

**DECIZIA** nr. 57 din 2017  
privind solutionarea contestatiei  
formulata de **S.C. X S.R.L.**,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/16.09.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti Fiscala a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii- Serviciul Evidenta Analitica pe Platitor cu adresa nr. x/14.09.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/16.09.2016, cu privire la contestatia **S.C. XS.R.L.** cu sediul in Bucuresti, str. x, avand CIF x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/01.07.2016, il constituie decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/24.06.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii, prin care organele fiscale s-au stabilit obligatii fiscale accesorii in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei – accesorii aferente impozitului pe salarii;
- x lei – accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice;
- x lei - accesorii aferente TVA;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- x lei - accesorii aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- x lei – accesorii aferente impozitului pe profit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269 si art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **S.C. XS.R.L.**

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

**I.** Prin contestatia formulata **S.C. XS.R.L.** solicita anularea in totalitate a deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/24.06.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii.

Contestatarul invoca, in esenta, urmatoarele motive:

1-Emiterea actului contestat este nelegal si netemeinic intrucat a fost emis in temeiul unui act normativ abrogat.

In acest sens, contestatarul arata ca actul atacat a fost emis in temeiul art.110 din OG nr.92/2003 care a fost abrogata incepand cu 01.01.2016 prin art.354 din Legea nr.207/2015.

2- Lipsa elementelor obligatorii stabilite sub sanctiunea nulitatii prin art.46 din Codul de procedura fiscala.

Potrivit art.46 alin.(1) lit i), unul din elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal este termenul de depunere a contestatiei.

In actul atacat sunt invocate prevederile art.205 si art.207 din OG nr.92/2003 care prevad contestarea in termen de 30 de zile de la data comunicarii acestuia, articole abrogate prin art.354 lit.a) din Legea nr.207/2015.

In consecinta, decizia atacata este lipsita de efecte, fiind supusa sanctiunii nulitatii.

3- Actul e supus sanctiunii nulitatii reglementate prin art.49 alin.(1) lit.c) din Codul de procedura fiscala.

In fapt, decizia este emisa in continuarea/valorificarea efectelor deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ x/25.05.2016 care este nelegala pentru urmatoarele motive:

-emiterea actului administrativ fiscal cu incalcarea dispozitiilor art.13 din Codul de procedura fiscala in vigoare la data declansarii inspectiei fiscale cu privire la ambele categorii de creante, cu referire la dispozitiile art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal in vigoare

in perioada de referinta si a celor referitoare la baza de impunere, cu referire la art.19 si art.145 din acelasi cod;

- emiterea actului administrativ fiscal cu incalcarea dispozitiilor art.6 din Codul de procedura fiscala in vigoare la data declansarii inspectiei fiscale cu privire la ambele categorii de creante;

- stabilirea obligatiilor fiscale cu incalcarea art.4 din Codul de procedura fiscala in vigoare incepand cu 01.01.2016 si art.14 din Codul de procedura fiscala in vigoare la data declansarii inspectiei fiscale cu privire la ambele categorii de creante;

- nesocotirea dispozitiilor art.3 si art.4 din Codul de procedura fiscala raportat la dispozitiile art.6, art.37, art.175 - art.178 din Legea nr.53/2003 republicata, la dispozitiile art.70 din Legea nr.31/1990 republicata si la dispozitiile Codului civil cu referire la art.1788 alin.(2), art.1799, art.1802 raportat la art.1166 cu referire la art.1164;

- refuzul valorificarii probelor puse la dispozitie si stabilirea situatiei fiscale in baza unor supozitii;

- stabilirea eronata a situatiei de fapt prin incalcarea dispozitiilor art. 6 pct.6.1. din Normele metodologice de aplicare art.6 din Codul de procedura fiscala;

- constatari netemeinice ca urmare a incalcarii art.6 din Codul de procedura fiscala raportat la art.5 si art.55 alin.(1) coroborat cu art.94 alin.(2) lit.d) si e) si art.104 din Codul de procedura fiscala;

- efectuarea inspectiei fiscale cu incalcarea dispozitiilor art.100, art.101 alin.(3) lit.a), art.102 alin.(1) lit.b) din Codul de procedura fiscala, respectiv art.2 lit.m) din Ordinul MFP nr. 467/2013, cu referire la art.1 alin.(4) si (5) din Constitutia Romaniei;

- depasirea competentei, intrand in aria de competenta a autoritatilor tehnice specializate si a puterii judecatoresti stabilind alt continut al prevederilor art.141 alin.(1) lit a) din Codul fiscal.

