

**DECIZIA nr. 265 din 14.07.2020** privind soluționarea  
contestației formulată de **ABC SRL**,  
cu sediul în ..., București, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr...., înregistrată sub nr. MBR\_REG\_.... de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la soluționarea contestației formulată de societatea ABC SRL.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de ...2020 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ....2020 îl constituie decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccx5/2020, comunicată prin poștă în data de ....2020 prin care s-au stabilit accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de **A lei** reprezentând:

- A1 lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- A2 lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- A3 lei accesorii aferente impozitului pe dividende;
- A4 lei accesorii impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Din oficiu, în temeiul art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București reia procedura de soluționare a contestațiilor formulate de ABC SRL împotriva următoarelor acte administrative fiscale:

- decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daacx3/2019 prin care s-au stabilit în sarcina societății accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de **B lei**, pentru care soluționarea contestației înregistrată sub nr. MBR\_REG\_.... a fost suspendată prin decizia D.G.R.F.P.B. nr. dsc1/2019;

- decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daacx4/2019 prin care s-au stabilit în sarcina societății accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de **C lei**, pentru care soluționarea contestației înregistrată sub nr. MBR\_REG\_... a fost suspendată prin decizia D.G.R.F.P.B. nr. dsc2/2019.

Soluționarea contestațiilor formulate de ABC SRL împotriva deciziilor referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. daacx3/2019 și nr. daacx4/2019 a fost suspendată până la data soluționării definitive a acțiunilor ce fac obiectul dosarelor de contencios administrativ nr. ds1/3/2017 și nr. ds2/3/2018.

Din contestația înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ... și din documentația anexată reiese că sentința civilă nr. sc1/2018 a Tribunalului București a rămas definitivă prin respingerea recursului prin decizia civilă nr. sc3/2019 a Curții de Apel București, ambele pronunțate în dosarul nr. ds1/3/2017, iar sentința civilă nr. sc2/2019 a Tribunalului București dată în dosarul nr. ds2/3/2018 a rămas definitivă prin nerecurare conform înștiințării primite prin email nr. ..., astfel că motivul care a determinat suspendarea soluționării

contestațiilor a încetat, fiind îndeplinite condițiile pentru reluarea procedurii de soluționare a contestațiilor conform art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere dispozițiile art. 3 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și cele ale art. 139 alin. (1) și alin. (3) din Codul de procedură civilă coroborate cu prevederile pct. 9.5 și 9.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 referitoare la conexare și constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestațiile formulate de societatea ABC SRL.

I. Prin contestațiile formulate societatea ABC SRL solicită anularea deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii susținând că debitele pentru care au fost stabilite accesoriile au fost achitate, iar unele accesorii au fost calculate pentru debite aferente anilor 2003-2011 care sunt prescise, fiind prescise și dreptul organului fiscal de a stabili accesoriile aferente acestor debite.

În cazul deciziei nr. daacx3/2019 societatea susține că au fost calculate accesorii și pentru un debit stabilit prin decizia nr. dimp/2009 care nu i-a fost comunicată și nu-i este opozabilă potrivit art. 44 și art. 45 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, societatea invocă și faptul că pentru o parte din debitele stabilite prin decizia nr. daccx5/2020 și Administrația Sector Q a Finanțelor Publice a stabilit accesorii, iar instanța a decis cu titlu definitiv anularea deciziei nr. daccx2/2016 prin care au fost stabilite.

În concluzie, societatea solicită să se constate că obligațiile de plată aferente anilor 2008-2018 din declarațiile enumerate în anexele la deciziile contestate au fost achitate și că a intervenit prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale accesorii pentru debite principale cu scadențe în perioada 2003-2011.

II. Prin deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daacx3/2019, nr. daacx4/2019 și nr. daccx5/2020 Administrația Sector X a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilei ABC SRL suma de B lei + C lei + A lei = **T lei** reprezentând accesorii aferente obligațiilor fiscale principale (debite) înscrise în evidența fiscală ca rămase neachitate începând cu anul 2003.

