



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Brașov

Serviciul Solutionare Contestatii 2



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7

Brasov

Tel: 0268.308.476

Fax: 0268.547.730

e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

Decizia nr. 3.553/09.06.2017

privind soluționarea contestației depuse de **S.C. XS.R.L.**
din loc. X, str.X, nr.X, jud.X, înregistrată la D.G.R.F.P. Z sub nr. X/06.12.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX a fost sesizată de către Administrația XX, prin adresa nr. X/06.12.2016, cu privire la contestația formulată de către **S.C. X S.R.L.** cu domiciliul fiscal în XX, str. XX, nr. X jud. XX, CUI X, prin „X” SPRL, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, emisă de Administrația XXX.

Contestația înregistrată la Administrația X sub nr. X/25.11.2016, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilit în raport de data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, respectiv data de 20.10.2016, potrivit documentului „*Listă confirmari*”, în copie la dosarul cauzei.

Obiectul contestației îl constituie suma de **XX lei** stabilită în sarcina petentei prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016 reprezentând obligații de plată accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale la persoane juridice nr. X;

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.268, art. 269 și art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice X, prin structurile specializate de soluționare a contestațiilor, este legal investită să soluționeze cauza.

A). Prin contestația depusă, înregistrată la Administrația X sub nr. 16027/25.11.2016 și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/06.12.2016, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016 și solicită anularea acesteia cu privire la suma de X lei cu consecința exonerării de la plata acestei sume, invocând următoarele:

În cuprinsul contestației depuse, petenta arată că în data de 08.04.2016 i-au fost comunicate Decizia de impunere nr X/31.03.2016 și Raportul de inspecție fiscală

nr. X/31.03.2016, prin care, în sarcina sa, au fost stabilite obligații suplimentare de plată, după cum urmează:

- Impozit pe profit (debit principal) – X lei;
- TVA (debit principal) – X lei.

Petenta consemnează de asemenea faptul că, având în vedere contestarea parțială a deciziei de impunere anterior amintită, în data de 05.05.2016 a depus la D.G.R.F.P. X Scrisoarea de garanție bancară nr. X/05.05.2016, emisă de Banca X S.A.

Așadar, petenta arată că începând cu data de 05.05.2016, decizia de impunere a fost suspendată la executare silită potrivit dispozițiilor art. 235 din Noul Cod de procedură fiscală, aspect confirmat inclusiv prin Adresa D.G.R.F.P. X nr. X/18.05.2016.

În continuare, la data de 20.05.2016 petenta a primit, de la organul de administrare fiscală, Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/12.05.2016 prin care au fost stabilite în sarcina acesteia obligații de plată accesorii în sumă totală de X lei din care suma de X lei aferente impozitului pe profit și suma de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată. Petenta arată că prin depunerea, la data de 21.06.2016 a Scrisorii de garanție bancară nr. X emisă de B.C.X., începând cu această dată Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/12.05.2016 a fost suspendată la executare silită potrivit dispozițiilor art. 235 din Noul Cod de procedură fiscală, prevederi legale pe care petenta le reproduce în contestatie.

Totodată aceasta precizează că, la data de 18.07.2016 i-a fost comunicată Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/11.07.2016, prin intermediul căreia au fost calculate accesorii suplimentare (dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată) în cuantum de X RON, în baza debitului neachitat (dar suspendat la executare) din Decizia de impunere nr. X X/31.03.2016. Pentru a evita orice risc, petenta face precizarea că a achitat suma de X lei deși accesoriile, dat fiind suspendarea la executare a obligației de plată principale generatoare a acestora, nu era datorată.

