

**DECIZIA nr. 915 din 27.11.2019**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**Persoana fizică VMM,**  
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. x/30.09.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice cu adresa nr. x/26.09.2019, cu privire la contestația formulată de domnul VMM, CUI - x, cu sediul în București, str.X sector 3, prin reprezentant conventional ales avocat X conform împuternicirii avocațiale nr. X/2019, cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedură în Bld .X, Sector 4, București.

Obiectul contestației înregistrată la Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice sub nr. X/01.03.2019 și sub nr. X/01.03.2019, îl constituie **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X /17.01.2019**, prin care au fost stabilite în sarcina contribuabilului dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de X lei, comunicată prin poștă sub semnătură în data de **07.02.2019**.

Având în vedere dispozițiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **persoana fizică VMM**.

I. Prin contestația formulată, contribuabilul solicită anularea și suspendarea executării deciziei de calcul accesorii contestată în ceea ce privește accesoriile stabilite.

În data de 14.04.2018 a solicitat rambursarea sumei negative de TVA în valoare de X lei prin depunerea decontului de TVA cu opțiune de rambursare înregistrat sub nr. X/14.04.2018 aferent lunii martie 2018. Urmare acestei solicitări a fost supus unei inspecții fiscale în urma careia a fost emis Raportul de inspecție fiscală nr. MBS3-AIF-X /08.10.2018 prin care au fost stabilite obligații fiscale stabilite suplimentar.

Contribuabilul a depus din proprie inițiativă deconturile aferente lunilor septembrie 2017, octombrie 2017 și ianuarie 2018 înregistrate în fișa sintetică și au generat în mod eronat și nejustificat dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

Pentru a rectifica situația creată, contribuabilul a depus cerere la organul fiscal prin care a solicitat verificarea și recalcularea obligațiilor fiscale accesorii fără a primi răspuns până la data prezentei contestații.

Accesoriile contestate au fost calculate eronat întrucât contribuabilul a achitat toate obligațiile de plată principale.

Contribuabilul invoca jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, la art. 143 alin (1) din Directiva TVA-CJUE, Hotărârea din 25 octombrie 2018, cauza C-528/2017, Milan Bozicevic Jezovnik c. Republika Slovenija prin care se apreciază că „în cazurile în care persoana impozabilă a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a prezenta situația fiscală reală, chiar și în situația în care această situație este restabilită din oficiu, în cazul unui control, se aplică principiul securității juridice (...)”

Contribuabilul consideră că a făcut dovada că a depus toate diligențele necesare în vederea stabilirii situației fiscale reale, acționând cu bună credință, aplicarea accesoriilor nefiind justificată și fiind lipsită de temei legal.

Un alt motiv pentru care consideră decizia atacată nelegală este faptul că nu se indică modul de calcul, perioada, proveniența creanței pentru care se calculează accesoriile ceea ce atrage nulitatea absolută a acesteia.

Art. 167 alin 4 din CPF prevede că organul fiscal poate efectua compensarea din oficiu ori de câte ori constată existența unor creanțe reciproce, ori, contribuabilul consideră că nu se justifică emiterea accesoriilor înainte de operarea compensărilor.

În concluzie, contribuabilul solicită anularea deciziei nr. X /17,01,2019 referitoare la obligațiile de plata accesorii și exonerarea de la plata accesoriilor stabilite în sarcina sa, respectiv suma de X lei cu titlu de dobânzi și suma de X lei cu titlu de penalități de întârziere.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X /17.01.2019, Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice a calculat în sarcina contribuabilului **dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de X lei** asupra TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. MBS3-AIF X/08.10.2018, fiind preluată în fisa pe platitor cu data comunicării, respectiv 17.10.2018.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS3-AIF X /08.10.2018, comunicată sub semnatura la data de 17.10.2018, organul fiscal a stabilit în sarcina persoanei fizice VMMi, pentru perioada 01.12.2012 - 31.03.2018, TVA datorată suplimentar de plată în sumă de X lei. Împotriva acestui act contribuabilul nu a formulat contestație.

III. Luând în considerare motivele invocate de societate, documentele existente la dosarul contestației, susținerile organului de administrare fiscală, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

### 3.1. Referitor la nulitatea actului atacat

***Cauza supusă soluționării este dacă contestatarul poate invoca nulitatea deciziei de calcul accesorii în condițiile în care, în actul administrativ fiscal sunt înscrise elementele prevăzute la art. 49 din Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură Fiscală.***

**În fapt**, prin Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. X /17.01.2019, organele fiscale din cadrul Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice au calculat în sarcina **persoanei fizice VMM** accesorii în sumă totală de **X lei**.

Accesoriile au fost calculate asupra debitelor stabilite prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia Fiscală pentru persoane fizice nr. MBS3-AIF X /2018.

Prin contestația formulată contribuabilul invoca nerespectarea prevederilor legale în vigoare, pe motiv că prin decizia de calcul accesorii nu se indică modul de calcul, perioada, proveniența creanței pentru care se calculează accesoriile, fiind supusă sancțiunii nulității reglementate prin art. 49 din Codul de procedură fiscală.

