



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR.425 /2012

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. .X. .X. .X. SRL înregistrată la
Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub **nr.907351/06.09.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./05.09.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/06.09.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. .X. .X. SRL**, cu domiciliul fiscal în Sat. .X., Com. .X., jud. .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.X/1997, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC X/21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC.X./21.05.2012.

SC .X. .X. .X. .X. SRL contestă Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală întrucât nu a fost emisă conform procedurii privind îndreptarea erorii materiale, respectiv suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală de către SC .X. .X. .X. .X. SRL, respectiv **30.07.2012**, cu adresa nr..X., anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

fiind înregistrată la Direcția generală de administrare marilor contribuabili la data de **28.08.2012**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, SC .X. .X. .X. .X. .X. SRL regăsindu-se, la data depunerii contestației, la poziția X din Anexa 2 „*Lista marilor contribuabili care vor mai fi administrați de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2012*”, conform OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. .X. .X. .X. .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, societatea susține următoarele:

La data de 21 mai 2012 a fost finalizată inspecția fiscală, iar ulterior, în data de 15 iunie 2012 a primit Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, emise de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili. Împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 a depus contestație, înregistrată la ANAF sub nr..X./16.07.2012, la care a primit răspuns în data de 24 august 2012, respectiv Decizia nr.X/22.08.2012 emisa de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor în soluționarea contestației.

Dupa data emiterii deciziei de impunere, dar anterior emiterii deciziei de soluționare a contestației, respectiv în data de 30 iulie 2012 a primit o nouă Decizie de impunere și un nou Raport de inspecție fiscală, cu același număr și aceeași dată cu cele comunicate în data de 15 iunie 2012, însă actele administrative fiscale comunicate în data de 30 iulie 2012 au conținut diferit de cele comunicate în data de 15 iunie 2012.

Contestatară susține că această situație a fost explicată de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012 comunicat la data de 30.07.2012 odată cu Decizia de impunere nr.F-MC 201 din 21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, menționându-se: *“actul administrativ fiscal încheiat la SC .X. .X. Internațional .X. .X. SRL a fost transmis către DGAMC – Activitatea de Administrare a Veniturilor Statului cu adresa AIF nr..X./19.06.2012. Prin adresa DGAMC - Activitatea de Administrare a Veniturilor Statului nr..X./26.06.2012, înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr..X./02.07.2012, s-a solicitat “corectarea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 încheiată în urma Raportului de inspecție fiscală parțială întocmit la SC .X. .X. Internațional .X. .X. SRL în sensul completării acesteia cu valoarea totală a TVA stabilită suplimentar de către inspecția fiscală pentru toată perioada verificată ianuarie 2009 – august 2010, conform OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului “Decizie de impunere”. Întrucât în aplicația de raportare ANAF obligația stabilită suplimentar și accesoriile aferente nu pot fi operate pe mai multe perioade a fost necesară completarea Deciziei de impunere F-MC .X./21.05.2012, prin stabilirea totală atât a debitului suplimentar, cât și a accesoriilor, pentru întreaga perioadă”*.

Referitor la situația comunicării Deciziei de impunere nr. F-MC .X./21.05.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012 în data de 30 iulie 2012 contestatară susține că motivarea invocată de organele de inspecție fiscală a condus la emiterea noii Decizii de impunere cu același număr și aceeași dată, dar cu conținut diferit fapt ce nu are suport legal, întrucât problemele interne ale unei instituții nu pot conduce la producerea unor efecte juridice la societate.

Asa-zisă completare a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 nu a fost una de formă, pentru a putea permite aplicării de raportare ANAF să opereze obligațiile stabilite suplimentar și accesoriile aferente, ci a fost una de fond, accesoriile calculate inițial fiind în sumă de .X. lei, acestea fiind majorate la suma de .X. lei.

Contestatară susține că, în realitate nu a fost vorba despre o completare a Deciziei de impunere nr..X./21.05.2012, ci despre o înlocuire a Deciziei de impunere nr. F-MC .X./21.05.2012 comunicată în data de 15 iunie 2012 cu o altă Decizie de impunere, comunicată în 30 iulie 2012, cu același număr și aceeași dată, dar cu conținut diferit, în sensul majorării accesoriilor de la suma de .X. lei la suma de .X. lei.