In concluzie, societatea precizeaza ca decizia atacata este supusa si sub acest ultim aspect sanctiunii nulitatii si solicita admiterea contestatiei.

**II.** Prin Decizia referitoare la obligatiile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/24.06.2016, organul fiscal teritorial a stabilit in sarcina **S.C. XS.R.L.** accesorii aferente obligatiilor fiscale in suma de x lei.

**III.** Fata de constatările organelor de administrare fiscala, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

### **3.1. Referitor la obligatiile fiscale accesorii in suma de x lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesorii aferente obligatiilor fiscale in suma de x lei, in conditiile in care pe de o parte in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ x/25.05.2016, iar pe de alta parte din evidenta fiscala rezulta ca societatea nu a stins aceste debite.*

**In fapt**, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii- Serviciul Evidenta Analitica pe Platitor a emis Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/24.06.2016, prin care s-a stabilit in sarcina **S.C. XS.R.L.** obligatia de plata accesorii in suma totala de x lei.

Documentele prin care a fost individualizata obligatia de plata sunt:

**1-** decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/25.05.2016 prin care s-au stabilit obligatii fiscale in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei - impozit pe profit;

- x lei - accesorii aferente impozitului pe profit calculate pe perioada 25.04.2010-**31.12.2015**;
- x lei - TVA;
- x lei - accesorii aferente TVA calculate pe perioada 25.02.2010-**31.12.2015**;
- 2-** declaratia 100 nr.x depusa de societate in data de 24.05.2016;
- 3-** declaratia 112 nr.x depusa de societate in data de 24.05.2016.

Din anexa la decizia nr. x/24.06.2016 rezulta ca accesoriile in suma de x lei au fost calculate astfel:

- x lei – accesorii calculate pe perioada 01.01.2016-24.06.2016 pentru neachitarea TVA in suma de x lei stabilita prin decizia de impunere nr. F-MJ x/25.05.2016;
- x lei – accesorii calculate pe perioada 01.01.2016-24.06.2016 pentru neachitarea impozitului pe profit in suma de x lei stabilit prin decizia de impunere nr. F-MJ x/25.05.2016;

Impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/25.05.2016 societatea a formulat contestatie, in urma careia s-a emis decizia nr.x/30.01.2017 prin care s-a dispus respingerea ca neintemeiata si nemotivata pentru suma de x lei.

In ceea ce priveste accesoriile aferente TVA si accesoriile aferente impozitului pe profit, din fisa pe platitor editata la 29.07.2016 rezulta ca:

- 1.- TVA
  - este evidentiata decizia nr. F-MJ x/25.05.2016 in baza careia este operat debitul stabilit in suma de x lei;
  - societatea nu a efectuat nicio plata in contul de de TVA pe perioada 01.01.2016-24.06.2016;
- 2.- impozit pe profit
  - este evidentiata decizia nr. F-MJ x/25.05.2016 in baza careia este operat debitul stabilit in suma de x lei;
  - in data de 15.06.2016 societatea efectueaza plata sumei de x lei în contul 9902 „Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire” din care suma de x lei este distribuita in contul impozitului pe profit, care stinge partial debitul in suma de x lei stabilit prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/25.05.2016, rezultand la aceasta data impozit pe profit neachitat in suma de x lei;
  - in data de 22.06.2016 societatea efectueaza in contul unic plata sumei de x lei care stinge din obligatia de plata in suma de x lei rezultand la aceasta data impozit pe profit neachitat in suma de x lei.

Contestatarul sustine ca nu datoreaza accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/24.06.2016 pe motiv ca obligatiile fiscale principale stabilite prin decizia de impunere nr. F-MJ x/25.05.2016 care au constituit baza de calcul a accesoriilor nu au fost legal stabilite.

**In drept**, începând cu 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 154, art.156, art.163, art.165, art.173, art.174 și art. 352 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“ART. 154 Scadența creanțelor fiscale**

*(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”*

**“ART. 156 Termenele de plată**

(1) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite prin decizie potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării deciziei, astfel:

a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv;

b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv.”

**“ART. 163 Dispoziții privind efectuarea plății**

(1) Plățile către organul fiscal se efectuează prin intermediul băncilor, trezoreriilor și al altor instituții autorizate să deruleze operațiuni de plată.

