

DECIZIA NR. 3887/17.11.2016
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "X" S.R.L., JUD. BACĂU,
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația
Județeană a Finanțelor Publice Bacău,
sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, prin adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr. din privind la contestația formulată de **S.C. "X" S.R.L.**, cu sediul în satul, județul Bacău, cod de identificare fiscală RO prin administrator

Contestația este formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr., emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău.

Suma contestată este în valoare de **S lei** și reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentului în data de **24.02.2016**, prin remitere sub semnătură de primire, iar contestația a fost depusă în data de **08.03.2016**, contestația fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, sub nr. 6106.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. "X" S.R.L., JUD. BACĂU, prin contestația nr., înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, sub nr., precizează că contestă calculul accesoriilor în sumă de **S lei**, din Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr., accesorii calculate pentru perioada 18.12.2015 – 23.02.2016.

În susținerea contestației, detaliază termenele scadente și plățile aferente, așa cum sunt menționate în fișa fiscală din data de 07.03.2016, (exprimate în lei):

Perioada	Debit	Termen scadent	Suma plătită	Data plății
Septembrie 2015	29.636	25.10.2015	29.636	23.10.2015
Octombrie 2015	26.146	25.11.2015	26.146	25.11.2015
Noiembrie 2015	20.104	21.12.2015	20.104	18.12.2015
Decembrie 2015	19.887	25.01.2016	0	-

Față de situația prezentată, precizează că se observă că plățile au fost făcute la termenele scadente, ca urmare, societatea nu datorează accesorii până la data de 25.01.2016, astfel:

- pentru debitul în sumă de S lei, aferent lunii octombrie 2015, plata s-a făcut în termenul scadent, respectiv în data de 25.11.2015, ca urmare, nu datorează accesoriile în sumă de 300 lei, calculate pentru perioada 25.11.2015 – 18.12.2015;

- pentru debitul în sumă de S lei, au fost calculate eronat accesoriile pentru perioadele 18.12.2015, în condițiile în care termenul scadent este 25.01.2016. Ca urmare, societatea datorează accesorii pentru debitul în sumă de 19.887 lei, numai de la data de 26.01.2016 și până la data de 23.02.2016, după cum urmează:

- dobânzi: $S \text{ lei} \times 29 \text{ zile} \times 0,05\% = S \text{ lei}$
 - penalități de întârziere: $S \text{ lei} \times 29 \text{ zile} \times 0,01\% = \underline{S \text{ lei}}$ Total accesorii
 S lei

Concluzionează că au fost calculate în plus accesorii în sumă S lei (S lei – 173 lei), drept pentru care solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. și refacerea deciziei pentru suma de S lei.

II. Organul fiscal din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 226285 din 23.02.2016, prin care, în temeiul prevederilor legale, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, a calculat pentru **S.C. "X" S.R.L., JUD. BACĂU**, dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **X lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată.

Situația privind debitele de plată și modul de calcul al accesoriilor este prezentată în Anexa la Decizia nr.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, susținerile organului de administrare fiscală, motivațiile contestatoarei, precum și actele normative incidente cauzei, se rețin următoarele:

Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de S lei, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. în sarcina S.C. "X" S.R.L., JUD. BACĂU, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe asupra calculării de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care obligațiile de plată nu au fost stinse în ordinea vechimii.

În fapt, organul fiscal, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, a emis pentru **S.C. "X" S.R.L., JUD. BACĂU**, Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr., prin care a calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată, calculate pentru perioada 25.11.2015 – 23.02.2016, asupra debitului în sumă de S lei, respectiv S lei, documentul prin care s-a individualizat suma de plată fiind: „Declarație 300 nr, 13164-2016 din data 12-FEB-16”.

Obligațiile de plată accesorii au fost stabilite în temeiul art. 88 lit. c) și art. 119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea motivează faptul că debitul în sumă de S lei, aferent lunii octombrie 2015, a fost achitat la termenul scadent, respectiv în data de 25.11.2015, iar pentru debitul în sumă de S lei, accesoriile au fost calculate eronat de la data de 18.12.2015, accesoriile fiind datorate doar pentru perioada 26.01.2015 – 23.02.2016, respectiv, pentru un număr de 29 zile.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 88 lit. c), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și alin. (7) și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 88

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

[...]