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

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează obligațiile fiscale accesorii stabilite pe baza evidenței fiscale pentru obligații fiscale principale cu scadențe în anul 2003, respectiv în perioada 2008-2011 și 2017-2018, în condițiile în care acestea au constituit bază de calcul a accesoriilor*

*stabilite prin decizii anterioare, anulate de instanțele judecătorești, fără ca organele fiscale să pună în aplicare în integralitate sentințele judecătorești pronunțate în favoarea societății, iar din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili dacă stingerea legală a obligațiilor fiscale a fost respectată.*

**În fapt**, pe baza evidenței fiscale, prin deciziile nr. daacx3/2019, nr. daacx4/2019 și nr. daccx5/2020 organele fiscale din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina contribuabilei ABC SRL accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale (debite) în sumă cumulată în cuantum de B lei + C lei + A lei = **T lei**, din care:

- T1 lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii pentru debite individualizate conform anexei în decizia nr. dimp/2009, respectiv în declarațiile de impunere cod 100 nr. X1/2009, X2/2009, nr. X3/2010, nr. X4/2010, nr. X5/2010, nr. X6/2011 și declarațiilor cod 112 depuse în datele de 17.02.2011, 17.03.2011, 14.04.2011, 12.05.2011, 15.06.2011 și 18.07.2011;

- T2 lei accesorii aferente impozitului pe profit pentru un debit individualizat conform anexei în declarația de impunere tip 100 nr. X4/2010;

- T3 lei accesorii aferente impozitului pe dividende pentru un debit individualizat conform anexei în declarația de impunere tip 100 nr. X7/2008;

- T4 lei accesorii aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor pentru debite individualizate conform anexei în declarațiile de impunere cod 100 nr. X8/2003, nr. X9/2008, nr. X10/2009, nr. X1/2009, nr. X2/2009, nr. X11/2017, nr. X12/2018.

Accesoriile au fost calculate începând cu data de 01.01.2016, 31.12.2017, 19.01.2018 sau 25.07.2018, după caz, până la data 14.10.2018 în prima decizie nr. daacx3/2019, respectiv pentru perioada 14.10.2018-19.04.2019 în a doua decizie nr. daacx4/2019 și pentru perioada 19.04.2019 – 15.01.2020 în ultima decizie contestată nr. daccx5/2020.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea ABC SRL a fost administrată până la data de 15.11.2017 de către Administrația Sector Q a Finanțelor Publice, iar evidența fiscală – fișa pe plătitor a fost importată/transferată electronic organelor fiscale din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice în data 24.05.2018, acestea menționând în referatul cauzei că societatea figura cu obligații de plată în sumă totală de 32.681 lei, din care 6.212 lei reprezintă obligații fiscale principale.

Cu privire la debitele transferate și pentru care au fost calculate accesoriile prin decizia nr. daacx3/2019 ce face obiectul contestației, din documentele existente la dosar reiese că și Administrația Sector Q a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina societății accesorii, după cum urmează:

- prin decizia nr. daccx2/2016 dată în cadrul dosarului nr. ... au fost stabilite accesorii în sumă de K lei, din care K1 lei aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe profit, impozitului pe dividende și impozitului pe veniturile microîntreprinderilor pentru debite individualizate prin declarațiile evidențiate în anexele deciziilor nr. daacx3/2019, nr. daacx4/2019 și nr. daccx5/2020;

- prin decizia nr. daccx1/2018 au fost stabilite accesorii în sumă de H lei, din care H1 lei aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe profit, impozitului pe dividende și impozitului pe veniturile microîntreprinderilor pentru debite individualizate prin declarațiile evidențiate în anexele deciziilor nr. daacx3/2019, nr. daacx4/2019 și nr. daccx5/2020.

