

DECIZIA nr. 90 din 27.02.2018 privind soluționarea
contestației formulată de **VS**, cu domiciliul în ...,București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. MBR_REG_... de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația domnului VS – CUI ..., formulată prin avocat conform împuternicirii avocațiale serie B

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de ... și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ... îl constituie decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/09.08.2017 prin care s-au stabilit accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de **A lei** reprezentând:

- D lei dobânzi de întârziere aferente TVA;
- P lei penalități de întârziere aferente TVA.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei decizia a fost comunicată prin poștă cu adresa nr...., fiind confirmată de primire în data de

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul VS.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București au emis decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/09.08.2017 prin care au stabilit în sarcina domnului VS accesorii în sumă de A lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

II. Prin contestația înregistrată sub nr. ... domnul VS arată că, ulterior inspecției fiscale, a primit nota de restituire nr. nrcc/09.08.2017 și decizia de compensare nr. dacc/09.08.2017 prin care i s-au compensat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de A lei, ceea ce explică creditarea contului său cu suma de Va lei și nu cu suma de Vr lei reprezentând TVA de rambursat în urma inspecției.

Contribuabilul susține că a înregistrat doar TVA de rambursat, indiferent de sumele stabilite în plus conform inspecției fiscale, așa cum reiese și din anexele raportului de inspecție fiscală pentru anii 2013, 2014, 2015 și 2016, iar la transpunerea în fișa pe plătitor a sumelor stabilite în plus în urma inspecției nu s-a ținut cont de soldul TVA de recuperat, iar pentru a datora accesorii ar fi trebuit

să înregistreze cel puțin o lună de plată având în vedere prevederile art. 303 din Codul fiscal.

În concluzie, contribuabilul consideră că decizia prin care au fost stabilite accesoriile este nelegală și solicită anularea acesteia, precum și a deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. dacc/09.08.2017.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării dacă organele fiscale de administrare au calculat corect accesoriile aferente TVA, în urma preluării în fișa pe plătitor a diferenței suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției fiscale, defalcată pe termene scadente în anexa la decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale.

În fapt, Administrația Sector X a Finanțelor Publice a emis decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/09.08.2017 prin care a stabilit în sarcina domnului VS accesorii în sumă de A lei aferente debitelor de TVA individualizate prin decizia de impunere nr. Diif/13.06.2017 (în fapt, din 07.06.2017), calculate pe perioade începând de la data de 25.04.2013 și până la data de 27.03.2017 inclusiv.

La dosarul cauzei se află decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **diif/13.06.2017** emisă pe numele contribuabilului VS identificat cu ..., din care rezultă următoarele:

- numărul decontului de TVA cu opțiune de rambursare soluționat:/14.12.2016;
- perioada verificată: 01.01.2013-30.11.2016;
- TVA solicitată la rambursare: Vx lei;
- diferență suplimentară de TVA stabilită în urma inspecției fiscale și respinsă la rambursare: Vd lei;
- TVA aprobată la rambursare: Vx lei – Vd lei = Vr lei.

În anexa la decizia de impunere valoarea obligației fiscale principale este defalcată pe perioade impozabile și termene scadente, din care reiese că diferențele în plus pe scadențe au fost în sumă de Vdq lei, iar diferențele în minus pe scadențe au fost în sumă de Vdy lei rezultând diferența suplimentară de TVA în sumă de Vd lei.

În drept, potrivit O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

"Art. 114. - (2¹) Debitorii vor efectua plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, **într-un cont unic**, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile datorate bugetului de stat și a unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligații de plată.

(2²) Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile datorate.”

„Art. 115. - (1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative acelui tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, **stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:**

a) sumele datorate în contul ratei din luna curentă din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat o eșalonare la plată, precum și dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată în luna curentă din grafic sau suma amânată la plată, împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată pe perioada amânării, în cazul în care termenul stabilit pentru plata sumelor respective se împlinește în luna curentă, precum și obligațiile fiscale curente de a căror plată depinde menținerea valabilității înlesnirii acordate;

b) **toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii.** În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată, se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹);

c) sumele datorate în contul următoarelor rate din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat eșalonarea, până la concurența cu suma eșalonată la plată sau până la concurența cu suma achitată, după caz, precum și suma amânată la plată împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere datorată pe perioada amânării, după caz;

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată 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 organele competente, 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”.

„Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere”.**

„Art. 120. - (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.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”.

„Art. 120¹. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este **de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**

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

Nivelul dobânzii de întârziere a fost modificat la 0,03% începând cu data de 1 martie 2014 până la 31 decembrie 2015 prin O.U.G. nr. 8/2014 care a modificat și art. 120 alin. (7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt incidente prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

”Art. 163. - (2) în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central **debitorii efectuează plata acestora într-un cont unic**, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile fiscale datorate bugetului de stat și a unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligații fiscale. Tipurile de obligații fiscale supuse acestor prevederi se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(3) Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile fiscale datorate”.

”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.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal local cu suma plătită se sting cu prioritate amenzile contravenționale individualizate în titluri executorii, în ordinea vechimii, chiar dacă debitorul indică un alt tip de obligație fiscală. Aceste prevederi nu se aplică în cazul plății taxelor astfel cum sunt definite la art. 1 pct. 36.

(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.

(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) 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. 176. - (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, **începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.** Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

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

(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare potrivit art. 181”.