De asemenea, societatea arată că nu există suport legal pentru *“completarea”* sau *“înlocuirea”* deciziei de impunere în sensul de a modifica sumele stabilite prin decizia de impunere inițială.

Contestatară arată că decizia de impunere se comunica contribuabilului în termen de 30 de zile lucrătoare de la data finalizării inspecției fiscale ori, în cazul de față comunicarea din data de 15 iunie 2012

a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 si a Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC .X./21.05.2012 s-a efectuat legal in interiorul celor 30 de zile, insa comunicarea din data de 30 iulie 2012 a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 si a Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC .X./21.05.2012, cu continut modificat, s-a efectuat cu incalcarea termenului legal, astfel ca societatea considera nelegală transmiterea ultimelor acte administrative fiscale, fiind încălcate prevederile art.109 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și care conduce la nulitatea actului care produce vătămări împotriva contribuabilului.

Totodată, contestatara arată ca nu este legala finalizarea unei inspectii fiscale fără a furniza contribuabilului proiectul raportului de inspectie fiscala pentru a avea posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere, conform alin.2 al art.109 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere argumentele invocate, contestatara solicită, în principal, anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 și Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC .X./21.05.2012 comunicate in data de 30 iulie 2012.

Contestatara susține că în situatia in care se vor respinge argumentele prezentate în principal solicită a se avea în vedere argumentele prezentate în subsidiar, respectiv:

Suma totală contestată este in cuantum de .X. lei, din care .X. lei TVA si .X. lei accesorii aferente TVA.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./21.05.2012 comunicat societății la data de 15.06.2012 s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei din care societatea contestă suma de .X. lei.

Referitor la această sumă contestatara susține că organele de inspectie fiscală nu au tinut cont de structura reala a costului de productie al țigaretelor produse de SC .X. .X. .X. .X. SRL. Societatea recunoaște că a determinat costul de producție in mod gresit, in sensul ca pe lângă elementele specifice de cost, in calculul acestuia a fost inclusa in mod eronat si acciza, aceasta fiind calculată la data producerii țigaretelor, desi conform prevederilor art.206² din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.71 alin.(1) din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, exigibilitatea accizelor intervine la momentul eliberarii pentru consum a produselor accizabile si nu la data producerii acestora.

Societatea susține că, organele de inspectie fiscală au plecat de la o bază de calcul a TVA greșit determinată, majorată artificial cu valoarea accizei. Astfel, au avut drept bază de calcul a TVA elementele:

-costul de producție (care avea în componența și acciza de la data producerii țigaretelor);

-acciza totală de la data vânzării.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod greșit au inclus în baza de calcul a TVA și cele două tipuri de accize, calculate la două momente diferite, respectiv la momentul producerii țigaretelor și la momentul vânzării acestora.

Totodată, contestatara susține că determinarea accizei ad valorem în funcție de prețul maxim de vânzare cu amănuntul calculat de către autoritățile vamale a fost incorectă întrucât prețul maxim de vânzare cu amănuntul avea în componența lui acciza calculată la momentul producerii țigaretelor și, pe cale de consecință, și baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a fost supraevaluată.

Tinând cont de prevederile legale, respectiv art.137 alin.(1) lit.a) coroborat cu alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA trebuia calculată prin aplicarea cotei legale la baza impozabilă constituită din suma dintre costul de producție determinat de societate fără a lua în calcul acciza de la data producerii țigaretelor și acciza calculată la data vânzării.

De asemenea, contestatara prezintă ca exemplu modul de calcul al accizei ad valorem din facturile nr..X./09.03.2009 și nr..X./08.05.2009 și susține că diferențele de acciză au la bază calculul eronat al prețului de cost în sensul că organele de inspecție fiscală au inclus și acciza la momentul producerii țigaretelor.

Consecința acestui lucru este ca diferența dintre acciza ad valorem calculata de organele de inspecție fiscală și acciza ad valorem calculata de societate în suma de .X. lei, este determinată în mod nelegal, întrucât nu există temei legal pentru utilizarea acesteia ca baza de calcul pentru stabilirea TVA suplimentar.