Petenta consideră că având în vedere prevederile art. 166 (reprodus de către petentă în contestatie) și art. 235 din Noul Cod de procedură fiscală, prin suspendarea executării silite a deciziei de impunere ca urmare depunerii scrisorii de garanție bancară, creanțele fiscale din cuprinsul acesteia și-au pierdut caracterul exigibil, neputând fi puse în executare, potrivit legii și, totodată, nefiind apte să dea naștere unor obligații fiscale accesorii. Astfel, în opinia petentei, în contextul în care obligațiile fiscale principale nu pot fi considerate exigibile și nu pot fi puse în executare, nici obligațiile accesorii aferente nu pot fi considerate exigibile și, ca urmare, nu pot fi individualizate prin decizii de accesorii și nu vor putea fi puse în executare. Mai exact, odată cu suspendarea obligațiilor de plată principale stabilite prin Decizia de impunere nr. X, a fost suspendat caracterul exigibil al creanțelor fiscale în cauză, cu consecința firească a afectării corespunzătoare inclusiv a accesoriilor aferente stabilite ulterior.

În susținerea contestatiei, petenta invocă și prevederile art. 662 alin. (4) din Codul de procedură civilă potrivit căruia *“Creanța este exigibilă dacă obligația debitorului este ajunsă la scadență”*, dispoziții legale citate în doctrina juridică potrivit căreia *“ exigibilitatea obligației depinde de împlinirea termenului stabilit convențional,[...] sau legal pentru executarea obligației”*. Or, depunerea unei scrisori de garanție bancare la valoarea debitului stabilit la control prin Decizia de impunere

nr. X a condus la suspendarea executării obligației de plată principale înainte de termenul legal pentru executarea acesteia extinzând astfel efectul suspendării.

În opinia petentei, *„creanta fiscală impusă prin decizia de impunere are în continuare un caracter cert și lichid întrucât titlul de creanță nu a fost anulat, dar a pierdut caracterul exigibil prin suspendarea executării”*, același lucru fiind valabil și pentru accesorii.

Se constată că, pe de o parte faptul că legiuitorul oferă o măsură de protecție contribuabilului prin depunerea scrisorii de garanție bancară ca formă de constituire a unei garanții în favoarea organelor fiscale pentru a evita plata acestor obligații, iar pe de altă parte, același contribuabil este forțat să plătească accesorii generând din obligațiile de plată principale pentru care același organ fiscal are la dispoziție garanții satisfăcătoare.

În susținerea contestației, petenta invocă și prevederile art. 226 alin. (4) din Noul Cod de procedură fiscală, potrivit cărora *„Titlul de creanță devine titlu executoriu la data la care se împlinesc scadența sau termenul de plată prevăzut de lege”*. Drept urmare deoarece decizia de impunere generatoare a obligațiilor de plată accesorii nu a devenit niciodată exigibilă și, deci nici titlu executoriu, atunci nici creanta fiscală subsecventă acesteia (accesoriile) nu este exigibilă și nu poate fi pusă în executare.

Petenta arată, de asemenea, faptul că potrivit principiului recunoscut în doctrină, *„soarta juridică a dreptului accesoriu depinde de cea a dreptului principal – accessorium sequitur principale”*. Prin urmare, petenta consideră că un contribuabil nu ar putea fi urmărit cu privire la obligații de plată accesorii calculate asupra unor sume principale suspendate la executare și a căror obligație de plată este suspendată.

Totodată, în temeiul prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin contestația formulată, petenta a solicitat organului de soluționare competent să stabilească o dată pentru susținerea orală a contestației.

B) Față de aspectele contestate se reține că, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016 emisă de Administrația X au fost stabilite în sarcina S.C. X S.R.L., CUI XX, cu domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. X, jud. X, dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă totală de X lei, aferente perioadei 25.01.2011 – 30.09.2016, calculate pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. X/31.03.2016.