De asemenea, în cazul TVA sunt incidente și prevederile specifice în materie de la art. 134, art. 147³, art. 156² și art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

”Art. 134. - (3) **Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei”.**

”Art. 147³. - (1) **În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, 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. 156².**

(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. 156², 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 .

(4¹) 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.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², 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.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, 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. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. [...].

"Art. 156². - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 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 157. - (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. 156² și 156³**".

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 devin incidente prevederile art. 280, art. 303, art. 323 și art. 326 din Legea nr. 227/2015 conform căroră:

"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. Prin excepție:

a) în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data aprobării unei înlesniri la plată nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată, pentru care a fost aprobată înlesnirea la plată;

b) în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data înscrierii organului fiscal la masa credală potrivit Legii nr. 85/2014, nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014.

(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. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin corectarea decontului perioadei fiscale anterioare. [...]”.

”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 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 cumulat, fie a TVA de plată, pe cumulat, 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 accesoriiile 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 contribuabilului VS accesoriiile în sumă de A lei pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de Vd lei rezultată în urma inspecției fiscale, individualizată prin decizia de impunere nr. diif/13.06.2017, 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. 6.2 din Instrucțiunile de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice", aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.771/2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice conform căroră:

”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 și 2.4 (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 fizice.

De asemenea, această situație privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală va cuprinde distinct și obligația fiscală principală provizorie, pe elemente componente potrivit termenelor scadente, preluate din situația 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. dacc/09.08.2017 reiese că s-au calculat accesorii începând de la data de 25.04.2013 și până la data de 27.03.2017 inclusiv.

Spre exemplu: pentru debitul în sumă de Vd1 lei, de la data de 25.04.2013 și până la data de 25.11.2013, inclusiv; pentru debitul în sumă de Vd2 lei, de la data de 25.07.2013 și până la data de 25.11.2013, inclusiv etc.

În dosarul cauzei se află anexa la decizia de impunere diif/13.06.2017, de unde reiese defalcarea diferenței suplimentare totale de Vd lei pe sume stabilite în plus (col. 2) sau în minus (col. 3), pe termene scadente, spre exemplu: 25.04.2013 – plus Vd3 lei; 25.07.2013 – plus Vd4 lei; 25.08.2013 – plus Vd5 lei, 25.09.2013 – plus Vd5 lei, 25.10.2013 – plus Vd6 lei, 25.11.2013 – minus Vd7 lei etc.

La solicitarea organului de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au transmis cu emailul înregistrat sub nr. ...2018 adresa nr. 2017 prin care au transmis anexa "Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală" din care reiese o altă defalcare a diferenței suplimentare totale de Vd lei pe sume stabilite în plus (col. 2) sau în minus (col. 3), pe termene scadente, spre exemplu: 25.07.2013 – plus Vd3 lei; 25.08.2013 – plus Vd4 lei, 25.09.2013 – plus Vd5 lei, 25.10.2013 – plus Vd6 lei, 25.11.2013 – minus Vd7 lei etc.

De asemenea au fost transmise anexele la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. diif/13.06.2017, respectiv situațiile TVA pentru anii 2013, 2014, 2015 și 2016 (ianuarie-noiembrie 2016) din care rezultă că persoana impozabilă VS a înregistrat în fiecare lună (perioadă impozabilă), prin cumulare cu soldul sumei negative al lunii precedente, o sumă negativă de TVA.

Din fișa pe plătitor pentru contribuabilul VS editată la data de 19.12.2017 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, iar diferențele în minus ca sume fiscale prin diminuare de obligații.

Cu adresa nr.2017 organul de soluționare a contestației a solicitat organului fiscal emitent al deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/09.08.2017 explicații cu privire la calculul accesoriilor aferente diferențelor suplimentare de TVA, având în vedere că din documentația existentă în dosar nu au reieșit nici diferențele suplimentare de TVA de plată, nici perioadele în care s-au datorat aceste diferențe, având în vedere că până la sfârșitul perioadei verificate nu au fost stabilite diferențe suplimentare de TVA de plată la bugetul statului.

Până la data prezentei decizii organul fiscal emitent al deciziei contestate nu a răspuns solicitării organului de soluționare a contestației.

Se 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 cumularea 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 au fost calculate accesorii pentru diferențe suplimentare de TVA care nu corespund cu sumele defalcate în anexa la decizia de impunere nr. diif/13.06.2017 și nici nu apar în fișa pe plătitor, iar organul fiscal de administrare nu a explicat modalitatea în care a preluat în fișa pe plătitor diferențele suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției fiscale și nici motivele care au condus la stabilirea accesoriilor în condițiile în care contribuabilul a înregistrat în toată perioada, pe cumulată, numai sold negativ de TVA, chiar și cu luarea în considerare a diferențelor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra corectitudinii accesoriilor aferente TVA stabilite prin decizia nr. dacc/09.08.2017, 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 al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator.** În acest caz, organul emitent al actului desființat 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 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".*

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 deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/09.08.2017 pentru suma de A lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea preluării în evidența fiscală a diferențelor suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției fiscale, cu respectarea dispozițiilor legalor în materie învederate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134, art. 147³, art. 156² și art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 280, art. 303, art. 323 și art. 326 din Legea nr. 227/2015, 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, art. 114, art. 115, art. 119, art. 120 și art. 120¹ alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 163, art. 165, art. 173, art. 174 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Desființează decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/09.08.2017 prin care s-au stabilit în sarcina contribuabilului VS accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de A lei, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat, 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 data comunicării la Tribunalul București.