**(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.**

(4) În cazul în care suma plătită nu acoperă obligațiile fiscale datorate unui buget sau fond, distribuirea în cadrul fiecărui buget sau fond se face în următoarea ordine:

a) pentru toate impozitele și contribuțiile sociale cu reținere la sursă;

b) pentru toate celelalte obligații fiscale principale;

c) pentru obligațiile fiscale accesorii aferente obligațiilor prevăzute la lit. a) și b).

(5) În cazul în care suma achitată nu acoperă toate obligațiile fiscale aferente uneia dintre categoriile prevăzute la alin. (4), distribuirea se face, în cadrul categoriei respective, proporțional cu obligațiile fiscale datorate.

(6) Metodologia de distribuire a sumelor plătite în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(7) Plata obligațiilor fiscale, altele decât cele prevăzute la alin. (2), se efectuează de către debitori, distinct pe fiecare tip de creanță fiscală.

[..]

(11) În cazul stingerii prin plată a obligațiilor fiscale, bugetare sau a altor sume colectate de instituții publice, în condițiile legii, **momentul plății** este:

a) în cazul plăților în numerar, data înscrisă în documentul de plată eliberat de organul fiscal, unitățile Trezoreriei Statului, instituțiile publice beneficiare care colectează sume în condițiile legii sau instituții de credit care au încheiate convenții cu instituțiile publice sau cu Trezoreria Statului în condițiile prevăzute prin acte normative specifice;

b) în cazul plăților în numerar efectuate la terminale și echipamente de plată puse la dispoziția debitorilor de către instituțiile de credit, în cadrul serviciilor bancare oferite pentru achitarea obligațiilor fiscale, bugetare sau a altor sume colectate de instituții publice, în contul tranzitoriu deschis conform convențiilor încheiate cu Ministerul Finanțelor Publice, data înscrisă în documentul de plată eliberat de terminalele sau echipamentele respective;

c) în cazul plăților efectuate prin mandat poștal, data poștei, înscrisă pe mandatul poștal. În cazul mandatelor poștale transmise de unitățile poștale în sistem electronic, momentul plății este data poștei astfel cum este aceasta transmisă prin sistemul electronic către Trezoreria Statului, potrivit normelor metodologice aprobate prin ordin comun al ministrului comunicațiilor și pentru societatea informațională și al ministrului finanțelor publice;

d) **în cazul plăților efectuate prin decontare bancară**, inclusiv internet banking, home banking, mobile banking sau alte mijloace de plată la distanță puse la dispoziția debitorilor de instituțiile de credit, inclusiv tranzacțiile efectuate prin intermediul contului tranzitoriu, **data la care băncile debitează contul persoanei care efectuează plata pe**

baza instrumentelor de decontare specifice, astfel cum această informație este transmisă prin mesajul electronic de plată de către instituția bancară inițiatoare, potrivit reglementărilor specifice în vigoare, cu excepția situației prevăzute la art. 177;

e) în cazul plăților efectuate prin intermediul cardurilor bancare, data la care a fost efectuată tranzacția, astfel cum este confirmată prin procedura de autorizare a acesteia. În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, procedura și tipurile de creanțe fiscale care pot fi plătite prin intermediul cardurilor bancare se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.”

#### **“ART. 165 Ordinea stingerii obligațiilor fiscale**

(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 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.

[...]

(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.

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

(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.

(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.*”

Distribuirea sumelor plătite se face potrivit Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3637/2015:

*“5. [...], sumele plătite pentru bugetul de stat în contul unic, precum și sumele distribuite pe bugete potrivit pct. 4 se distribuie apoi în cadrul fiecărui buget sau fond de către organul fiscal competent, în ordinea prevăzută la art. 163 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, după cum urmează:*

- a) pentru toate impozitele și contribuțiile sociale cu reținere la sursă;*
- b) pentru toate celelalte obligații fiscale principale;*
- c) pentru obligațiile fiscale accesorii aferente obligațiilor prevăzute la lit. a) și b).*

*6. În cazul în care suma achitată nu acoperă toate obligațiile fiscale datorate uneia dintre categoriile prevăzute la pct. 5, distribuirea se face, în cadrul categoriei respective, proporțional cu obligațiile fiscale datorate.*

*[...]*

*9. Distribuirea sumelor înregistrate potrivit prevederilor pct. 4 și 5 se efectuează la data înregistrării de obligații fiscale față de bugetele respective, potrivit regulilor de distribuire a sumelor plătite în conturile unice stabilite prin prezenta metodologie, cu excepția situației prevăzute la pct. 8 lit. b). “*