Ulterior, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X, emisă de Administrația X, s-a corectat Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, stabilindu-se diferențe în plus de X lei și diferențe în minus în sumă totală de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

C). Având în vedere constatările organelor fiscale, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX prin Serviciul Soluționare Contestații X se poate investi cu soluționarea cauzei, în condițiile în care penalitățile de întârziere aferente

taxei pe valoarea adăugată, în sumă de X lei, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016 - contestată, emisă de către Administrația XX, au fost anulate de organul fiscal prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/05.12.2016.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, Administrația X, a stabilit în sarcina S.C. XX S.R.L., cu domiciliul fiscal în loc. X, str. XX, nr. XX, jud. X, CUI X77, obligatii de plata accesorii aferente TVA, în sumă totală de **XX lei**, pentru perioada 25.01.2011 – 30.09.2016, **ca urmare a neachitării la termenul de scadență a obligațiilor de plată principale** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/31.03.2016, emisă de A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Din analiza Anexei la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, se constată că, **în mod eronat, pentru întreaga perioadă**, respectiv 25.01.2011 – 30.09.2016, nivelul penalității de întârziere utilizat la stabilirea obligațiilor de plată accesorii este de 0,01% și 0,02% aplicat pe fiecare zi de întârziere la plata debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr. X/31.03.2016.

Or, pentru perioada 01.07.2010 – 30.06.2013, conform prevederilor art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare așa cum au fost modificate prin prevederile O.U.G. nr. 39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și prin O.U.G. nr. 50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, conform căroră:

"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."

nivelul penalităților de întârziere este de 5%, respectiv 15% aplicat la debitele neachitate în funcție de numărul de zile trecute de la scadență și până la data stingerii, 60 de zile, respectiv 90 de zile, necalculându-se nicio penalitate de întârziere dacă stingerea debitelor a avut loc în primele 30 de zile de la scadență.

Constatând această eroare, ulterior, din oficiu, organul fiscal a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/05.12.2016 prin care s-a corectat Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, „*având în vedere că în mod eronat pentru obligațiile fiscale cu*

scadența până la data de 30.06.2013 nu au fost calculate penalități în cotă de 5% respectiv 15% dar au fost calculate penalități de întârziere în cotă de 0,02, respectiv 0,01% pe zi încălcându-se astfel prevederile OUG nr. 39/2010 modificată prin OUG 50/2013 și prin legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală”. **Astfel prin această decizie de impunere, în sarcina petentei au fost stabilite diferențe în minus în sumă totală de X lei și diferențe în plus de X lei.**

În speță se face precizarea că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/05.12.2016, a fost comunicată petentei iar din textul acesteia rezultă că împotriva actului administrativ fiscal se poate face contestație în conformitate cu prevederile art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în termenul prevăzut la art. 270 din același act normativ.

În drept, conform art. 268 „Posibilitatea de contestare” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.[...]”

De asemenea, potrivit art. 269 alin. (2) din actul normativ sus-menționat „(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

În speță, sunt aplicabile și prevederile art. 50 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că prin decizia contestată, respectiv prin Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr. X/10.10.2016, au fost stabilite în sarcina petentei obligații de plată accesorii ca urmare a neachitării la termenele legale de plată a obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/31.03.2016.

Ulterior emiterii și comunicării Deciziei referitoare la obligații de plată accesorii nr. X/10.10.2016 (contestată în cauză), organul fiscal a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/05.12.2016 prin intermediul căreia s-a corectat decizia de accesorii contestată, în **sensul diminuării obligațiilor stabilite prin aceasta cu suma de X lei, reprezentând penalități de întârziere aferente TVA.**

În contextul celor anterior prezentate, având în vedere că prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/05.12.2016 au fost anulate obligații de plată accesorii în cuantum de X lei, reprezentând penalități de întârziere, contestația formulată de SC X SRL, prin XX SPRL, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016,

este parțial rămasă fără obiect, în ceea ce privește suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, urmează a fi respinsă ca atare.

2. Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de X lei (X lei – X lei)

Cauza supusă soluționării de către Direcția Generală Regională a Finantelor Publice X prin Serviciul Solutionare Contestatii X este să se pronunțe dacă, în mod legal organele fiscale au emis Decizia referitoare la obligatii de plata accesorii nr. XX/10.10.2016, în condițiile în care obligațiile fiscale principale pentru care s-au calculat accesoriile, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/31.03.2016, nu au fost achitate la termenele legale de plată.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/31.03.2016, emisă de A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală, au fost stabilite în sarcina S.C. XXX S.R.L. obligații suplimentare de plată, după cum urmează:

- Impozit pe profit - X lei;
- TVA - X lei.

În contestația depusă petenta afirmă că, având în vedere contestarea parțială a deciziei de impunere mai sus precizată, pentru suma de X lei, în data de 05.05.2016 a depus la D.G.R.F.P. X Scrisoarea de garanție bancară nr. X, emisă de Banca Comercială X având valoarea de X lei, motiv pentru care, începând cu data de 05.05.2016, decizia de impunere a fost suspendată la executare silită potrivit dispozițiilor art. 235 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aspect confirmat inclusiv prin Adresa D.G.R.F.P. X nr. X/18.05.2016.

În data de 10.10.2016, Administrația X a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, prin care a stabilit în sarcina S.C. XXX S.R.L. cu domiciliul fiscal în loc. X X, str. X, nr. X, jud. X, CUI X, obligatii de plata accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 25.01.2011 – 30.09.2016, în sumă totală de X lei, ca urmare a neachitării la termenul de scadență a obligațiilor de plată principale reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/31.03.2016, emisă de A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Ulterior, din oficiu, organul fiscal a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/05.12.2016 prin care a corectat Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016 (emisă pentru suma de X lei) **în sensul diminuării penalităților de întârziere aferente TVA cu suma de X lei.**

Prin contestația formulată, petenta susține că având în vedere prevederile art. 166 și art. 235 din Noul Cod de procedură fiscală, prin suspendarea executării silite a deciziei de impunere ca urmare depunerii scrisorii de garanție bancară, creanțele fiscale din cuprinsul acesteia și-au pierdut caracterul exigibil, neputând fi puse în

executare, potrivit legii și, totodată, nefiind apte să dea naștere unor obligații fiscale accesorii. Astfel, în opinia petentei, în contextul în care obligațiile fiscale principale nu pot fi considerate exigibile și nu pot fi puse în executare, nici obligațiile accesorii aferente nu pot fi considerate exigibile și, ca urmare, nu pot fi individualizate prin decizii de accesorii și nu vor putea fi puse în executare.

Petenta arată, de asemenea, faptul că potrivit principiului recunoscut în doctrină, „*soarta juridică a dreptului accesoriu depinde de cea a dreptului principal – accessorium sequitur principale*”. Prin urmare, petenta consideră că un contribuabil nu ar putea fi urmărit cu privire la obligații de plată accesorii calculate asupra unor sume principale a căror obligație de plată este suspendată.

În drept, cu privire la nașterea și stabilirea creanței fiscale sunt aplicabile prevederile art. 85 și art. 88 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), și prevederile art. 93 și 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare de la data de 01.01.2016):

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) *Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

- a) *prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*
- b) **prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”**

„ART. 88

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

- a) *deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;*
- b) *deciziile referitoare la bazele de impunere;*
- c) *deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;”*

”ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

- a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*
- b) **prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”**

„ART. 98

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

- a) *deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;*
- b) *deciziile referitoare la bazele de impozitare;*
- c) **deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;”**

Referitor la modul de calcul al obligatiilor de plata accesorii, art. 119, art. 120, art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), și prevederile art. 173, art. 174, art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare de la data de 01.01.2016):

„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 reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a 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.

(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 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.”

„ART. 120¹)

Penalități de întârziere

(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% (0,1%) pentru fiecare zi de întârziere.

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

„ART. 173

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

„ART. 174

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.

[...]