În ceea ce privește majorările și penalitățile de intarziere aferente diferentelor suplimentare stabilite de organul de inspecție fiscală, contestatara susține că din suma totală de .X. lei contestă suma de .X. lei și susține că nu le datorează întrucât nu datorează debitul.

Referitor la aspectele de ordin procedural care trebuiesc avute în vedere la solutionarea favorabila a contestatiei, contestatara aduce argumentele:

Referitor la reverificarea din perspectiva TVA a perioadei cuprinsa între 01.01.2009 și 28.02.2010, de către DGFP - Activitatea de Inspectie Fiscala .X., societatea susține că au fost întocmite următoarele acte administrative:

- raportul de inspecție fiscală generală nr..X./18.08.2009 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./19.08.2009 ce a vizat perioada 01.10.2008 - 30.06.2009;
- raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./05.11.2009 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./06.11.2009 ce a vizat perioada 01.07.2009 - 30.09.2009;
- raportul de inspecție fiscală generală nr..X./30.04.2010 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./30.04.2010 ce a vizat perioada 01.10.2009-28.02.2010.

Având în vedere că societatea a mai fost verificată din perspectiva TVA de către DGFP - Activitatea de Inspecție Fiscală .X., considera ca atât timp cât organul fiscal s-a pronunțat deja asupra TVA, reverificarea efectuată de DGAMC – pentru aceeași perioadă și același tip de taxă este incorectă, astfel că organele de inspecție fiscală nu sunt îndreptățite să calculeze majorări și penalități de întârziere după aproape 3 ani.

Contestatară invocă prevederile art.105 și art.105¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și susține că nu există temei legal pentru redeschiderea perioadei verificate întrucât organele de inspecție fiscală au avut la dispoziție toate elementele necesare pentru determinarea unei baze impozabile corecte, atât în ceea ce privește TVA, cât și pentru determinarea accizelor, încă de la prima verificare.

În concluzie, contestatară susține că este neîntemeiată stabilirea TVA suplimentară în suma de .X. lei și majorările și penalitățile de întârziere aferente, în suma totală de .X. lei și solicită admiterea contestației, respectiv:

- **în principal** solicită anularea totală a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 și Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, comunicate în data de 30 iulie 2012;

- **în subsidiar** solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 și Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012 comunicate în data de 30 iulie 2012 pentru suma de .X. lei reprezentând TVA și pentru suma de .X. lei reprezentând accesoriile aferente TVA.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, comunicate contribuabilului la data de 02.08.2012, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, astfel:

S-a constatat că SC .X. .X. Internațional .X. .X. SRL a făcut obiectul verificării cu privire la modul de constituire și declarare a taxei pe valoarea

adăugată pentru perioada 01.01.2009 – 28.02.2010, rezultatele verificărilor fiind consemnate în acte administrative fiscale încheiate de DGFP – Activitatea de inspecție fiscală .X., cum sunt:

- Decizia de impunere nr..X./19.08.2009 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.08.2009 prin care a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru perioada 01.10.2008 – 30.06.2009;

- Decizia de impunere nr..X./06.11.2009 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./05.11.2009 prin care a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, pentru perioada 01.07.2009 – 30.09.2009;

- Decizia de impunere nr..X./30.04.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.04.2010 prin care a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, pentru perioada 01.10.2009 – 28.02.2010.

Ulterior încheierii acestor acte administrative Direcția Regională Vamală pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală a încheiat la societate Raportul de inspecție fiscală nr..X./SAF/03.05.2011 și Decizia de impunere nr..X./SAFV/03.05.2011 prin care au fost stabilite suplimentar accize de plată în sumă de .X. lei, pe perioada 01.01.2009 – 01.04.2010 ca urmare a faptului că societatea a stabilit un preț maxim de vânzare cu amănuntul al țigaretelor mai mic decât costul de producție înregistrat în contabilitate plus taxele datorate bugetului statului (accize și TVA) ceea ce a condus la reducerea cuantumului accizei ad valorem și implicit calculul accizei totale de plată.

