

DECIZIA nr. 870/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.-Bucuresti sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteană a Finantelor Publice Valcea - Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. .., inregistrata la D.G.R.F.P.-Bucuresti sub nr. .., completata cu adresa inregistrata sub nr. .., asupra contestatiei formulata de SC X SRL, cu sediul in Bucuresti, ...

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de **14.03.2014** si inregistrata la Administratia Judeteană a Finantelor Publice Valcea sub nr. .., completata cu adresa inregistrata sub nr. .. si cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. .., il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judeteană a Finantelor Publice Valcea, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .., ambele comunicate in data de **14.02.2014**, prin care s-a stabilit TVA respinsa la rambursare in suma de .. lei si accesorii aferente TVA in suma de .. lei.

Din totalul TVA respinsa la rambursare, societatea contesta suma de .. lei, si accesoriile in suma de .. lei aferente TVA.

Prin adresa inregistrata la AJFP Valcea sub nr. .. societatea contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ...

In ceea ce priceste contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .., se retine ca aceasta a fost solutionata de organul fiscal emitent, respectiv DGRFP Craiova, AJFP Valcea, iar Decizia emisa in solutionarea contestatiei este definitiva in sistemul cailor administrative de atac, potrivit art. 210 alin. (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de SC X SRL.

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

I. Prin contestatia transmisa prin posta la data de 14.03.2014 si inregistrata la Administratia Judeteană a Finantelor Publice Valcea sub nr. .., SC X SRL motiveaza faptul ca la data inspectiei fiscale clientul .. SRL nu i-a prezentat codurile ISSN ce nu au fost luate in calcul in raportul de inspectie fiscala .. si Decizia de impunere .., dar dupa inspectia fiscala acestea i-au fost comunicate.

In sustinere anexeaza codurile de identificare ISSN eliberate de Centrul National ISSN catre Editura .. Bucuresti.

Prin adresa inregistrata la Administratia Judeteană a Finantelor Publice Valcea sub nr. .., SC X SRL isi completeaza si motiveaza contestatia cu urmatoarele argumente:

- contestatia are ca obiect, pe langa Decizia de impunere .. si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..;
- codurile de ISSN ale ... SRL au fost comunicate dupa inspectia fiscala;
- au existat vicii de comunicare a avizului de inspectie fiscala;

- inspectia fiscala a vizat operatiunile desfasurate de societate in perioada 01.04.2012-28.02.2013 cand a obtinut venituri taxabile constand in venituri din editarea revistelor, cartilor, manualelor scolare pentru care a aplicat cota redusa;

- calculul dobanzilor si penalitatilor este eronat, intrucat organele fiscale au consemnat o suma negativa de TVA de .. lei si au calculat dobanzi si penalitati de intarziere fara a calcula dobanzi pentru sumele negative;

- inspectia fiscala a stabilit eronat debitul in suma de .. lei, reprezentand diferenta de credit intre decontul calculat de societate de .. lei si cel de .. lei calculat de inspectia fiscala. Debitul a fost stabilit ca urmare a aplicarii incorecte a cotei reduse de 9% pentru veniturile din livrarea tipariturilor (ziare si reviste) pentru care nu exista coduri ISSN atribuite de Centrul National ISSN din cadrul Bibliotecii Nationale a Romaniei, in temeiul art. 140 alin. (2) lit.b) din Codul fiscal;

- in legislatie nu se prevede ca nu se aplica cota de 9% pentru tipariturile care nu au cod ISSN;

In sustinere, societatea invoca art. 98 din Directiva 112, sectiunea a 2 a – Cote reduse, mentionand ca dreptul european conditioneaza aplicarea cotei reduse de TVA la livrarea de reviste, exclusiv de cerinta publicitatii minoritare in cuprinsul acesteia, neexistand absolut nicio conditie referitoare la cerinta standartizarii – ISSN.

