01.05.2009 pretul serviciilor de E euro si taxa pe valoarea adaugata aferenta, pe care a apreciat-o eronat ca fiind 0 (zero), iar la efectuarea corectiilor ulterioare avea obligatia sa evidentieze ambele informatii corect, adica atat pretul serviciilor de E euro, cat si taxa pe valoarea adaugata aferenta de 19% aplicata asupra acestei baze, de E euro x 19% = E3 euro;

- ca atare, contrar afirmatiilor din contestatie, societatea a procedat eronat la emiterea ulterioara a facturilor de corectie prin extragerea taxei din baza de impozitare, adica din pretul convenit a fi facturat fara TVA conform actului aditional nr. 3/07.11.2008 (spre exemplu, in factura initiala nr. f1/01.05.2009 baza

de impozitare este E euro si TVA 0 euro, iar in factura ulterioara nr. f7/23.11.2009 baza de impozitare este E1 euro si E2 euro);

- mai mult, la data efectuării corecțiilor (23.11.2009) contestatoarea era supusa unei inspectii fiscale pentru o perioada anterioara inspectiei ce face obiectul prezentei contestatii, prin care organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au analizat operatiunile desfasurate de societate in baza contractului din 01.10.2007 si facturate pana la data 30.04.2009; ca atare, contestatoarea avea cunostinta de tratamentul fiscal corect pe care trebuia sa-l aplice operatiunilor derulate in baza contractului din 01.10.2007, inclusiv in privinta modalitatii de determinare a cuantumului taxei, astfel ca determinarea eronata a taxei in facturile de corectie emise in data de 23.11.2009 îi este in intregime imputabila contestatoarei.

In consecinta, se retine ca societatea contestatoare SC ABC SRL a determinat eronat TVA colectata pentru serviciile prestate si facturate beneficiarului din Cipru aferente proiectului F din Constanta, organele de inspectie fiscala fiind indreptatite sa stabileasca diferenta suplimentara de TVA in suma de D1 lei, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la TVA in suma de D2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect diferenta de TVA prin raportare la cuantumul creantei fiscale reprezentand TVA de rambursat existent la momentul inceperii inspectiei fiscale, in conditiile in care acest cuantum a fost modificat prin decizii de corectie, urmare ducerii la indeplinire de catre contribuabil a dispozitiei de masuri prin care aceleasi organe de inspectie fiscala au dispus, pentru perioada verificata, reglarea sumelor reprezentand TVA deductibila, TVA colectata, TVA de plata si TVA de rambursat din deconturile deja depuse in concordanta cu cele evidentiata in evidenta contabila.

In fapt, din diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei in suma de DF lei, organele fiscale au precizat in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. F2/2012 faptul ca suma de D2 lei reprezinta TVA solicitata eronat la rambursare deoarece in urma corelatiilor efectuate cuantumul TVA de rambursat conform societatii prin jurnale si balante de verificare este in suma de S5 lei, iar TVA de rambursat solicitata prin decontul de TVA este in suma de S1 lei.

Prin dispozitia de masuri nr. DIM/2011 organele de inspectie fiscala au dispus societatii reglarea sumelor, astfel incat sumele din evidenta fiscala sa corespunda cu cele din evidenta contabila

Prin contestatia formulata SC ABC SRL invoca stabilirea eronata a acesteia de catre organele de inspectie fiscala, care nu au tinut cont de suma de S4lei ce provine din perioade anterioare perioadei verificate, dar pentru care s-a

acordat societatii drept de report prin dispozitia de masuri nr. DIM/2009 emisa la controlul anterior.

In drept, potrivit art. 7, art. 65, art. 94 si art. 105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 7. – (2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz”.

“Art. 65. – (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii”.

"Art. 94. – (2) 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;**

[...]

e) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspectiei fiscale;**[...]"

“Art. 105. – (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”.

In Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala din anexa nr. 2 la Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 se precizeaza urmatoarele:

"Raportul de inspectie fiscala **se intocmeste de echipa de inspectie fiscala pentru consemnarea constatarilor inspectiei fiscale, indiferent daca se stabilesc sau nu diferente de obligatii fiscale suplimentare in cadrul unei inspectii fiscale generale ori partiale.**

Capitolul III – Constatari fiscale

Pentru fiecare obligatie fiscala care a făcut obiectul inspectiei fiscale se vor avea în vedere și se vor cuprinde în constatari următoarele:

1. Informatii despre obligatia fiscala:

- denumirea obligatiei fiscale;
- *perioada supusa inspectiei fiscale;* [...]

3. Baza de impunere

A. **În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere**, se vor menționa:

- **elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere;**

- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului;
- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;
- **modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe**, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;
- calculul obligațiilor fiscale accesorii la diferențele de impozite, taxe sau contribuții stabilite de inspecția fiscală;
- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei impozabile și efectuarea de propuneri pentru sancționare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul.