Prin sentința civilă nr. sc1/2018 dată de Tribunalul București în dosarul nr. ds1/3/2017, rămasă definitivă în urma respingerii recursului organelor fiscale prin decizia civilă nr. sc3/2019 a Curții de Apel București a fost anulată decizia nr. daccx2/2016 emisă de Administrația Sector Q a Finanțelor Publice, instanța de contencios administrativ reținând următoarele în considerentele sentinței:

- pentru decizia nr. dimp/2009 (împreună cu alte decizii emise în data de 28.12.2012) organul fiscal nu a făcut dovada comunicării actelor administrative fiscale conform art. 44 din Codul de procedură fiscală, în forma în vigoare la data emiterii actelor, iar accesoriile la debitul principal stabilit prin actul administrativ necomunicat nu pot fi executate distinct;

- din actele dosarului instanța reține faptul îndeplinirii de către reclamantă a obligațiilor fiscale și atâta timp cât organul fiscal nu neagă primirea sumelor, ele vor fi avute în vedere în quantumul indicat prin centralizatorul depus odată cu cererea de chemare în judecată, din care rezultă că a fost efectuată plata în quantumul indicat de reclamantă;

- se constată incidența prescripției dreptului organelor fiscale pentru a mai impune plata obligațiilor fiscale și, implicit, de a mai calcula accesoriile aferente, în cazul accesoriilor evidențiate la rd. 33-34 din decizia nr. daccx2/2016 (accesorii aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii individualizat prin declarația nr. X8/2003);

- se impune anularea deciziei și emiterea unei noi decizii prin care să se evidențieze clar aspectele reținute în considerente, pentru a se putea verifica legalitatea și temeinicia impunerii unor obligații în sarcina reclamantei.

Prin sentința civilă nr. sc2/2019 dată de Tribunalul București în dosarul nr. ds2/3/2018 și rămasă definitivă prin nerecurare conform înștiințării primite prin email nr. ... a fost anulată decizia nr. daccx1/2018 emisă de Administrația Sector Q a Finanțelor Publice, instanța de contencios administrativ reținând în considerentele sentinței că, în ceea ce privește termenul de prescripție o obligațiilor fiscale principale, acesta nu a fost respectat de autoritatea fiscală întrucât a emis o decizie de impunere pentru obligații aferente anilor 2003-2011, iar dreptul de a stabili creanțe fiscale se precie în termen de 5 ani începând cu anul fiscal următor celui în care trebuia stabilită creanța fiscală. De asemenea, instanța a reținut că un alt aspect de nelegalitate al deciziei se referă la faptul că reclamanta a achitat obligațiile fiscale la termen, așa cum reiese din înscrisurile atașate la dosar, iar autoritatea fiscală nu a ținut cont de acestea, fără a justifica legal impunerea în sarcina reclamantei a accesoriilor calculate prin decizia de impunere atacată.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, după primirea primirea sentinței civile nr. sc1/2018 a Tribunalului București și a deciziei civile nr. sc3/2019 a Curții de Apel București, prin referatul nr. ....2020

organele fiscale au procedat la scăderea din evidența fiscală a accesoriilor aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe profit, impozitului pe dividende și impozitului pe veniturile microîntreprinderilor stabilite prin decizia nr. daccx2/2016 anulată de instanța de contencios administrativ.

Cu adresa nr. WWW/2020 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor fiscale emitente din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice analiza neprescrierii debitelor pentru care s-au calculat accesoriile din decizia contestată, punctual pentru fiecare din obligațiile fiscale principale menționate în anexa deciziei, cu menționarea expresă a declarațiilor rectificative depuse de societate și a plăților care au reprezentat acte voluntare de recunoaștere a obligațiilor fiscale principale, precizări exprese cu privire la cauzele de întrerupere ori de suspendare a cursului prescripției și modalitatea de punere în aplicare a considerentelor sentințelor civile nr. sc1/2018, respectiv nr. sc2/2019 în ceea ce privește incidența prescrierii unor debite.

Până la data prezentei organele fiscale nu au răspuns solicitărilor din adresa nr. WWW/2020.

**În drept**, potrivit art. 114 și art. 115 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

„Art. 114. - (2<sup>1</sup>) Debitorii vor efectua plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, **într-un cont unic**, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile datorate bugetului de stat și a unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligații de plată.

(2<sup>2</sup>) **Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile datorate.**”

„Art. 115. - (1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative 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:**

a) [...];

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. (4<sup>1</sup>);

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

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

**(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:**

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

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil”.