Acciza în sumă de .X. lei a fost calculată astfel:

- .X. lei pe perioada 01.01.2009 – 28.02.2010;
- .X. lei pe perioada 01.03.2010 – 01.04.2010.

Prin Decizia de reverificare nr..X./05.04.2012 s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada ianuarie 2009 – februarie 2010.

Urmare a reverificării a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adugată colectată în cuantum de .X. lei ca urmare a majorării bazei de impozitare cu suma de .X. lei reprezentând acciza calculată de organele de control, din cadrul DGAOV .X. prin actul de control emis.

Pentru perioada **01.01.2009 – 30.06.2009**, față de taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilită prin Decizia de impunere nr..X./19.08.2008 **s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare în sumă de .X. lei reprezentând diferență accize stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./SAFV/03.05.2011.**

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei.

Față de taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr..X./06.11.2009 în sumă de .X. lei, s-a stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei** prin majorarea bazei de impozitare cu suma de .X. lei pentru perioada **iulie – septembrie 2009** reprezentând accize stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./SAFV/03.05.2011.

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei.

Față de taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr..X./30.04.2010 în sumă de .X. lei, s-a stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei** prin majorarea bazei de impozitare cu suma de .X. lei pentru perioada **octombrie 2009 – februarie 2010** reprezentând accize stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./SAFV/03.05.2011.

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea, **pentru perioada 01.03.2010 – 31.08.2010, s-a efectuat inspecția fiscală parțială**, constatându-se:

Nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în **suma de X lei aferentă cheltuielilor cu achiziția unor bunuri de la un inactiv**, în perioada 01.03.2010 – 31.08.2010.

A fost stabilită suplimentar **taxa pe valoarea adăugată colectată în quantum de X lei** ca urmare a majorării bazei de impozitare cu suma de .X. lei reprezentând acciza calculată de organele de control avându-se în vedere că societatea a redus quantumul accizei ad valorem prin stabilirea unui preț maxim de vânzare cu amănuntul a țigaretelor sub prețul de vânzare înregistrat în contabilitate.

Totodată, s-a constatat că societatea nu a inclus în baza de impozitare cheltuielile de protocol peste limita legală în sumă de X lei pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată și care constituie livrare de bunuri cu plată, astfel că s-a dispus **colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei**.

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară **în sumă totală de X lei** au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de X lei.

Urmare a adresei DGAMC – Activitatea de administrare a veniturilor statului nr..X./26.06.2012 s-a solicitat *“corectarea Deciziei de impunere nr.F.MC .X./21.05.2012 încheiată în urma Raportului de inspecție fiscală*

parțială întocmit la SC .X. .X. .X. .X. SRL” în sensul completării cu valoarea totală a TVA stabilită suplimentar de către inspecția fiscală și a accesoriilor aferente pentru toată perioada verificată și a accesoriilor aferente pentru toată perioada verificată în conformitate cu prevederile OMFP nr.972/2006.

Astfel, s-a procedat la actualizarea accesoriilor aferente TVA stabilită suplimentar.

Față de majorările și penalitățile de întârziere calculate în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei din care, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, astfel:

- pentru TVA în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei;
- pentru TVA în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei;
- pentru TVA în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei;
- pentru TVA în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei.

Ca urmare, au fost calculate **majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei**, din care:

- .X. lei calculate prin anexa 1 la raportul de inspecție fiscală comunicat la data de 15.06.2012;
- .X. lei actualizate ca urmare a referatului de îndreptare erori materiale.

De asemenea, au fost calculate **penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei**, astfel:

- .X. lei calculate prin anexa 1 la raportul de inspecție fiscală comunicat la data de 15.06.2012;
- .X. lei acutalizate ca urmare a unui referat de îndreptare de erori materiale.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată în condițiile în care la emiterea noului titlu de creanță nu a fost respectată procedura de îndreptare a erorilor materiale, fiind emis un

nou act administrativ fiscal, cu același număr și aceeași dată, dar cu obligații fiscale în cuantum mai mare față de cel din titlul de creanță inițial care a fost contestat parțial de SC .X. .X. .X. .X. SRL și pentru care organul de soluționare a contestațiilor s-a pronunțat prin decizie care este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Perioada verificată: 01.01.2009 – 31.08.2010.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, comunicată contribuabilului la data de 30.07.2012, au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei.

Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **a fost emisă în baza Referatului privind îndreptarea erorilor materiale din data de 12.07.2012**, întocmit ca urmare a adresei nr..X./26.06.2012 a DGAMC – Activitatea de Administrare a Veniturilor Statului prin care s-a solicitat corectarea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sensul completării deciziei de impunere cu valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către inspecția fiscală pe toată perioada verificată ianuarie 2009 – august 2010.

Ca urmare, Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a fost comunicată societății cu adresa nr..X./18.07.2012, înregistrată la societate sub nr..X./30.07.2012, prin care se precizează:

„Urmare corectării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 și Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012 a fost determinată valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, rezultată prin cumulul constatărilor celor patru perioade prezentate inițial detaliat.

Totodată, au fost actualizate accesoriile, calculate cumulativ de la data scadentă a fiecărei perioade reverificate până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 21.05.2012.”

Prin contestație, **în principal**, societatea susține că în realitate nu a fost vorba despre o completare a Deciziei de impunere nr..X./21.05.2012, ci despre o înlocuire a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 comunicată în data de 15 iunie 2012 cu o altă Decizie de impunere, comunicată în 30 iulie 2012, cu același număr și aceeași dată, dar cu conținut

diferit, în sensul că a fost majorat cuantumul accesoriilor de la suma de .X. lei la suma de .X. lei.

De asemenea, societatea arată că nu există suport legal pentru “completarea” sau “înlocuirea” deciziei de impunere în sensul de a modifica sumele stabilite prin decizia de impunere inițială.

În subsidiar, contestatara susține că determinarea accizei ad valorem în funcție de prețul maxim de vânzare cu amănuntul calculat de către autoritățile vamale a fost incorectă întrucât prețul maxim de vânzare cu amănuntul avea în componența lui acciza calculată la momentul producerii țigaretelor și, pe cale de consecință, și baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a fost supraevaluată.

De asemenea, arată că potrivit prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) coroborat cu alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, taxa pe valoarea adăugată trebuia calculată prin aplicarea cotei legale la baza impozabilă constituită din suma dintre costul de producție determinat de societate fără a lua în calcul acciza de la data producerii țigaretelor și acciza calculată la data vânzării.

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat în mod nelegal baza de calcul pentru stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară.

În drept, potrivit prevederilor art.110 alin.(2) și alin.(3) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;”

și conform prevederilor art.48 din același act normativ :

“(1) Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului.

(2) Prevederile alin.(1) nu se aplică actelor administrative fiscale pentru care s-au exercitat căile de atac prevăzute de lege, iar soluția este definitivă.

(3) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.

(4) În cazul în care după comunicarea actului administrativ fiscal organul fiscal constată, din oficiu, că există erori materiale în cuprinsul său, acesta comunică contribuabilului un act de îndreptare a erorii materiale.

(5) În situația în care îndreptarea erorii materiale este solicitată de contribuabil, organul fiscal procedează astfel:

a) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale este întemeiată, emite și comunică contribuabilului actul de îndreptare a erorii materiale;

b) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale nu este întemeiată, respinge cererea printr-o decizie ce se comunică contribuabilului.

(6) Actul de îndreptare a erorii materiale și decizia de respingere a cererii de îndreptare a erorii materiale urmează regimul juridic al actului inițial și pot fi contestate în condițiile legii în care putea fi contestat actul inițial.”

Conform prevederilor pct.47.1 – 47.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“47.1. Erorile materiale reprezintă greșelile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea și susținerile părților din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.

47.2. Dacă îndreptarea erorii materiale se face prin adăugări sau ștersături operate în cuprinsul actului administrativ fiscal, acestea vor fi semnate și ștampilate de organul fiscal, în caz contrar nefiind luate în considerare. Îndreptarea erorii materiale va fi operată pe toate exemplarele originale ale actului administrativ fiscal.