- potrivit normelor internationale de reglementare a TVA si standartizarii rezulta ca orice revista continua, exceptand revistele cu caracter predominant publicitar este supusa standartizarii, beneficiaza de ISSN si i se aplica o cota redusa de TVA de 9%, conform art. 140 alin. (2) lit.b) din Codul fiscal;

- organul fiscal a constatat ilegal ca publicatiile Maxim Publisher nu beneficiaza de cota redusa de TVA de 9%;

- la punctul 2 de la pagina 7 din RIF organul fiscal a aplicat eronat si altor clienti prevederile art. 140 alin. (2) lit.b) din Codul fiscal si a normei 23 (3) si solicita includerea valorii totale de .. lei la rambursarea TVA;

- organul fiscal a stabilit suplimentar TVA in suma de .. lei pentru facturile nesemnate de client, fara a se documenta;

- in mod arbitrar inspectia fiscala a reconsiderat suma de .. lei ca debit suplimentar pentru discountul acordat, fara un temei de drept corect aplicat.

In concluzie, contestatara solicita rambursarea sumei de .. lei reprezentand:

- .. lei pentru TVA de rambursat anulat eronat de inspectia fiscala pentru ..;
- .. lei pentru TVA de rambursat anulat eronat pentru diversi clienti;
- .. lei pentru TVA de rambursat la o factura in rosu care nu avea semnatura clientului;
- .. lei pentru TVA de rambursat la o factura pentru discount,

precum si dobanzi de intarziere in valoare de 55.497 lei, calculate potrivit art.117 lit. b) si d) din Codul de procedura fiscala.

In sustinere invoca si decizia CJUE cauza C-107/2010 Enel Maritsa Iztok 3 AD.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr., Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Valcea a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .., TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de .. lei si accesorii aferente TVA in suma de .. lei.

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

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. .. si are CUI ...

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

Prin raportul de inspectie fiscala nr.. ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Valcea a efectuat inspectie fiscala la X SRL, in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare aferent lunii februarie 2013 in suma de .. lei inregistrat la organul fiscal sub nr....

Perioada inspectiei fiscale a fost **01.04.2012-28.02.2013**.

In perioada supusa inspectiei fiscale societatea a realizat:

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

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

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

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. .., prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., organul de inspectie fiscala a stabilit un debit suplimentar total la TVA in suma de .. lei (.. lei – .. lei), din care societatea contesta suma de .. lei compusa din:

1. suma de .. lei - reprezinta diferenta de cota de TVA colectata de la 9% la 24%, pe perioada aprilie 2012 – februarie 2013 pentru livrarile publicatiilor intergame/rebus livrate clientului SC .. SRL.

2. suma de .. lei - reprezinta diferenta de cota de TVA colectata de la 9% la 24%, pe perioada aprilie 2012 – februarie 2013 pentru livrarile anumitor publicatii livrate catre o parte din clientii (SC .. SRL, SC .. SRL, SC .. SA, SC .. SRL, SC .. SRL, SC .. SRL, SC .. SRL, SC .. SRL, SC .. SRL, SC .. SRL), care nu au facut dovada atribuirii codurilor standardizate ISSN.

3. suma de .. lei - reprezinta TVA colectata, suma in rosu din factura seria BRPTF nr. .. emisa de SC XSRL catre SC .. SRL, care reprezinta contravaloare catalog A5 inregistrata de contribuabil in jurnalul de vanzari aferent lunii aprilie 2012, in conformitate cu prevederile art. 128 alin. 1, coroborat cu art. 134¹ alin.1 si art. 134² alin.1 din Legea nr. 571/2003, deoarece nu a prezentat alte documente care sa dovedeasca livrarea bunurilor inscrise in factura (aviz de insotire marfa, proces verbal de receptie al bunurilor, etc);

4. suma de .. lei – reprezinta TVA suplimentar stabilita, suma in rosu din factura nr. .. emisa de SC .. SRL catre SC X SRL, reprezinta discount acordat de furnizor care nu a fost inregistrata in contabilitatea operatorului economic verificat, nefiind diminuata TVA dedusa de contribuabil in luna decembrie 2012 cu aceasta suma, in conformitate cu art. 146, alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organul de inspectie fiscala a calculat pentru perioada 26.07.2012-25.03.2013, accesorii in suma totala de .. lei, aferente debitului suplimentar, avand in vedere si soldul sumei negative TVA de plata, astfel:

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

3.1. Referitor la TVA colectata in suma de .. lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata in suma de .. lei aferenta diferentei de cota de TVA de la 9% la 24% pentru livrarile publicatiilor intergame/rebus livrate clientului SC .. SRL, in conditiile in care societatea depune documente noi in sustinerea contestatiei pentru a justifica respectarea conditiilor privind aplicarea cotei reduse de TVA de 9%, iar legislatia fiscala conditioneaza aplicarea cotei reduse de TVA si de

existenta codurilor ISSN atribuite de Centrul National ISSN din cadrul Bibliotecii Nationale a Romaniei .