Se mai reține că anterior datei de 01.10.2011, ordinea de stingere și vechimea obligațiilor fiscale a suferit mai multe modificări în privința categoriilor de obligații fiscale stinse (obligații fiscale principale din anul curent și accesoriile aferente acestora, urmate de obligații fiscale restante la data de 31 decembrie a anului precedent și accesoriile aferente acestora; obligații fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii; vechimea obligațiilor fiscale accesorii a fost dată de vechimea obligațiilor fiscale principale, iar ulterior de data comunicării deciziilor prin care s-au stabilit accesoriile respective).

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

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

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

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

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

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.

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

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

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

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

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de

contribuabil/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale;

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

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

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

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

”Art. 174. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.**

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

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

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

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

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

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

În privința prescripției, potrivit art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 347. - (1) *Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*

(2) *Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”*

Aceste dispoziții au caracter general și reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității. Astfel, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune, iar cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.

În conformitate cu prevederile art. 91 și art. 92 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, republicată, cu modificările și completările în vigoare la momentul stabilirii celui mai vechi debit:

**”Art. 91. - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**

**(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.**

**(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.**

**(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.**

**”Art. 92. - (1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun”.**

Aceste dispoziții sunt pe deplin aplicabile și în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în baza principiului de drept **accesorium sequitur principale**, în sensul că acestea nu mai pot fi stabilite după împlinirea termenelor de prescripție pentru debitele principale, în conformitate cu prevederile art. 1 teza a doua din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă conform căroră **”odată cu stingerea dreptului la acțiune privind un drept principal se stinge și dreptul la acțiune privind drepturile accesorii”**. În același sens sunt și prevederile art. 2.503 alin. (1) din Codul civil, în vigoare începând cu data de 1 octombrie 2011.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

**”Art. 6. - (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul**



**unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă”.**

În speță, se reține faptul că prin deciziile nr. daacx3/2019, nr. daacx4/2019 și nr. daccx5/2020 organele fiscale din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina societății ABC SRL accesorii în sumă de T lei, calculate începând cu data de 01.01.2016, 31.12.2017, 19.01.2018 sau 25.07.2018, după caz, până la data 15.01.2020.

Aceste accesorii au fost calculate pentru plata cu întârziere sau neplata obligațiilor fiscale principale individualizate în declarațiile de impunere menționate în anexa deciziilor, cea mai veche decizie fiind din data de 25.07.2003, următoarele fiind din perioada 2008-2011 și cele mai recente din 2017 și 2018.

Din analiza fișelor sintetice și analitice și a celorlalte documente existente în dosarele contestațiilor rezultă următoarele:

*a) în cazul impozitului pe veniturile din salarii (cod 2):*

- societatea figurează conform fișelor editate la data de 13.03.2020 cu debite în sumă de Ga lei, din care neîncasate Ga1 lei (decizia nr. dimp/2009 - Ga11 lei, declarațiile cod 100 nr. X1/2009 - Ga12 lei, X2/2009 - Ga13 lei, nr. X3/2010 - Ga14 lei, nr. X4/2010 - Ga15 lei, nr. X5/2010 - Ga16 lei, nr. X6/2011 - Ga17 lei și declarațiile cod 112 depuse în datele de 17.02.2011 - Ga18 lei, 17.03.2011 - Ga18 lei, 14.04.2011 - Ga18 lei, 12.05.2011 - Ga18 lei, 15.06.2011 - Ga18 lei și 18.07.2011 - Ga18 lei) și accesorii în sumă de Ga2 lei, din care neîncasate Ga3 lei;

- în perioada 25.07.2011 - 19.01.2018 societatea nu a mai efectuat plăți în contul impozitului pe veniturile din salarii;

*b) în cazul impozitului pe profit (cod 3):*

- societatea figurează conform fișelor editate la data de 13.03.2020 cu debite în sumă de Gb lei, din care neîncasate Gb1 lei (declarația nr. X4/2010 - Gb1 lei) și accesorii în sumă de Gb2 lei, din care neîncasate Gb3 lei;