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

„ART. 176

Penalități de întârziere

(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 nedecarate de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.“

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține ca, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligațiilor fiscale principale, contribuabilul datorează bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

De asemenea, se reține ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, Administrația X, a stabilit în sarcina **S.C. XXX S.R.L.**, cu domiciliul fiscal în loc. X X, str. Gheorghe X, nr. X, jud. X, CUI X, obligatii de plata accesorii pentru perioada 25.01.2011 – 30.09.2016, în sumă totală de X lei, ca urmare a neachitării la termenul de scadență a obligațiilor de plată principale reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/31.03.2016, emisă de A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/05.12.2016 s-a corectat Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016 (emisă pentru suma de X lei) **în sensul diminuării penalităților de întârziere aferente TVA cu suma de X lei**, rezultând că suma totală a obligațiilor de plată accesorii datorate de către petentă în baza Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, este de **X lei** (X lei – X lei) reprezentând dobanzi și penalități de întârziere aferente TVA.

În contestația formulată, petenta susține că având în vedere faptul că începând cu data de 05.05.2016, Decizia de impunere nr. X a fost suspendată la executare silită, ca urmare depunerii scrisorii de garanție bancară, potrivit prevederile art. 166 și art. 235 din Noul Cod de procedură fiscală, creanțele fiscale din cuprinsul acesteia și-au pierdut caracterul exigibil, neputând fi puse în executare, potrivit legii și, totodată, nefiind apte să dea naștere unor obligații fiscale accesorii. Astfel, în opinia petentei, în contextul în care obligațiile fiscale principale nu pot fi considerate exigibile și nu pot fi puse în executare, nici obligațiile accesorii aferente nu pot fi considerate exigibile și,

ca urmare, nu pot fi individualizate prin decizii de accesorii și nu vor putea fi puse în executare.

Potrivit prevederilor art. 166 și art. 235 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscală, cu modificările și completările ulterioare, invocate de către petentă:

„Art. 166 - Reguli speciale privind stingerea creanțelor fiscale prin plată sau compensare

(1) Plățile efectuate de către debitori nu se distribuie și nu sting obligațiile fiscale înscrise în titluri executorii pentru care executarea silită este suspendată în condițiile art. 233 alin. (1) lit. a) și d) și alin. (7), cu excepția situației în care contribuabilul optează pentru stingerea acestora potrivit art. 165 alin. (8).

(2) Prevederile alin. (1) sunt aplicabile și în cazul stingerii obligațiilor fiscale prin compensare.”

„Art. 235 - Suspendarea executării silite în cazul depunerii unei scrisori de garanție/poliță de asigurare de garanție

(1) În cazul contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale prin care se stabilesc creanțe fiscale, potrivit prezentului cod, inclusiv pe timpul soluționării acțiunii în contencios administrativ, executarea silită se suspendă sau nu începe pentru obligațiile fiscale contestate dacă debitorul depune la organul fiscal competent o scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție la nivelul obligațiilor fiscale contestate și neachitate la data depunerii garanției. Valabilitatea scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție trebuie să fie de minimum 6 luni de la data emiterii.

[...]

(5) Pe toată perioada suspendării executării silite potrivit prezentului articol, creanțele fiscale ce fac obiectul suspendării nu se sting, cu excepția situației în care debitorul optează pentru stingerea acestora potrivit art. 165 alin. (8).”

Din analiza temeiurilor legale invocate de către petentă în sprijinul pretențiilor sale, redate mai sus, rezultă că acestea se referă la modul de stingere a unor obligații fiscale **suspendate la executare**, respectiv la suspendarea sau neînceperea executării silite pentru obligațiile fiscale stabilite printr-un act administrativ fiscal împotriva căruia a fost formulată contestație, în situația în care debitorul depune la organul fiscal competent o scrisoare de garanție bancară la nivelul obligațiilor fiscale contestate și neachitate la data depunerii garanției și **nicidecum nu se referă la suspendarea stabilirii accesoriilor care ar rezulta din acestea, or actul administrativ atacat prin contestație nu a fost emis ca rezultat al instituirii măsurilor de executare silită**, deci nu reprezintă un act de executare silită în accepțiunea prevederilor art. 230 alin. (1) din Legea 307/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră *“(1) Executarea silită începe prin comunicarea somației.”*, fiind act premergător emiterii somației de plată prin care *“începe”* executarea silită în vederea recuperării, de către organul fiscal, a creanțelor fiscale.