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. .. organele de inspectie fiscala au constatat ca X SRL a aplicat pentru facturile emise catre SC .. SRL reprezentand publicatii de tipul integrale/rebus, cota redusa de 9% de TVA prevazuta la art.140 alin. 2 lit. b) din Codul fiscal, fara a face dovada ca tipariturile contin ISSN-uri atribuite de Oficiul National de atribuire a numerelor standardizate.

Echipele de inspectie fiscala au mentionat faptul ca publicatiile integrale/rebus livrate clientului SC .. SRL nu beneficiaza de cota redusa de TVA de 9% intrucat:

- nu a prezentat dovada detinerii codurilor ISSN respectiv a adreselor emise de Oficiul National ISSN;

- potrivit prevederilor art. 3 din Legea nr. 186/2003, modificata si completata prin O.G. nr. 24/2006, incepand cu data de 16.11.2006, nu fac parte din cultura scrisa tipariturile definite la art. 3 din legea, printre care sunt enumerate si publicatiile de rebus, care pana la aceasta data au facut obiectul culturii scrise;

- pe site-ul Bibliotecii Nationale a Romaniei sunt mentionate atat publicatiile pentru care se acorda ISSN precum si publicatiile care nu primesc ISSN, intre acestea din urma se regasesc si integralele si cuvintele incrucisate.

Adresele prezentate de contribuabil in timpul inspectiei, respectiv adresele emise de Centrul National de Numerotare Standardizata ISBN-ISSN-CIP in anii 1999-2005, perioada in care revistelor integrale li se atribuiau coduri ISSN, nu au fost considerate de inspectia fiscala ca fiind documente justificative pentru perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 2012-2013, avand in vedere ca din anul 2006 aceste publicatii nu mai primesc coduri ISSN.

Volumul total al livrarilor de bunuri facturate catre clientul SC .. SRL in perioada verificata (aprilie 2012 – februarie 2013) a fost de .. lei din care baza .. lei si TVA in cota de 9% de .. lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru livrarile publicatiilor integrale/rebus catre SC .. SRL, societatea trebuia sa aplice cota standard de 24% si au procedat la colectarea TVA in cota de 24% pentru perioada aprilie 2012 – februarie 2013 in suma totala de .. lei, rezultand TVA suplimentara de plata in suma de .. lei, constand in diferenta de TVA colectata (de la 9% la 24%) in suma de .. lei (.. lei – .. lei), deoarece nu au fost respectate prevederile art.140 alin. 2 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a punctului 23 alin. 3 din H.G. nr. 44/2004, precum si art. 3 din Legea nr. 186/2003 cu modificarile si completarile valabile la perioada de referinta, respectiv a neprezentarii codurilor ISSN atribuite de Oficiul National ISSN pentru publicatiile integrale/rebus.

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

In sustinerea contestatiei societatea a anexat adresele emise de Institutul National ISSN din cadrul Bibliotecii Nationale a Romaniei din datele 10.03.2014, 11.03.2014, 13.03.2014 si 14.03.2014 catre editura „...” in care sunt mentionate publicatiile ce au cod ISSN atribuit.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca XSRL a aplicat in mod eronat cota redusa de TVA de 9% pentru facturile emise catre .. SRL, pentru care a tiparit reviste – integrale sub diverse titluri in perioada aprilie 2012 – februarie 2013, reprezentand livrari de bunuri, pe motiv ca, pe de o parte, societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile pentru aplicarea cotei reduce, asa cum stipuleaza dispozitiile legale in vigoare pe perioada verificata, respectiv nu a prezentat dovezi de detinere a codurilor ISSN, iar pe de alta parte, revistele integralele si rebusurile au fost excluse din cultura scrisa incepand cu anul 2006, conform art. 3 din Legea nr. 186/2003 privind promovarea culturii scrise, data de la care acestea nu mai primesc codurile ISSN.