- plățile efectuate în anul 2010 au stins obligația cea mai veche, respectiv impozitul pe profit în sumă de Gb1 lei individualizat în declarația nr. ...26.04.2010, cu scadență la data de 25.04.2020, iar plata din 22.07.2011 (Gb11 lei) și compensarea din data de 19.05.2014 (Gb12 lei) au stins impozitul pe profit în sumă de Gb1 lei individualizat în declarația nr. .../25.10.2010, cu scadență la data de 25.10.2010;

- nu există alte plăți pentru plata debitelor evidențiate în evidența fiscală în contul impozitului pe profit;

*c) în cazul impozitului pe veniturile din dividende (cod 7):*

- societatea figurează conform fișelor editate la data de 13.03.2020 cu debite în sumă de Gc lei, din care neîncasate Gc1 lei (declarația nr. X7/2008 - Gc1 lei din totalul declarat de Gc11 lei) și accesorii în sumă de Gc2 lei, din care neîncasate Gc3 lei;

- plățile în sumă de Gc12 lei - OP nr. 38/15.09.2008, în sumă de Gc12 lei -OP nr. 39/20.10.2008 și în sumă de Gc13 lei - OP 48/20.12.2008 invocate în susținerea contestațiilor au stins debite cu scadență anterioară scadenței de 25.12.2018 aferentă declarației nr. X7/2008;

- debitul în sumă Gc11 lei din declarația nr. X7/2008 a fost stins parțial cu plăți în sumă de Gc14 lei (.. lei din plată 11.02.2005, ... lei din plată 20.11.2010, .. lei din plată cont unic din data de 19.01.2018 și ... lei din plată cont unic din data de 24.07.2018), rămânând de achitat suma de Gc1 lei;

*d) în cazul impozitului pe veniturile microîntreprinderii (cod 14):*

- societatea figurează conform fișelor editate la data de 13.03.2020 cu debite în sumă de Gd lei, din care neîncasate Gd1 lei (declarația nr. .../25.07.2013 - Gd11 lei, declarația nr. X9/2008 - Gd12 lei, declarația nr. X10/2009 - Gd13 lei, declarația nr. X1/2009 - A lei, declarația nr. X2/2009 - Gb1 lei, declarația nr. X11/2017 - Gd14 lei, declarația nr. X12/2018 - Gd15 lei) și accesorii în sumă de Gd2 lei, din care neîncasate Gd3 lei;

- ultimele plăți înregistrate în contul impozitului pe veniturile microîntreprinderii sunt din data de 23.03.2011 - Gd16 lei și 18.04.2011 - Gd17 lei și au stins accesorii evidențiate în decizia nr. .../18.07.2010;

- în perioada mai 2011 - decembrie 2017 nu există înregistrate plăți în contul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;

- plata în sumă de Gd18 lei, invocată ca fiind achitată cu OP 15/19.01.2018 cu titlu de impozit pe veniturile microîntreprinderii pentru trim. II 2017 a fost încasată în contul unic (cod 9902) și a fost distribuită pentru stingerea obligațiilor fiscale privind impozitul pe salarii (Gd18 lei) și impozitul pe dividende (Gd19 lei), iar plata în sumă de Gd1x lei, invocată ca fiind achitată cu OP .../24.07.2018 cu titlu de impozit pe veniturile microîntreprinderii pentru trim. II 2018 a fost încasată în contul unic (cod 9908) și a fost distribuită pentru stingerea obligațiilor fiscale privind impozitul pe salarii (s1 lei), CASS asigurați (s2 lei), șomaj asigurați (s3 lei), CAS asigurați (s4 lei) și impozit pe dividende (s5 lei).

De asemenea, accesoriile din fișa pe plătitor a societății sunt individualizate prin decizii referitoare la obligațiile de plată accesorii emise începând cu anul 2003, organele fiscale prezentând doar o parte a deciziilor emise începând cu anul 2010, constatându-se că pentru unele dintre ele există dovada comunicării prin poștă (spre exemplu, decizia nr. .../18.07.2010, comunicată prin poștă, sub semnătură și ștampilă în data de 27.08.2010), iar pentru alte decizii nu există dovada respectării procedurii de comunicare (de exemplu, decizia nr. .../16.10.2010 a fost returnată de poștă în data de 01.11.2010 pe motiv "destinatar lipsă domiciliu; avizat, reavizat, expirat termen de păstrare", fără să existe dovada comunicării prin publicitate). O parte din aceste accesorii au fost stinse din plățile efectuate de societate de-a lungul perioadei, începând cu anul 2013 până în anul 2018. În baza referatului nr. ...2020 au fost scăzute accesoriile stabilite prin decizia nr. daccx2/2016

urmare sentinței civile nr. sc1/2018, rămasă definitivă prin decizia civilă nr. sc3/2019.