[...]

Raportul de inspectie fiscala sta la baza intocmirii urmatoarelor acte administrativ fiscale:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala;
- decizia de nemodificare a bazei impozabile;
- dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala".

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. Totodata, in raportul de inspectie fiscala ce sta la baza emiterii deciziei de impunere organele fiscale trebuie sa prezinte detaliat elementele identificate in activitatea supusa inspectiei ce determina modificarea cuantumului obligatiilor fiscale cu care contribuabilul figureaza in evidentele fiscale.

In speta, organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta suplimentara de TVA in suma de D2 lei invocand necorelari intre TVA de rambursat din evidenta contabila a societatii si TVA solicitata prin decontul supus inspectiei. La randul ei, societatea sustine ca diferenta provine din neluarea in considerare a unei sume de S4lei cu drept de report dispus de controlul anterior.

Din documentele existente la dosarul cauzei, inclusiv cele transmise de organele de inspectie cu adresa nr...../30.04.2011 se desprind urmatoarele:

- suma de D2 lei nu este cuprinsa nici in diferentele de TVA colectata suplimentar (D3 lei – anexa nr. 8 la raportul de inspectie fiscala), nici in diferentele de TVA nedeductibile stabilite in urma inspectiei fiscale (D4 lei – anexa nr. 5 la raport), astfel ca nu se poate identifica perioada fiscala (luna calendaristica) pentru care a fost stabilita suma de D2 lei;

- desi mentioneaza in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. F2/2012 faptul ca suma de D2 lei este diferenta dintre soldul TVA de recuperat din balanta de S5 lei si cel solicitat prin decont de S1 lei, la dosarul cauzei nu au prezentat balanta de verificare la 30.04.2011 din care sa reiasa ca soldul contului 4424 "TVA de recuperat" este in suma de S5 lei; dimpotriva, cu adresa nr./30.04.2011 organele de inspectie fiscala au transmis o copie a balantei analitice intocmite de societate pentru data de 30.04.2011 din care reiese ca soldul contului 4424 "TVA de recuperat" este in suma de S1 lei, identic cu cel in scris in decontul de TVA aferent lunii aprilie 2011 existent la dosarul cauzei ;

- desi prin dispozitia de masuri nr. DIM/2011 organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele inscrise in deconturile fiscale aferente perioadei verificate (01.05.2009-30.04.2011) nu corespund cu cele din evidenta contabila si au dispus societatii reglarea sumelor, iar societatea s-a conformat acestei dispozitii in urma careia organele de administrarea fiscala au emis 24 de decizii de corectie pentru fiecare luna din cadrul perioadei verificate, organele de inspectie fiscala nu au facut nicio analiza a modului in care sumele inscrise in deciziile de corectie au influentat sau nu cuantumul TVA de rambursat solicitat prin decontul de TVA depus initial pentru luna aprilie 2011;

- or, in masura in care, **in urma corectiilor efectuate la solicitarea organelor de inspectie fiscala** si fata de care societatea nu a avut obiectii, **cuantumul TVA de rambursat la luna aprilie 2011 rezultat din evidenta fiscala corectata s-a modificat fata de cuantumul TVA din decontul initial (S1 lei), organele de inspectie fiscala trebuiau sa se raporteze la creanta fiscala astfel corectata si sa stabileasca diferentele fata de aceasta noua creanta;**

- astfel, din anexa nr. 10 bis "Situatia diferentelor intre jurnal, balanta, decont" la care se face referire in dispozitia de masuri nr. DIM/2011 organele de inspectie fiscala au consemnat urmatoarele sume cumulate pentru intreaga perioada verificata:

a) sume conform jurnale (evidenta contabila): TVA deductibila S6 lei si TVA colectata S7 lei rezultand sold TVA de rambursat **S5 lei** (format din TVA de rambursat lunar S8 lei – TVA de plata lunar S9 lei);

b) sume conform deconturi TVA depuse initial: TVA deductibila S10 lei si TVA colectata S11 lei rezultand sold TVA de rambursat **S14 lei** (format din TVA de rambursat lunar S12 lei – TVA de plata lunar S13 lei – 1 leu diferenta aditie), desi decontul de TVA aferent lunii aprilie 2011 evidentiaza un sold de **S1 lei** (acelasi cu cel in raport cu care au fost au fost stabilite diferentele in urma inspectiei fiscale);

- in anexa nr. 10 la raportul de inspectie fiscala nr. F2/2012 intitulata "Situatia TVA de rambursat stabilita in urma inspectiei fiscale" organele de inspectie fiscala au stabilit diferentele in raport cu urmatoarele sume mentionate in coloanele de TVA deductibila si TVA colectata "conform contribuabil": total TVA deductibila S6 lei si total TVA colectata S7 lei si au stabilit cuantumul TVA cuvenit la rambursare prin raportare la aceste sume, **fara sa precizeze daca aceste sume corespund cu cele evidentiate in evidenta fiscala corectata.**