Ulterior emiterii deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., societatea contestatoare depune la dosarul contestatiei documente noi, respectiv adrese de atribuire coduri ISSN-uri emise de Institutul National ISSN din cadrul Bibliotecii Nationale a Romaniei datate 10.03.2014, 11.03.2014, 13.03.2014 si 14.03.2014 catre editura „...” in care sunt mentionate publicatiile ce au cod ISSN atribuit.

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

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

Fata de cele prezentate mai sus se retine ca, societatea nerezidenta poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale si nici in referatul cauzei organul de inspectie fiscala nu se pronunta asupra acestora, limitandu-se in a mentiona faptul ca adresele emise de Institutul National ISSN din cadrul Bibliotecii Nationale a Romaniei in anul 2014 pentru publicatii care au fost tiparite in perioada verificata de echipa de inspectie fiscala, respectiv aprilie 2012 – martie 2013, nu sunt opozabile tertilor, nu indeplinesc calitatea de documente justificative pentru perioada vizata, fara a rezulta o analiza a documentelor respective. Mai mult, organele de inspectie fiscala invoca dispozitiile art. 3 din Legea nr. 186/2003 privind promovarea culturii scrise, concluzionand ca integramele nu pot primi cod ISSN.

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

Prin adresa nr.. inregistrata la DGRFPB sub nr. .. directia de specialitate a precizat faptul ca in cazul livrarilor de publicatii de tipul intergame/rebus care au cod ISSN si care nu contin reclama si publicitate sau acestea reprezinta sub 50% din continutul publicatiei, in cazul in care acestea nu sunt furnizate pe cale electronica, **"se aplica cota redusa de TVA de 9% prevazuta la art. 140 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, intrucat legislatia in domeniul TVA nu face referire la cultura scrisa, ci strict la codurile ISBA si ISSN."**

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

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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

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

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

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege si sa stabileasca tratamentul fiscal al operatiunilor in mod unitar, necontradictoriu si bazat pe lege.

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

La reanalizarea aplicarii cotei reduse de TVA de 9% prevazuta de art. 140 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala vor analiza livrarile de publicatii de tipul intergame/rebus care au cod ISSN la momentul tiparii acestora si care nu contin reclama si publicitate sau acestea reprezinta sub 50% din continutul publicatiei, in cazul in care acestea nu sunt furnizate pe cale electronica.

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .. va fi **desfiintata in parte pentru diferenta suplimentara de TVA, respinsa la rambursare, in suma de .. lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin examinarea integrala si stabilirea tratamentului fiscal corespunzator pentru livrarile efectuate de SC X SRL catre SC SC .. SRL.

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

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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

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

3.2. Referitor la TVA suplimentara in suma de .. lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei in conditiile in care motivarea contestatiei a fost formulata in afara termenului de depunere a contestatiei.

In fapt, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Valcea, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .., a fost comunicata societatii prin posta la data de **14.02.2014**.

SC X SRL a depus contestatia, formulata impotriva diferentei de cota de TVA colectata de la 9% la 24%, pentru livrarile publicatiilor intergame/rebus livrate clientului SC .. SRL, prin posta la data **14.03.2014** fiind inregistrata la Administratia Judeteană a Finantelor Publice Valcea sub nr. ...

Ulterior, la data de **21.03.2014**, prin adresa inregistrata la Administratia Judeteteana a Finantelor Publice Valcea sub nr. ..., SC X SRL isi motiveaza contestatia si cu privire la TVA suplimentara in suma de .. lei, reprezentand:

- **suma de .. lei** - reprezinta diferenta de cota de TVA colectata de la 9% la 24%, pe perioada aprilie 2012 – februarie 2013 pentru livrarile anumitor publicatii livrate catre o parte din clientii (SC ... SRL), care nu au facut dovada atribuirii codurilor standardizate ISSN.

- **suma de .. lei** - reprezinta TVA colectata, suma in rosu din factura seria .. nr. .. emisa de SC XSRL catre SC .. SRL, care reprezinta contravaloare catalog A5 inregistrata de contribuabil in jurnalul de vanzari aferent lunii aprilie 2012, in conformitate cu prevederile art. 128 alin. 1, coroborat cu art. 134¹ alin.1 si art. 134² alin.1 din Legea nr. 571/2003, deoarece nu a prezentat alte documente care sa dovedeasca livrarea bunurilor inscrise in factura (aviz de insotire marfa, proces verbal de receptie al bunurilor, etc);

- **suma de .. lei** – reprezinta TVA suplimentar stabilita, suma in rosu din factura nr. .. emisa de SC .. SRL catre SC X SRL, reprezinta discount acordat de furnizor care nu a fost inregistrata in contabilitatea operatorului economic verificat, nefiind diminuata TVA dedusa de contribuabil in luna decembrie 2012 cu aceasta suma, in conformitate cu art. 146, alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

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

c) motivele de fapt si de drept

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

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

In speta sunt incidente si prevederile art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“Daca organul de solutionare competent constata neîndeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

De asemenea, spetei ii sunt aplicabile prevederile art. 185 alin. (1) din Legea nr.134/2010 privind Codul de Procedura Civila, republicata, care stipuleaza: **“Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate”.**

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „actor incumbit probatio”.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.**

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In sensul celor de mai sus s-a pronuntat si I.C.C.J. prin Decizia nr. 3250/18 iunie 2010 in considerentele careia se precizeaza ca potrivit art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, contestatia se depune in termen de 30

de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal iar potrivit art. 206 alin. (1) contestația se formulează în scris și ea va cuprinde, între altele motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. Din interpretarea logică și sistematică a celor două articole rezultă că **motivarea** contestației trebuie făcută, sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula și contestația fiscală, iar nedeplinirea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. .. a fost comunicată societății prin poșta la data de **14.02.2014**, iar completarea contestației prin care societatea își motivează contestația cu privire la suma de .. lei a fost înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Valcea sub nr. .. la data **21.03.2014**, **nefiind respectat termenul pentru motivarea contestației de 30 zile prevăzut de legea specială în materie.**

Totodată conform prevederilor pct. 2.5 și 2.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede ca :

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.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.” ,

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 conform prevederilor pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul nr. 2906/2014 emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”, **contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru** diferența suplimentară de TVA, respinsă la rambursare, în suma de .. lei stabilită prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ..., emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. ...

3.3. Referitor la accesoriile în suma de .. lei, cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra obligațiilor fiscale accesorii în condițiile în care cu privire la TVA respinsă la rambursare în cuantum de .. lei s-a dispus desființarea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ..., iar pentru TVA în suma de .. lei s-a dispus respingerea.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ..., organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară de plată în suma de .. lei, contestată în parte de societate, precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente în suma de .. lei.

In drept, potrivit prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare :

“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.

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

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

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

“Art. 120 - Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

“Art. 120¹ - Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

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

Avand in vedere ca la pct. 3.1. din prezenta decizie s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. . . . pentru TVA in suma de .. lei, iar la pct. 3.2. s-a dispus respingerea pentru TVA in suma de .. lei, urmeaza sa se desfiinteze decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. si pentru TVA in suma de .. lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA, avand in vedere ca acestea nu pot fi defalcate, urmand a fi recalculat, tinandu-se cont ca pentru accesoriile aferente TVA pentru care s-a respins contestatia acestea sunt datorate de contestatoarele, iar pentru cele aferente TVA pentru care s-a desfiintat actul atacat acestea urmeaza a fi recalculat.

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

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

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu prevederile pct. 11.6. si 11.7 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca:

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

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

In consecința, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. .. pentru suma de .. lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspectie fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, să procedeze la recalcularea accesoriilor tinându-se cont ca pentru accesoriile aferente TVA pentru care s-a respins contestația acestea sunt datorate de contestatoare, iar pentru cele aferente TVA pentru care s-a desființat actul atacat acestea urmează să fie recalulate.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 94 alin. (2), art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 alin.(1) lit.c) d), art. 207 alin. (1) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, pct. 2.5, 2.6., pct.11.1 lit.b), pct. 11.5 - 11.7, pct. 11.6. și 11.7 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

DECIDE

1. Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. .. emisă de Activitatea de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Valcea, în baza Raportului de inspectie fiscală nr. . .. pentru diferența suplimentară de TVA, respinsă la rambursare, în suma de .. lei, precum și a dobânzilor și penalităților de întârziere aferente în suma de .. lei, urmând să se încheie 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.

2. Respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL pentru diferența suplimentară de TVA, respinsă la rambursare, în suma de .. lei stabilită prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. .., emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. ...

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.