Drept urmare, în soluționarea contestației se reține că temeiurile legale invocate de către petentă, **nu sunt incidente în speță**, astfel că alegațiile acesteia din cuprinsul contestației, referitoare la nelegalitatea emiterii Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, sunt lipsite de o susținere legală, neputând fi reținute așadar în soluționarea favorabilă a contestației.

De altfel, se reține că în cuprinsul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în forma în vigoare la data emiterii actului administrativ-fiscal atacat (10.10.2016), nu existau prevederi referitoare la eventuale restricții în ceea ce privește emiterea și comunicarea deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii pentru creanțele fiscale ce fac obiectul suspendării executării silite în cazul depunerii unei scrisori de garanție.

Totodată, este de reținut și faptul că, așa după cum s-a arătat în considerentele prezentei decizii, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/31.03.2016, petenta a formulat contestație, soluționată de D.G.R.F.P. X prin **Decizia nr. X din data de 03.11.2016**, în sensul **respingerii ca neîntemeiată a contestației**, astfel că obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin decizia de impunere amintită **au rămas datorate bugetului general consolidat al statului**.

În ceea ce privește invocarea, în contestație, a prevederilor art. 662 alin. (4) din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă referitoare la exigibilitatea creanțelor fiscale, având în vedere prevederile art. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„**ART. 3**

Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(1) *Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea creanțelor prevăzute la art. 2.*

(2) *Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”*

se reține că, pentru solutionarea cauzei, prevederile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală dispun în suficientă măsură.

Referitor la solicitarea S.C. X S.R.L. de susținere orală a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, se reține că în cadrul sedinței de susținere orală organizate potrivit dispozițiilor art. 276 alin. (5) din legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală la sediul D.G.R.F.P. Brasov la data de 16.03.2017, petenta nu a prezentat în susținerea contestației alte motive decât cele invocate în contestația formulată în scris; minuta încheiată în împrejurarea respectivă, înregistrată sub nr. X/26.01.2017, fiind atașată la dosarul cauzei.

In concluzie, prin modalitatea în care reclamanta a înțeles să motiveze contestația nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele fiscale au emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016.

Drept urmare, având în vedere dispozițiile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „(1) *Contribuabilul /Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*, simplele afirmații ale petentei, ce nu au la bază o susținere legală, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În speță, sunt incidente și dispozițiile art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

“*Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

[...]

c) motivele de fapt și de drept;”

coroborate cu cele ale art. 276 alin. (1) din același act normativ, unde se precizează că:

„(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Drept urmare, în contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că argumentele formulate de către petentă nu demonstrează existența unei alte situații decât cea stabilită de organele fiscale se reține că, în mod legal, acestea au procedat la emiterea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016.

Având în vedere cele redat mai sus, **urmează a se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C XXX S.R.L. în ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în **sumă totală de X lei** (X lei – X lei).

În cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu prevederile pct. 11.1, lit a) 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. 3741/2015, potrivit căroră:

„Art. 279 Soluții asupra Contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

“11. 11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 272, art. 273 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca fiind ramasa fara obiect a contestației formulate de **S.C. XXX S.R.L.** cu domiciliul fiscal în X, str. Gheorghe X, nr. X, jud. X, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016, emisă de Administrația XX, pentru suma de **X lei** reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de de S.C. XXX S.R.L., împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/10.10.2016,

emisă de Administrația XX, pentru suma de **X lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

**DIRECTOR GENERAL,
XX**