47.3. După efectuarea îndreptării erorii materiale, organul fiscal are obligația de a comunica contribuabilului sau oricărei alte persoane interesate, de îndată, operațiunea efectuată.

47.4. În cazul în care îndreptarea erorii materiale nu se poate efectua direct pe actul administrativ fiscal, se emite un nou act administrativ fiscal care, de asemenea, va fi comunicat contribuabilului.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că decizia de impunere reprezintă titlu de creanță în baza căruia se efectuează colectarea creanțelor bugetare.

Erorile materiale reprezintă greșelile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea și susținerile părților din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea și nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal. În

cazul în care îndreptarea erorii materiale nu se poate efectua direct pe actul administrativ fiscal se emite un nou act administrativ fiscal care va fi comunicat contribuabilului.

Pentru cazul în speță se reține că prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, încheiat ca urmare Deciziei de reverificare nr..X./05.04.2012, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare **pe perioada 01.01.2009 – 28.02.2010**, în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 au fost stabilite obligații fiscale suplimentare și ca urmare a verificării taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.03.2010 – 31.08.2010, precum și accesorii aferente.

Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a fost comunicată societății la data de **15.06.2012** și împotriva acesteia a formulat, parțial, contestație, respectiv pentru suma de .X. lei.

Prin Decizia nr..X./22.08.2012 emisă de organul de soluționare a contestației din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv Direcția generală de soluționare a contestațiilor, contestația a fost respinsă ca neintemeiată.

La data de 12.07.2012, organele de inspecție fiscală din cadrul DGAMC – Activitatea de inspecție fiscală au emis Referatul privind îndreptarea erorilor materiale din Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, ca urmare a adresei nr..X./26.06.2012 a DGAMC – Activitatea de Administrare a Veniturilor Statului prin care s-a solicitat corectarea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sensul completării deciziei de impunere cu valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către inspecția fiscală **pe toată perioada verificată ianuarie 2009 – august 2010.**

La pct.4 *“Prezentarea elementelor corecte”* din Referatul privind îndreptarea erorilor materiale se precizează:

„Completarea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 încheiată ca urmare Raportului de inspecția fiscală parțială întocmit la SC .X. .X. Internațional .X. SRL, cu valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și a accesoriilor calculate cumulativ de la data scadentă a fiecărei perioade reverificate până la data de 21.05.2012”.

Ca urmare a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, prin care la pag.2 se precizează:

“[...] prezenta inspecție fiscală parțială ce se desfășoară la SC .X. .X. Internațional .X. SRL a avut ca obiectiv verificarea TVA din perioada martie-august 2010, precum și reverificarea TVA aferentă perioadei ianuarie 2009 – februarie 2010.”

În baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012 a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare **pe perioada 01.01.2009 – 31.08.2010**, în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei.

Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012 și Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală au fost comunicate contribuabilului cu adresa nr..X./18.07.2012, primită de aceasta la data de 30.07.2012, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Față de cele prezentate mai sus se reține că organele de inspecție fiscală au emis, în baza Referatului privind îndreptarea erorilor materiale, un nou raport de inspecție fiscală și o nouă decizie de impunere, cu același număr și aceeași dată, dar cu conținut diferit, în sensul că în decizia de impunere inițială și raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acestora au fost calculate accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată până la data de 15.05.2012, iar în noua decizie de impunere și noul raport de inspecție fiscală, contestate, au fost calculate accesorii până la data de 21.05.2012, cuantumul acestora fiind majorat, iar baza de calcul rămânând neschimbată.

Referitor la acest aspect, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit prevederilor legale în vigoare erorile materiale din actele administrative nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal, acestea fiind de natura greșelilor sau omisiunilor cu privire la numele, calitatea și susținerile părților din raportul juridic fiscal sau greșeli de calcul ori altele asemenea.

Or, prin modificarea perioadei asupra căreia au fost calculate accesoriile de plată nu se înțelege eroarea materială în sensul Codului de procedură fiscală.