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, **proporțional cu obligațiile datorate**, iar în cazul în care suma plătită nu acoperă obligațiile fiscale datorate, distribuirea, în cadrul fiecărui buget sau fond, pe tip de impozit, contribuție sau altă sumă reprezentând creanță fiscală se face mai întâi pentru impozitele și contribuțiile **cu reținere la sursă** și apoi pentru celelalte obligații fiscale, proporțional cu obligațiile datorate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta următoarele:

În speta, organele fiscale au stabilit în sarcina contestatarii obligația de plată a sumei de x lei reprezentând :

1) accesorii aferente TVA în suma de x lei calculate:

- pe perioada 01.01.2016-24.06.2016, pentru debitul de natura taxei pe valoarea adăugată stabilit prin decizia de impunere nr. F-MJ x/25.05.2016 și neachitat .

2) -accesorii aferente impozitului pe profit în suma de x lei calculate:

- pe perioada 01.01.2016-24.06.2016 pentru impozitul pe profit stabilit prin decizia de impunere nr. F-MJ x/25.05.2016 și achitat parțial prin distribuirea sumelor achitate în contul unic.

Se reține că prin decizia de impunere nr. F-MJ x/25.05.2016 au fost calculate și accesorii în suma totală de x lei ( x lei accesorii aferente impozitului pe profit și x lei accesorii aferente TVA) până la data de 31.12.2015, iar prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/24.06.2016 au fost actualizate.

De asemenea, prin decizia nr.x/30.01.2017 emisă de Serviciul Soluționare Contestatarii din cadrul DGRFPB a fost respinsă contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva deciziei de impunere nr. F-MJ x/25.05.2016 pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei, impozit pe profit în suma de x lei și accesorii aferente în suma de x lei.

Nu pot fi reținute argumentele contestatarii privind faptul că accesoriile contestate au fost generate de debitele stabilite nelegal prin decizia de impunere nr. F-MJ

x/25.05.2016, intrucat prin decizia nr.x/30.01.2017 s-a stabilit ca debitul de natura taxei pe valoarea adaugata si a impozitului pe profit este datorat de societate, iar solutia pronuntata la solutionarea contestatiei este definitiva in sistemul cailor de atac potrivit art.210 alin.2 din OG 92/2003 conform caruia „**Decizia sau dispozitia emisa în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac**, in sensul ca asupra ei organul de soluționare competent nu mai poate reveni, asa cum se precizeaza in pct.6.1. din Instructiunile date in aplicarea Titlului VIII din Codul de procedura fiscala, aprobate prin OPANAF nr.3741/2015.

Mai mult, prin contestatia care face obiectul prezentei cauze sunt reluate motivele care se refera exclusiv la obligatiile principale stabilite prin decizia de impunere nr. F-MJ x/25.05.2016 si cu privire la care organul de solutionare s-a pronuntat in solutionarea contestatiei prin decizia nr.x/30.01.2017.

Fata de cele mai sus prezentate, in conditiile in care in sarcina **S.C. XS.R.L.** s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/25.05.2016 si nu face dovada achitarii obligatiilor principale asupra carora au fost calculate, rezulta ca a fost corect si legal intocmita Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/24.06.2016, prin care Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii a Finantelor Publice au actualizat accesoriile aferente obligatiilor fiscale principale stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/25.05.2016 conform principiului de drept accessorium sequitur principalae, stabilind ca datoreaza accesorii aferente TVA si impozitului pe profit in suma de x lei, drept pentru care pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

### **3.2.** Referitor la dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de x lei

*Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra obligatiilor fiscale accesorii in suma de x lei, in conditiile in care contestatarul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia.*

**In fapt**, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/24.06.2016 s-au stabilit accesorii in suma totala de x lei, din care accesoriile in suma de x lei reprezinta:

- x lei - accesorii aferente impozitului pe salarii calculate pe perioada 03.06.2016-14.06.2016;
- x lei – accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice calculate pe perioada 01.06.2016 - 06.06.2016;
- x lei – accesorii aferente contributiilor de asigurari sociale datorata de angajator calculate pe perioada 25.05.2016-31.05.2016;
- x lei - accesorii aferente contributiilor de asigurari de sanatate datorata de angajator calculate pe perioada 25.05.2016-30.05.2016.

Accesoriile in suma de x lei au fost calculate pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor fiscale principale declarate pe propria raspundere prin declaratia 100 nr.x/24.05.2016 si declaratia 112 nr. x/24.05.2016.