**În drept**, prevederile art. 49 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 stipulează următoarele:

**„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 textul legal antecitat rezultă că elementele precizate la art. 49 alin. (1) din Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D.Dascalu, C, Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedura Fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea 207/2015, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia".

Astfel, în ceea ce privește susținerea contestatarului conform căreia prin decizia de calcul accesorii nu se indică modul de calcul, perioada, proveniența creanței pentru care se calculează accesoriile, nu poate fi susținută favorabil în susținerea cauzei ținând cont că accesoriile în sumă de **X lei** sunt aferente debitului stabilit de organul de inspecție fiscală, comunicat și necontestat de către contribuabil, și aferent perioadei pentru care au fost calculate, respectiv 25.01.2013 - 04.12.2018, fiind aplicate cotele prevăzute de Codul de procedură fiscală, republicat, aprobat prin Legea 207/2015.

Mai mult, rezultă că decizia de calcul accesorii nr. X /17.01.2019 cuprinde toate elementele prevăzute de legislația în vigoare, inclusiv cele prevăzute la art. 49 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea 207/2015, susținerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate și vădind o interpretare formalistă a dispozițiilor legale aplicabile, drept pentru contestația urmează a fi **respinsa ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

### **3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de X lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, cu privire la accesorii în sumă de X lei, în condițiile în care pe de o parte Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X /17.01.2019, a fost revizuită de organul fiscal prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale, iar pe de altă parte accesoriile se calculează de la data scadenței până la data stingerii obligației de plată.***

**În fapt**, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X /17.01.2019, Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilului VMMi accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de X lei asupra TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. MBS3 - AIF X /08.10.2018, comunicata la data de 17.10.2018.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS3-AIF X /08.10.2018, organul fiscal a stabilit în sarcina persoanei fizice VMMi, pentru perioada 01.12.2012 - 31.03.2018, TVA datorata suplimentar de plată în sumă de x lei. Împotriva acestui act contribuabilul nu a formulat contestație.

Contribuabilul a depus adresele înregistrate la organul fiscal de administrare sub nr. x/19.12.2018 și nr. x/16.01.2019, prin care a solicitat stingerea sumei de x lei și recalcularea obligațiilor fiscale accesorii aferente obligației de plată stabilită suplimentar.

Prin adresa întocmită și înregistrată sub x./2019 la organul fiscal de administrare, contribuabilul VMM menționează că a depus la instanța de contencios administrativ și fiscal o acțiune întemeiată împotriva deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X /17.01.2019.

Urmare adresei și a contestației formulate de contribuabil, Administrația sector 3 a Finanțelor Publice a procedat la analizarea datelor existente în fișa sintetică pe plătitori, precum și a documentelor justificative astfel, s-a constatat că s-au încărcat în evidența fiscală obligații principale suplimentare stabilite în plus în sumă de X lei și stabilite în minus în cuantum total de X lei. Aceste sume totale cuprind X obligații fiscale cu scadențe diferite, fiecare dintre acestea fiind aferente fiecărei perioade verificate în parte.

Întrucât introducerea în evidența fiscală s-a efectuat în anul 2018, după emiterea deciziei de impunere, stingerea obligațiilor de plată nu s-a efectuat pe fiecare scadență începând cu anul 2012, astfel încât obligațiile de plată stabilite prin decizia menționată stingându-se cu plățile neafiate în stingere existente în sold în anul 2018.

După introducerea în evidența fiscală a deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală toate obligațiile de plată au generat dobânzi și penalități începând cu 25.01.2013 și până în anul 2018.

Astfel, organul fiscal a procedat la reglarea evidenței fiscale, prin reconsiderarea fiecărei plăți la momentul efectuării acesteia/fiecărui decont cu suma de rambursat la momentul scadenței, astfel că toate debitele, atât cele stabilite de către organul de inspecție fiscală, cât și cele stabilite prin deconturi de TVA au fost stinse în ordinea vechimii cu plățile efectuate, respectiv cu sumele stabilite în plus/minus prin deconturile de TVA, fiind întocmită decizia de corecție nr.X/26.09.2019 prin care s-au diminuat obligațiile de plată accesorii aferente TVA cu suma de X lei.

Cu adresa transmisă pe mail și înregistrată la D.G.R.F.P București sub nr. x/31.10.2019, Administratia Sector 3 a Finantelor Publice a transmis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. x/26.09.2019 prin care au fost corectate accesoriile reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA stabilite inițial prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X /17.01.2019, în sensul diminuării accesoriilor stabilite la suma de x lei.