Din documentele anexate rezultă și faptul că în evidența fiscală a societății ABC SRL au fost înregistrate obligații fiscale stabilite prin decizii de impunere din oficiu emise în data de 28.12.2012 și 04.06.2013, operate în baza de date în data de 04.12.2015, iar în data de 29.01.2016 au fost operate deciziile de desființare a deciziilor de impunere din oficiu inițiale. Pentru obligațiile fiscale stabilite prin deciziile de impunere din oficiu au fost stabilite inițial și accesorii prin deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii, care au fost corectate prin diminuare în evidența fiscală în baza deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. .../06.12.2018 pentru suma de ... lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe profit, impozitului pe veniturile din dividende și impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Conform fișei sintetice totale editate la data de 13.03.2020 organele fiscale au efectuat încasări și prin înființarea popririi asupra conturilor bancare ale societății ABC SRL (cod 9905) în data de 12.11.2012 - P1 lei, 06.02.2013 - P2 lei, 19.05.2014 - P3 lei, 25.06.2015 - P4 lei, care au stins parțial din obligațiile înscrise în evidența fiscală. Spre exemplu, din încasarea din data de 19.05.2014 au fost stins: debit impozit pe veniturile din salarii în sumă de P5 lei din declarația nr. ../25.11.2010, debit impozit pe veniturile din salarii în sumă de P6 lei din declarația nr.X5/2010 ( P7 lei - P8 lei = P9 lei rămas de plată) și debit impozit pe profit în sumă de P10 lei din declarația nr. ....../25.10.2010.

Având în vedere documentele existente în dosarele contestațiilor, vechimea obligațiilor fiscale principale pentru care s-au calculat accesorii (din 2003 până în 2018), precum și soluțiile instanțelor de contencios administrativ, cu adresa nr. WWW/2020 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor fiscale emitente din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice completarea dosarului contestației societății ABC SRL cu analiza neprescrierii debitelor pentru care s-au calculat accesorii din decizia de impunere contestată, punctual pentru fiecare din obligațiile principale menționate în anexă, cu menționarea expresă a declarațiilor rectificative depuse de societate și a plăților care au reprezentat acte voluntare de recunoaștere a creanțelor fiscale principale, respectiv identificarea concretă a cauzelor de suspendare a cursului prescripției extinctive, așa cum s-a invocat de către organele fiscale în referatul cauzei, modalitatea de punere în aplicare a considerentelor sentințelor civile nr. sc1/2018, respectiv nr. sc2/2019 în ceea ce privește incidența prescrierii unor debite și explicații detaliate cu privire la obligațiile fiscale evidențiate pe baza impunerilor din oficiu și la influența lor asupra accesoriiilor stabilite în sarcina societății contestatoare.

Până la data prezentei organele fiscale nu au răspuns solicitărilor din adresa nr. WWW/2020.

Din cele ce preced se reține faptul că organul de soluționare nu poate determina dacă accesoriiile din deciziile nr. daacx3/2019, nr. daacx4/2019

și nr. daccx5/2020 au fost stabilite cu respectarea prevederilor legale în materie procedural-fiscală, așa cum au fost ele modificate succesiv în cursul perioadei 2003-2018 atât în ceea ce privește ordinea de stingere a obligațiilor fiscale, cât și modalitatea de stabilire a vechimii obligațiilor fiscale accesorii, **din dosarul contestației lipsind: o parte importantă din deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii și dovezile de comunicare a acestora conform procedurii legale de comunicare (în condițiile în care o parte din plățile efectuate de societate au stins obligații fiscale accesorii și nu debite), declarațiile rectificative depuse de societate cu privire la debitele înscrise în evidența fiscală, actele emise de organele fiscale pentru înființarea popriilor și alte acte de executare silită emise pe numele societății și dovada comunicării lor, deciziile de impunere din oficiu și dovada comunicării lor, deciziile de desființare din oficiu și dovada comunicării lor, alte acte administrative fiscale în baza cărora s-au efectuat înregistrările în fișa pe plătitor a societății.**

Date fiind modificările legislative succesive în ceea ce privește ordinea de stingere și a vechimii obligațiilor fiscale, pentru a se putea analiza și concluziona cu privire la accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale individualizate în anexele la deciziile nr. daacx3/2019, nr. daacx4/2019 și nr. daccx5/2020 este nevoie de o **analiză exhaustivă a întregii evidențe fiscale a societății contestatoare, care să se extindă și asupra celorlalte obligații fiscale principale și accesorii care nu fac obiectul deciziilor contestate, pentru a se putea determina în ce măsură plățile efectuate de societate invocate în susținerea contestației au stins ori nu obligațiile fiscale principale din anexele la decizii, cu respectarea ordinii de stingere aplicabilă la data efectuării fiecărei plăți în parte.**

De asemenea, se reține faptul că instanțele de contencios administrativ s-au pronunțat prin hotărâri judecătorești definitive (sentința civilă nr. sc1/2018, rămasă definitivă în urma respingerii recursului organelor fiscale prin decizia civilă nr. sc3/2019 și sentința civilă nr. sc2/2019 nerecurată) în sensul anulării deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. daccx2/2016 și nr. daccx1/2018 emise de un alt organ fiscal (Administrația Sector Q a Finanțelor Publice), dar care privesc accesorii aferente tot debitelor individualizate prin declarațiile evidențiate în anexele deciziilor nr. daacx3/2019, nr. daacx4/2019 și nr. daccx5/2020, deci **care privesc aceeași bază de calcul și aceleași obligații fiscale principale considerate restante.** Or, conform art. 6 alin. (1) din Codul de procedură fiscală organele fiscale **sunt obligate să țină seama de soluțiile adoptate de instanțele judecătorești cu privire la situații de fapt similare la același contribuabil**, iar conform art. 430 alin. (2) din Codul de procedură civilă **autoritatea de lucru judecat privește dispozitivul, precum și considerentele pe care acesta se sprijină**, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă, **ceea ce obligă organele fiscale să procedeze la corecția evidenței fiscale prin punerea în aplicare, în integralitate, atât a dispozitivului, cât și a considerentelor instanței din hotărârile judecătorești antereferte.**

De altfel, în considerentele sentinței civile nr. sc1/2018 instanța judecătorească a reținut inclusiv faptul că se impune și emiterea unei noi decizii prin care să se evidențieze clar aspectele reținute în considerente, pentru a se putea verifica legalitatea și temeinicia impunerii unor obligații în sarcina societății reclamante.

În consecință, se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

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

Prin urmare, urmează a se desființa deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. daacx3/2019, nr. daacx4/2019 și nr. daccx5/2020 emise de Administrația Sector X a Finanțelor Publice pentru accesorii în sumă cumulată de T lei aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe profit, impozitului pe veniturile din dividende și impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, urmând ca organele fiscale să procedeze la punerea în aplicare a dispozitivului și considerentelor sentințelor civile nr. sc1/2018 și nr. sc2/2019, iar după punerea lor în aplicare să reevalueze stingerea obligațiilor fiscale în evidența fiscală analitică a societății ABC SRL și să determine obligațiile fiscale accesorii datorate numai pentru obligațiile fiscale restante neprescrise în cadrul aceleiași perioade pentru care s-au calculat accesoriile din deciziile desființate.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 91, art. 92, art. 114 și art. 115 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 6 alin. (1), art. 163, art. 165, art. 173, art. 174, art. 176, art. 279 și art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

Desființează deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. daacx3/2019, nr. daacx4/2019 și nr. daccx5/2020 emise de Administrația Sector X a Finanțelor Publice pentru accesorii în sumă cumulată de T lei, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea evidenței fiscale și recalcularea accesoriilor ținând cont de cele dispuse de instanțele judecătorești cu privire la obligațiile fiscale ale ABC SRL, de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.