Prin contestatia formulata, S.C. XS.R.L. precizeaza ca intelege sa conteste in totalitate accesoriile stabilite prin decizia nr. x/24.06.2016, dar isi argumenteaza contestatia numai pentru accesoriile aferente TVA si impozitului pe profit in suma totala de x lei.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare:

“ **Art. 269.** - *Forma și conținutul contestației*

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) *obiectul contestației;*

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) **dovezile pe care se întemeiază;**

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”*

**“Art. 280. - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

**(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”**

*De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:*

**« 2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.»**

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

b) ***nemotivată***, *în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Astfel, având în vedere cele reținute anterior, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine acestuia**. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin contestația înregistrată la DGRFPB sub nr. x/01.07.2016, contestatara precizează că se îndreaptă împotriva obligațiilor de plată accesorii stabilite prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/24.06.2016 solicitând anularea integrală a deciziei contestate, dar nu aduce nicio motivație cu privire la suma totală de x lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe salarii, impozitului pe dividende persoane fizice, contribuției de asigurări sociale datorată de angajator și contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația în ceea ce privește această sumă și nu face dovada că sumele nu sunt datorate.

Asadar, se reține că întrucât contestația nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În speta sunt incidente și dispozițiile art. 276 alin. (1) din același act normativ, unde se precizează că “[...] *Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de*



*dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii”.*

Prin urmare, avand in vedere si prevederile art.276 alin.(6) din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se specifica: “ *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*”, rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei, drept pentru care contestatia formulata de S.C. X S.R.L. se va respinge ca **nemotivata cu privire la capatul de cerere privind suma de x lei** reprezentand dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere din totalul sumei de x lei, ce a fost stabilita prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/24.06.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii.

### **3.3. Referitor la nulitatea actului atacat**

*Cauza supusa solutionarii este daca contestatara poate invoca nulitatea deciziei de calcul accesorii in conditiile in care, in actul administrativ fiscal sunt inscrite elementele prevazute la art. 49 din Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedura fiscala.*

**In fapt**, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/24.06.2016, organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii- Serviciul Evidenta Analitica pe Platitor au calculat in sarcina **S.C. XS.R.L.** accesorii in suma totala de x lei.

Accesoriile au fost calculate asupra debitelor stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ x/25.05.2016 si prin declaratiile societatii depuse pe propria raspundere.

Prin contestatia formulata contribuabila invoca nerespectarea prevederilor legale in vigoare, pe motiv ca decizia de calcul accesorii este emisa in baza Codului de procedura abrogat cu privire la motivarea acesteia, ceea ce atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

**In drept**, prevederile art. 347 si art. 352 alin.(1) si alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, stipuleaza:

**„Art.347 - (1) Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data când au inceput sa curga.”**

**“Art. 352 –** Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

**(1) Dispozitiile prezentului cod se aplica numai procedurilor de administrare incepute dupa intrarea acestuia in vigoare.**

**(2) Procedurile de administrare incepute inainte de data intrarii in vigoare a prezentului cod ramân supuse legii vechi.”**

Astfel, spetei ii sunt aplicabile prevederile art. 49 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 care stipuleaza urmatoarele:

**Art. 49. - Nulitatea actului administrativ fiscal**

**(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:**

**a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;**

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

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

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

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

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 49 alin. (1) din Codul de procedura fiscala aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D.Dascalu, C, Alexandru, *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea 207/2015, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia".

Astfel, in ceea ce priveste sustinerea contestatarei conform careia actul atacat este emis in baza Codului de procedura fiscala abrogat nu poate fi sustinuta favorabil in sustinerea cauzei tinand cont ca accesoriile in suma de x lei sunt aferente perioadei pentru care au fost calculate, respectiv 01.01.2016-30.05.2016, fiind aplicate cotele prevazute de Codul de procedura fiscala, republicat, aprobat prin Legea 207/2015.

Mai mult, rezulta ca decizia de calcul accesorii nr. x/24.06.2016, comunicata in 27.06.2016, cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 49 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea 207/2015, sustinerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vadind o interpretare formalista a

dispozitiilor legale aplicabile, drept pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.49, art. 154, art.156, art.163, art.165, art.173, art.174 și art. 352 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, aprobată prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3637/2015,

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. XS.R.L.** impotriva deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/24.06.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii, prin care organele fiscale au stabilit obligatii fiscale accesorii in suma totala de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.