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii; [...].”

“ART. 119

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. 120

“(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.

[...];

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere”.

“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.

Ulterior, începând cu data de 1 ianuarie 2016, au intrat în vigoare prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“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.

[...]

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la [art. 227](#) alin. (8)”.

“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”.

Potrivit acestor prevederi legale, dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează 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.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 24 art. 115 și art. 116 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 24

Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege”.

„ART. 115

Ordinea stingerii datoriilor

(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 aceluși 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:

[...];

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);[...].”

„ART. 116

(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile”.

Conform prevederilor legale invocate, vor efectua plata obligațiilor fiscale, **iar stingerea se efectuează pentru obligațiile fiscale sau accesorii, în ordinea vechimii, vechime care se stabilește în funcție de scadență.**

Totodată, din interpretarea dispozițiilor normative, rezultă că operațiunea de compensare reprezintă o modalitate de stingere a creanțelor bugetare și operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind certe, lichide și exigibile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că debitul asupra căruia au fost calculate dobânzile și penalitățile de întârziere a fost individualizat prin Decontul 300 privind taxa pe valoarea adăugată pe luna octombrie 2015, înregistrat la organul fiscal sub nr. FBCBACA-13164-2016 din **12.02.2016**, prin care s-a constituit obligația de plată în sumă de 26.146 lei, reprezentând TVA, cu scadența de plată **25.11.2015**.

În vederea verificării dacă obligațiile fiscale reprezentând TVA au fost stinse în ordinea vechimii, organul de soluționare competent a solicitat organului fiscal prin e-mail, în data de 10.11.2016, transmiterea fișei analitice a taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 2015 – 2016, fișa fiind transmisă în aceeași zi.

Din analiza fișei analitice a contribuabilului **S.C. "X" S.R.L., JUD. BACĂU**, cod de identificare fiscală, editată la data de 10.11.2016, organul de soluționare competent constată următoarele;

- în data de 25.11.2015, la nr. crt. 5, cu documentul I/28, societatea a achitat TVA în sumă de **S lei**;

- din această sumă au fost stinse obligațiile de plată în sumă de S lei, cu scadența de plată în data de **21.12.2015** de la nr. crt. 5 și suma de S lei, cu scadența de plată **25.01.2016**, de la nr. crt. 8;

- în data de 12.02.2016, la nr. crt. 6, societatea a depus documentul

.....
- că obligațiile fiscale nu au fost stinse în ordinea vechimii, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, situație în care, se impune refacerea stingerii sumelor achitate în contul taxei pe valoarea adăugată.

Ținând cont de faptul că organul de soluționare este în imposibilitatea să se pronunțe asupra stingerii obligațiilor datorate, respectiv asupra stingerii integrale sau parțiale a obligațiilor stabilite și individualizate de contestatoare pentru perioadele la care Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, a calculat accesorii, a cuantumului debitelor restante pentru diverse perioade pentru care se calculează accesorii, Direcția Generală Regiională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, face aplicabile prevederile art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„(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 speță sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, conform cărora:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, va reanaliza calculul accesoriilor pentru aceeași perioadă avută în vedere prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr., va reanaliza ordinea de stingere a obligațiilor de plată, urmând să emită o altă decizie de accesorii pentru diferențele datorate, ținând cont de considerentele din motivarea prezentei decizii de soluționare și de dispozițiile incidente în materie, în perioada de calcul a accesoriilor.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1 Desființarea Deciziei referitoare la obligații de plată accesorii nr., emisă pe numele **S.C. "X" S.R.L., JUD. BACĂU**, pentru suma de **S lei**, ce reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmînd ca Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, să reanalizeze calculul accesoriilor pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat și pentru aceleași categorii de obligații bugetare, ținînd cont de considerentele din motivarea prezentei decizii de soluționare și de dispozițiile incidente în materie, în perioada de calcul a accesoriilor.

Art. 2 Serviciul Soluționare Contestații va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași sau la Tribunalul Bacău.