Rezulta, asadar, ca organele de inspectie fiscala **nu au stabilit diferentele rezultate in urma inspectiei fiscale prin raportare la creanta fiscala inregistrata in evidenta fiscala**, respectiv **la sumele inregistrate in deconturile de TVA initiale influentate cu sumele din deciziile de corectie, ci s-au raportat la creanta fiscala initiala**, desi aceasta a fost supusa corectiei prin deciziile de corectie emise pentru perioada verificata, urmare cererii depuse de societate in vederea ducerii la indeplinire a dispozitiei de masuri emisa de aceleasi organe de inspectie fiscala. In conformitate cu prevederile art. 94 alin. (2) lit. e) din Codul de procedura fiscala organele de inspectie fiscala stabilesc diferentele datorate, in plus sau in minus, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale, inasa, in masura in care au dispus contribuabilului sa modifice quantumul creantei fiscale aferente perioadei verificate, sunt obligate sa tina cont de efectele propriilor masuri dispuse si stabileasca diferentele prin raportare la noua creanta fiscala rezultata in urma aducerii la indeplinire a masurilor dispuse.

La randul ei, societatea contestatoare nu a prezentat documentatia aferenta (balanta de verificare pentru TVA de rambursat de S2 lei, fisele de cont pentru conturile de TVA etc.) pentru a justifica sumele calculate si invocate prin contestatia formulata si pentru a permite organului de solutionare a contestatiei verificarea corectitudinii acestora. Totodata, in masura in care diferenta contestata provine din TVA in suma de S4 lei pentru care s-a dispus **doar reportarea ei in decont la controlul anterior** conform dispozitiei de masuri nr. DIM/2009, se retine ca organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra deductibilitatii acestei sume.

Fata de cele anterior prezentate se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra diferentei de TVA in suma de D2 lei, in conditiile in care din anexele centralizatoare nu reiese cu claritate in raport cu ce situatie fiscala a societatii s-au stabilit diferentele in urma inspectiei, iar la dosarul cauzei nu exista documentatia care sa permita analiza detaliata, luna de luna, pe parcursul intregii perioade supusa verificarii, a modului in care s-au stabilit aceste diferente, pentru a face posibila identificarea eventualelor erori de calcul si, ca atare, urmeaza a se 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*".**

Conform pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F2/2012 va fi desfiintata partial pentru

TVA stabilita suplimentar in suma de D2 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin raportare la creanta fiscala aferenta perioadei mai 2009 – aprilie 2011, asa cum rezulta ea din fisa de evidenta fiscala si tinand cont de diferenta de TVA necontestata de societate si de diferenta de TVA in suma de D1 lei respinsa prin prezenta decizie.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de A lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza integral accesoriile aferente TVA, in conditiile in care s-a retinut ca fiind datorat numai o parte din debitul stabilit prin decizia de impunere contestata, iar pentru diferenta s-a dispus reverificarea situatiei.

In fapt, prin decizia de impunere nr. F1/2012 SC ABC SRL fost obligata la plata unor majorari de intarziere in suma totala de A lei, calculate incepand cu data de 25.06.2009 si pana la data de 25.03.2010, cand diferentele suplimentare de TVA au fost acoperite din TVA de rambursat inregistrata dupa aceasta data.

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

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1-3.2 din prezenta decizie prin care s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere nr. F1/2012 pentru o parte din diferentele suplimentare de TVA, precum si faptul ca diferenta in suma de D2 lei a fost stabilita ca diferenta de solduri, fara identificarea cu exactitate a perioadei (lunii calendaristice) pentru care a fost stabilita, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere pentru accesoriile aferente TVA in suma de 36.695 lei in conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata conform carora "*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***".

Conform pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011:

“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 sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii”.

În consecința, la reverificarea situației fiscale, organele de inspecție fiscală urmează să procedeze și la recalcularea majorărilor de întârziere ținând cont, pe de o parte, de TVA reținută ca datorată și respinsă în urma soluționării contestației prin prezenta decizie, iar pe de altă parte, de rezultatele reverificării dispuse cu privire la TVA în suma de D2 lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 155 alin. (5) lit. n) și art. 159 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) lit. b) și e), art. 105 alin. (1), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (2) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Instructiunile privind întocmirea și obiectivele minime ale Raportului de inspecție fiscală din anexa nr. 2 la Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 și pct. 11.6 și pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011

DECIDE:

1. Respinge contestația SC ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F1/2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P.-M.B. - Activitatea de Inspecție Fiscală pentru diferența suplimentară de TVA în suma de D1 lei.

2. Desființează decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F1/2012 pentru diferența suplimentară de TVA în suma de D2 lei și accesoriile aferente TVA în suma de A lei, urmând a se încheia o nouă decizie de impunere prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care va avea în vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.