Astfel, nu se poate vorbi de corectarea unor erori materiale în sensul prevederilor art.48 din OG nr.92/2003 OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, prin Referatul de îndreptare a erorii materiale s-a menționat că *“se va completa Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 încheiată ca urmare Raportului de inspecția fiscală parțială întocmit la SC .X. .X. Internațional .X. SRL, cu valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și a accesoriilor calculate cumulativ de la data scadentă a fiecărei perioade re-verificate până la data de 21.05.2012”* ceea ce presupune că suma stabilită suplimentar de plată reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesorii trebuia să rămână aceeași, întrucât doar se cumulau sumele stabilite fracționat.

Totodată, potrivit Procedurilor privind inspecția fiscală, în ceea ce privește procedura de efectuare a corecțiilor erorilor materiale din actele administrative fiscale emise de organele de inspecție fiscală, la cap.IV.8, pct.1.3 se prevede că îndreptarea erorilor materiale se va realiza cu respectarea prevederilor art.48 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.47.2- 47.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, se reține că îndreptarea erorilor materiale dintr-un act administrativ care a fost comunicat contribuabilului se realizează prin emiterea unui nou act administrativ fiscal corectat care, așa cum se precizează la pct.3.12 **“Noul act administrativ fiscal corectat înlocuiește actul care conține erori și va avea același număr de înregistrare, modificându-se doar data emiterii efective. În conținutul noului act administrativ vor fi modificate numai datele sau sumele care conțin erori, așa cum au fost aprobate prin Referatul privind îndreptarea erorilor materiale”**.

Față de cele precizate mai sus organul de soluționare a contestației reține că Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, comunicate societății la data de 30.07.2012, au același număr **și aceeași dată cu actele emise inițial**, comunicate contribuabilului la data de 15.06.2012, nefiind respectată procedura de îndreptare a erorilor materiale.

De asemenea, se reține că Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, comunicate societății la data de 30.07.2012, nu conțin precizări referitoare la anularea actelor administrative cu același număr și aceeași dată comunicate societății la data de 15.06.2012.

Mai mult, se reține că prin noul act administrativ fiscal a fost extinsă perioada asupra căreia s-au calculat accesoriile.

Se reține și faptul că împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, comunicată societății la data de 15.06.2012, ce constituie titlu de creanță, societatea a formulat contestație care, a fost înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.X/30.07.2012 și soluționată prin Decizia nr..X./22.08.2012, decizie care este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, conform prevederilor art.210 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.”

În concluzie, conform prevederilor legale incidente și celor prezentate în considerentele prezentei decizii, prin emiterea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, comunicate societății la data de 30.07.2012, au fost dublate obligațiile fiscale suplimentare constând în taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei și s-au majorat accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată de la suma de .X. lei stabilite inițial prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, comunicate societății la data de 15.06.2012, la suma de .X. lei, deci nu s-a realizat completarea titlului de creanță emis inițial, care a fost și contestat de către contribuabil, diferențele neconstate fiind însușite de societatea contestatară.

De asemenea, la emiterea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, comunicate societății la data de 30.07.2012, organele de inspecție fiscală au menținut aceeași dată cu data emiterii titlului de creanță inițial, respectiv 21.05.2012, fără să modifice data emiterii.

Întrucât prin Decizia nr..X./22.08.2012 organul de soluționare a contestației s-a pronunțat, pe fond, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de X lei stabilite prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, comunicată contribuabilului la data de 15.06.2012, aceasta fiind definitivă în sistemul căilor administrative de atac, nu se poate pronunța cu privire la aceste obligații fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile

fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, comunicată contribuabilului la data de 30.07.2012, întrucât s-a pronunțat deja, iar noua decizie de impunere prin care a fost îndreptată eroarea materială nu a fost emisă conform procedurii legale.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că nu a fost respectată procedura de îndreptare a erorilor materiale la emiterea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, comunicată contribuabilului la data de 30.07.2012, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“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”*, **se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, comunicată societății la data de 30.07.2012**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze dacă se impune emiterea unui nou act administrativ fiscal ținând cont de cele precizate în prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA,

urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru acelasi debit si accesorii, și dacă este cazul, să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL

