

**PROIECTUL DECIZIEI nr. 3.382/2018**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .X. S.R.L.**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR\_REG2 .x./18.12.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresele nr. .x./13.12.2017 și nr. .x./26.03.2018, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR\_REG2 .x./18.12.2017 și BVR\_REG1 .x./30.03.2018, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., J..., CUI ..., cu sediul în .X., str. X, nr. x, cod poștal x, jud. .X., prin administrator .X.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr. MSG\_REG .x./11.12.2017, îl constituie următoarele acte administrative, comunicate societății prin poștă cu confirmare de primire în data de 20.11.2017:

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./15.11.2017, emisă de A.J.F.P. .X., prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă de **.x1. lei**, reprezentând dobânzi de întârziere aferente TVA;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./15.11.2017, emisă de A.J.F.P. .X., prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă de **.x2. lei**, reprezentând penalități de nedeclarare aferente TVA;

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este învestită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

**I.** Prin contestația formulată societatea solicită anularea deciziilor atacate, aducând următoarele argumente:

- în urma unei inspecții fiscale, organele de control au procedat la colectarea TVA aferentă unui număr de 10 livrări de autoturisme LAND ROVER, derulate de societate în perioada 01.07.2017 - 31.08.2017, fiind stabilită, conform Deciziei de impunere F-.X./08.11.2017, o taxă pe valoare adăugată suplimentară în cuantum de .x4. lei. Prin urmare, s-a respins de la rambursare TVA aferentă lunii iulie 2017 în sumă de .x5. lei și TVA aferentă lunii august 2017 în sumă de .x6. lei.

**A. Aspecte de nelegalitate ale deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare**

1. nesocotirea dreptului la apărare al societății așa cum acesta este rezultă din prevederile art. 181 alin. (2) din Codul de procedură fiscală. Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./08.11.2017 nu cuprinde nici o mențiune referitoare la motivarea măsurii de aplicare a penalității de nedeclarare lipsind, pe cale de consecință, și motivarea în fapt a emiterii Deciziei atacate.

Acest fapt contravine prevederilor art. 46 alin. (2) lit. a) din Codul de procedură fiscală și nesocotește dreptul societății de a prezintă, în scris, punctul de vedere cu privire la aplicarea penalității de nedeclarare, drept expres prevăzut de art. 181 și art. 130 alin. (5) din actul normativ mai sus invocat. Astfel, anularea deciziei atacate se impune având în

vedere faptul că a fost încălcat grav dreptul la apărare al societății, relevante fiind cazurile CEJ C-349/07 și deciziile ICCJ nr. 2615/2009 și nr. 4008/2014.

2. inspectorii fiscali au aplicat eronat prevederile art. 181 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, în sensul că penalitățile de nedeclarare au fost calculate prin raportare la suma de .x5. lei reprezentând TVA refuzat la rambursare, aferent lunii iulie 2017, deși valoarea TVA de plată, rezultată în urma respingerii a fost de .x7. lei.

Acest mod de calcul este însă unul greșit în condițiile în care textul de lege face vorbire de obligații fiscale, noțiune definită de art. 1 pct. 27 din Codul de procedură fiscală ca fiind "obligația de plată a oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidate".

Or în caz, obligația fiscală este reprezentată de suma de .x7. lei acesta fiind contravaloarea sumei pe care societatea datorează și avea obligația de a o plăti către bugetul de stat și în cazul căreia se poate vorbi de existența unei scadențe, așa cum expres prevăd textele de lege mai sus citate.

De altfel inspectorii fiscali au interpretat corect legea în cazul TVA aferent lunii august, caz în care, deși au respins de la rambursare o sumă în cuantum de .x6. lei, nu au calculat penalități de nedeclarare în cazul acestei sume, având în vedere tocmai faptul că pentru luna august 2017, nu există TVA de plată adică o sumă datorată pe care societatea aveam obligația să o achită către bugetul de stat, până la o anumită scadență.

#### **B. Aspecte de nelegalitate ale deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi**

Aspectele menționate la punctul A.2 de mai sus sunt aplicabile *mutatis mutandis* și în cazul dobânzilor calculate de către inspectorii fiscali în condițiile în care, conform art. 173 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, dobânzile se calculează "Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale".

Or așa după cum am arătat mai sus, după respingerea de la rambursare a sumei de .x5. lei, obligația fiscală pe care societatea trebuia să o achită până la data scadenței, respectiv 25.08.2017, era TVA-ul de plată aferent lunii iulie 2017, în cuantum de .x7. lei, aceasta fiind suma la care ar fi trebuit aplicat procentul prevăzut de art. 174 alin. (5) din Codul de procedură fiscală.

II. Prin deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./15.11.2017 reprezentând dobânzi de întârziere și penalități de nedeclarare, organele de impunere din cadrul A.J.F.P. .X. au stabilit în sarcina societății accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .x3. lei (.x1. lei + .x2. lei).

Baza de calcul a accesoriilor o constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./08.11.2017, comunicată societății în data de 09.11.2017.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivațiile societății și actele normative în vigoare în perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

#### **3.1. Referitor la aspectele de procedură**

**Cauza supusă soluționării este dacă aspectele semnalate de societatea contestată vizând nerespectarea dreptului de apărare, respectiv lipsa menționării**

**aplicării penalității de nedeclarare în raportul de inspecție fiscală sunt întemeiate și de natură să atragă nulitatea deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./15.11.2017.**

**În fapt**, contestatorul critică faptul că raportul de inspecție fiscală nr. F-.x. întocmită în urma inspecției fiscale și care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-.x./08.11.287 și a deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare contestată, nu cuprinde mențiuni despre aplicarea penalității de nedeclarare așa cum este precizat prin art. 181 din Codul de procedură fiscală, astfel a fost încălcat dreptul său la apărare.

**În drept**, potrivit art. 46 și art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 46. – (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului”.

„Art. 49. – (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de

lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice „vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (*D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal *"este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia"*.

Totodată, în baza art. 2 alin. (3) din Codul de procedură fiscală și ținând cont de dispozițiile art. 174-176 din Codul de procedură civilă, nulitățile absolute sunt cele care sancționează nerespectarea normelor care ocrotesc un interes public, în timp ce nulitățile relative sancționează nerespectarea normelor care ocrotesc un interes privat, după cum nulitățile condiționate presupun anularea actelor numai în măsura în care vătămarea părții interesate nu poate fi înlăturată decât prin desființarea lor, în timp ce nulitățile necondiționate nu implică existența unei vătămări în cazul încălcării dispozițiilor legale.

În speță sunt incidente și prevederile art. 9 și 181 din Codul de procedură fiscală:

*„Art. 9. – (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”.*

*„Art. 181. – (8) Despre aplicarea penalității de nedeclarare potrivit alin. (1) sau, după caz, despre neaplicarea acesteia potrivit alin. (6) sau (7), se consemnează și se motivează în raportul de inspecție fiscală. Prevederile art. 130 alin. (5) și ale art. 131 alin. (2) sunt aplicabile în mod corespunzător”.*

Din analiza deciziei contestată rezultă că susținerile societății contestată sunt neîntemeiate și contrare dispozițiilor legale antecitate și situației de fapt rezultate din dosarul cauzei, având în vedere următoarele:

- pe pagina 8 al Raportului de inspecție fiscală la secțiunea **Penalitatea de nedeclarare** este menționat că „Pentru sumele stabilite suplimentar societatea datorează penalitate de nedeclarare”.

Pe paginile 13 și 14 al Raportului de inspecție fiscală organele de inspecție precizează că contribuabilul a fost informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra diferențelor stabilite, iar la finalizarea inspecției i-a fost prezentat proiectul raportului de inspecție fiscală, cu constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.

Prin notificarea nr. .x./03.10.2017 societatea a fost înștiințată despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale (Anexa nr. 8 la RIF), pe care reprezentantul societății a și participat, având posibilitatea de a exprima punctul de vedere asupra tuturor constatărilor, printre care și asupra aplicării penalității de nedeclarare asupra TVA stabilită suplimentar, iar societatea nu s-a exprimat în acest sens.

Având în vedere cele anterior prezentate, se reține că aspectele procedurale invocate de .X. S.R.L. sunt neîntemeiate și urmează a fi respinse ca atare.

**3.2. Referitor la accesoriile în sumă totală de .x3. lei stabilite și individualizate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./15.11.2017 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./15.11.2017:**

**Cauza supusă soluționării este dacă S.C. .X. S.R.L. datorează accesorii aferente TVA în cuantumul sumei totale contestate, în condițiile în care la stabilirea obligației fiscale principale organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de soldul negativ al TVA declarat de societate pentru luna iulie 2017.**

**În fapt**, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a emis decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./15.11.2017 și decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./15.11.2017, prin care a stabilit în sarcina societății .X. S.R.L. accesorii în sumă totală de .x3. lei aferente debitului de TVA individualizată prin decizia de impunere nr. F-.X./08.11.2017, calculate pe perioada 25.08.2017 - 25.09.2017 inclusiv.

La dosarul cauzei se află Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./08.11.2017, din care rezultă următoarele:

- numărul decontului de TVA cu opțiune de rambursare soluționat: .x./20.09.2017;
- perioada verificată: 01.07.2017-31.08.2017;
- TVA solicitată la rambursare: .x8. lei;
- diferență suplimentară de TVA stabilită în urma inspecției fiscale și respinsă la rambursare: .x9. lei;
- TVA aprobată la rambursare: .x8. lei – .x9. lei = .x10. lei.

În anexa la decizia de impunere, valoarea diferenței suplimentară de TVA în sumă totală de .x9. lei este defalcată pe perioade impozabile și termene scadente astfel:

Perioada impozabilă	Diferență suplimentară de TVA	Termenul scadent
Iulie 2017	.x5. lei	25.08.2017
August 2017	.x6. lei	25.09.2017

Prin contestație, societatea susține că organele fiscale au aplicat eronat prevederile Codului de procedură fiscală, în sensul că accesoriile au fost calculate pe valoarea TVA respinsă la rambursare, aferent lunii iulie 2017, și nu pe valoarea taxei de plată.

**În drept**, potrivit Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

*„Art. 165. – (1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art. 163, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:*

*a) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;*

*b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.*

*[...]*

**(3) În scopul stingerii obligațiilor fiscale, vechimea acestora se stabilește astfel:**

*a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;*

*b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organul fiscal competent, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;*

*c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale;*

*d) în funcție de data primirii, în condițiile legii, a titlurilor executorii transmise de alte instituții”.*

**„Art. 173. – (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**

*[...]*

**(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății”.**

**„Art. 174. – (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.**

**(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor de impunere sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia, inclusiv.**

[...]

**(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.**

**„Art. 181. – (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.**

[...]

**(4) Aplicarea penalității de nedeclarare prevăzute de prezentul articol nu înlătură obligația de plată a dobânzilor prevăzute de prezentul cod.**

[...]

**(8) Despre aplicarea penalității de nedeclarare potrivit alin. (1) sau, după caz, despre neaplicarea acesteia potrivit alin. (6) sau (7), se consemnează și se motivează în raportul de inspecție fiscală. Prevederile art. 130 alin. (5) și ale art. 131 alin. (2) sunt aplicabile în mod corespunzător”.**

De asemenea, în cazul TVA sunt incidente și prevederile specifice în materie de la art. 280, art. 303, art. 323 și art. 326 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform cărora:

**„Art. 280. – (3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1)”.**

**„Art. 303. – (1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.**

**(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 323.**

**(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.**

**(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la**

**bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 323 , din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. [...]**

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3) și (4), diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție sau sumele neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului, din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală, prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă sau la taxa de plată cumulată, după caz, rezultate în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei, în vederea determinării sumei negative a taxei, cumulată, sau, după caz, a taxei de plată, cumulată.

(6) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 323 , persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(7) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 316 , pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. [...]

(11) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare”.

„Art. 323. – (1) Persoanele înregistrate conform art. 316 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

„Art. 326. – (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 323 și 324”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, pentru neplata sau plata cu întârziere a obligațiilor fiscale contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere/nedeclarare denumite generic accesorii, calculate de la data scadenței legale până la data stingerii inclusiv, stingerea efectuându-se de drept în ordinea stabilită de dispozițiile legale incidente.

În cazul TVA se prevede un mecanism special de determinare a TVA de plată pe baza decontului de TVA, care implică determinarea în cadrul fiecărui decont a cuantumului TVA de plată sau a sumei negative a TVA pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, urmată de regularizarea TVA prin stabilirea în cadrul aceluiași decont fie a sumei negative a TVA, pe cumulată, fie a TVA de plată, pe cumulată, prin luarea în considerare a



soldului negativ al taxei de reportat din decontul precedent sau a TVA rămasă de plată până la data depunerii decontului curent, astfel că și accesoriile aferente TVA de plată trebuie să țină cont de mecanismul special regularizare a TVA.

În speță, se reține faptul că organele fiscale au stabilit în sarcina societății .X. S.R.L. accesoriile în sumă totală de .x3. lei pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de .x5. lei rezultată în urma inspecției fiscale, individualizată prin decizia de impunere nr. F-.X./08.11.2017, în urma preluării în evidența fiscală/fișa pe plătitor a obligației fiscale defalcate pe perioade impozabile și termene scadente în anexa la această decizie de impunere, în conformitate cu prevederile pct. 6 din formularul „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.709/2015, potrivit căror:

*„6. Dispoziții finale*

*La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art. 154 și 155 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componența debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate”.*

De asemenea, pct. 6.2. din Instrucțiuni de completare a formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" precizează:

*„6.2. Informațiile din situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală **se completează pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale** de la pct. 2.1.1 și 2.2.1 (după caz, **când se stabilesc sume suplimentare față de suma solicitată la rambursare**) din decizie și cuprind obligația fiscală principală suplimentară defalcată în funcție de termenul scadent, precum și termenele scadente aferente, **în vederea calculării de obligații fiscale accesorii ulterior emiterii deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice**. De asemenea, această situație va cuprinde distinct și obligația fiscală principală provizorie, pe elemente componente, potrivit termenelor scadente, preluate din situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale provizorii stabilite suplimentar, anexată la decizia de impunere provizorie, dacă a fost emisă.*

*Situația privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală se completează și pentru perioada în care obligația fiscală principală suplimentară este datorată pe o anumită perioadă, chiar dacă până la sfârșitul perioadei verificate nu sunt stabilite diferențe suplimentare (în perioadele următoare aceasta s-a anulat)”.*

Din decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./15.11.2017 și decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii

reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./15.11.2017 reiese că pentru debitul în sumă de .x5. lei s-au calculat accesorii începând de la data de 25.08.2017 și până la data de 25.09.2017 inclusiv.

În dosarul cauzei se află anexa la decizia de impunere nr. F-.X./08.11.2017, de unde reiese defalcarea diferenței suplimentare totale de .x9. lei pe sume stabilite în plus, pe termene scadente, astfel:

- 25.08.2017 pentru suma de .x5. lei;
- 25.09.2017 pentru suma de .x6. lei;

Prin contestație depusă, societatea susține că accesoriile au fost calculate prin raportare la suma de .x5. lei reprezentând TVA refuzat la rambursare, aferent lunii iulie 2017, deși valoarea TVA de plată, rezultată în urma respingerii a fost de .x7. lei.

La solicitarea organului de soluționare a contestației, organele fiscale din cadrul cadrul A.J.F.P. .X. - Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice au transmis prin email Fișa sintetică totală a S.C. .X. S.R.L., editată la data de 12.03.2018, din care rezultă că prin decontul nr. .x./25.08.2017 societatea a declarat pentru luna iulie un sold negativ de TVA la sfârșitul perioadei de raportare de (-) .x11. lei, fără să solicite rambursarea sumei.

De asemenea, din fișa pe plătitor reiese că diferențele în plus evidențiate în anexa "Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală" au fost evidențiate ca diferențe de TVA de plată, în acest sens și suma de .x5. lei care a generat accesoriile contestate a fost evidențiată cu termen de scadență 25.08.2017.

Cu adresa nr. .x./12.03.2018 organul de soluționare a contestației a solicitat organului fiscal de administrare explicații cu privire la calculul accesoriilor aferente diferențelor suplimentare de TVA, având în vedere de susținerile societății contestate și de faptul că din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, a rezultat că au fost calculate obligații de plată accesorii fără a fi diminuată baza de calcul a acestora cu suma negativă de TVA înregistrată și declarată de către societate prin decontul nr. .x./25.08.2017, în condițiile în care suma negativă de TVA nu a fost solicitată la rambursare/compensare de către societate.

Prin adresa de răspuns organul fiscal precizează că obligațiile fiscale principale sunt determinate printr-un act administrativ fiscal necontestat și, prin urmare, accesoriile contestate au urmat principalul stabilit prin acest act administrativ fiscal, care, până la data prezentei nu a fost anulat. De asemenea, susține că organul de control, prin actul administrativ fiscal emis în baza inspecției fiscale este cel care stabilește măsura determinării penalităților de nedeclarare și cuantumul sumelor pentru care acestea se impune a fi stabilite, sens în care pentru această măsură nu poate fi atacată Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./15.11.2017.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că accesoriile se calculează numai pentru obligațiile fiscale stabilite ca fiind datorate – de plată – la bugetul de stat în cadrul fiecărei perioade fiscale, iar pentru TVA legislația fiscală în materie prevede un mecanism special de regularizare a taxei prin deconturile de TVA, cu preluarea soldurilor din deconturile precedente și stabilirea prin cumulare a soldului pozitiv al taxei (TVA de plată) ori a soldului negativ al taxei (susceptibil a fi recuperat de la buget).

În aceste condiții, având în vedere că la întocmirea situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, organul de inspecție fiscală a indicat valoarea totală a TVA respinsă la deducere fără să țină cont de soldul negativ al TVA declarat de societate pentru luna iulie 2017, iar organul fiscal de administrare a preluat în situația sintetică sumele indicate de echipa de control și a calculat accesorii pentru suma totală de .x5. lei respinsă la deducere, fără să țină cont că la data de 25.08.2017 societatea a declarat aferent lunii iulie 2017 un sold negativ al TVA de .x11. lei, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente TVA datorate de societate, motiv pentru care va face aplicațiunea art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că:

*„Art. 279. – (3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, **din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator.** În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.*

În conformitate cu prevederile pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 *„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”.*

Pe cale de consecință se va proceda la desființarea deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi de întârziere și penalități de nedeclarare nr. .x./15.11.2017 pentru suma totală de .x3. lei, urmând ca organele fiscale de administrare să solicite echipei de control reanalizarea situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală și verificarea legalității modului de întocmire a acesteia, ținând cont de prevederile codului de procedură fiscală referitoare la calcularea accesoriilor și de cele învederate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 9 alin. (1) și (2), art. 49, art. 165, art. 173, art. 174, art. 181, art. 213, art. 260 alin. (1) și (4) și art. 268 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015, art. 279 alin. (3) și (4), art. 280 alin. (3), art. 303, art. 323 alin. (1) și art. 326 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și O.P.A.N.A.F. nr. 3.709/2015 și 967/2017,

**DECIDE**

Desființarea deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./15.11.2017 și a deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./15.11.2017, prin care sau stabilit în sarcina societății .X. S.R.L. accesorii aferente TVA în sumă totală de .x3. lei, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actele administrative fiscale desființate, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada de calcul a accesoriilor.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul .X.