Față de cele mai sus mentionate rezultă că organul fiscal a raspuns problemelor ridicate de persoana fizică VMMi, reglând situația fiscală a acestuia și a anulat din sumele stabilite inițial ca dobânzi și penalități de întârziere prin emiterea deciziei de impunere nr.x/26.09.2019.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 268 alin.(1), art. 269 alin.(1) și art. 276 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 268 (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

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

*“Art. 269 [...] (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

*“Art. 276 (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

În speță, sunt aplicabile și prevederile punctului 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. 3741/2015 care prevăd:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

**[...] c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat.”**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că accesoriile reprezentând dobânzi și penalități aferente TVA în sumă de X lei stabilite inițial prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X /17.01.2019 au fost corectate, în sensul diminuării lor cu suma de X lei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/26.09.2019.

Având în vedere cele reținute, precum și actele normative incidente în speță, se reține că ne aflăm în prezența unei contestații formulate împotriva unui act administrativ fiscal care, în parte, nu mai produce efecte juridice, astfel încât contestația formulată de contribuabilul domnul VMM împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X /17.01.2019, pentru suma de X lei, a fost soluționată prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. 2231308/26.09.2019, drept pentru care, **contestația urmează a se respinge în parte ca fiind rămasă fără obiect pentru suma de 228.647 lei**, în baza art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește diferența de accesorii în sumă de X lei pentru debitele stabilite suplimentar calculate pentru perioada 01.12.2012 - 31.03.2018, se reține că acestea au fost corect calculate în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu cele anterior analizate.

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

**“Art. 156 (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. 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 institutii.**”

**“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.**

[...] (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 - (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.”

**“Art. 257. - (1) Suma realizată în cursul procedurii de executare silită reprezintă totalitatea sumelor încasate după comunicarea somației prin orice modalitate prevăzută de prezentul cod.**

(2) Sumele realizate din executare silită potrivit alin. (1) sting creanțele fiscale în ordinea vechimii titlurilor executorii, cu excepția situației prevăzute la art. 230 alin. (3) - (6). În cadrul titlului executoriu se sting mai întâi creanțele fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi creanțele fiscale accesorii, în ordinea vechimii. **Prevederile art. 165 alin. (3) referitoare la ordinea vechimii sunt aplicabile în mod corespunzător. Sumele realizate ca urmare a popririi prevăzute la art. 230 alin. (3) - (6) sting creanțele fiscale incluse în titlurile executorii pentru care s-a aplicat această măsură.**”

Potrivit dispozițiilor legale, plățile efectuate în contul de TVA sting obligațiile așa cum au fost înscrise în deconturi și depuse la organul fiscal în ordinea vechimii, iar pentru neachitarea la scadență se datorează dobânzi și penalități de întârziere. În consecință, accesoriile se datorează pentru sumele datorate și neplătite în contul de TVA în termenul legal.

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că accesoriile se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua următoare **termenului de scadență** și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, însă termenul de scadență nu trebuie confundat cu termenul de plată la care face referire art. 156 alin (1) din același act normativ mai sus menționat.

Se reține că, potrivit doctrinei, **termenul de plată** este acordat de legiuitor ca o perioadă de grație în vederea achitării obligațiilor, iar neachitarea acestora atrage executarea silită, în timp ce depășirea **termenului de scadență** atrage plata dobânzilor prevăzute și calculate conform art. 173 - art.176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată se reține că dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală fac distincție între termenul de plată și termenul de scadență întrucât la art. 156 alin (1) se stabilesc termene de plată pentru diferențe de obligații fiscale principale și accesorii în funcție de data comunicării acestora.

Astfel, se reține că termenul de scadență nu se confundă cu termenul de plată care reprezintă termenul până la care contribuabilul trebuie să achite suma respectivă și care este eșalonat în funcție de data comunicării, spre deosebire de data scadență care este stabilită în raport cu norma juridică încălcată și cu natura impunerii.

Ca un argument în plus sunt și dispozițiile art. 174 din legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează că orice obligație de plată neachitată la termenul scadent generează accesorii, legiuitorul făcând trimitere la scadență și nu la termenul de plată precizat în decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii, ca termen de conformare voluntară a contribuabilului.

În speță, organul fiscal a stabilit în sarcina contribuabilului obligația de plată a sumei de X lei reprezentând accesorii aferente TVA calculate pe perioada 25.01.2013 - 04.12.2018 pentru TVA stabilit prin decizia de impunere nr. MBS3-AIF X /2018.

Din analiza fișei sintetice pe plătitor rezultă că domnul VMM a efectuat plăți aferente debitului stabilit suplimentar în sumă de X lei.

Plățile efectuate au stins din debitul aferent TVA în ordinea vechimii, proporțional cu obligațiile datorate.

Față de cele prezentate rezultă că sumele plătite au stins obligațiile restante în ordinea vechimii, iar conform prevederilor în vigoare se calculează accesorii pentru fiecare zi de întârziere la plată până la data stingerii debitului principal, precum și penalități de întârziere datorată pentru neachitarea la scadența a obligațiilor fiscale principale. Suma de X lei reprezentând accesorii aferente TVA suplimentar de plată sunt corect și legal datorate, urmând să fie respinsă în parte contestația împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată X /17.01.2019 ca neîntemeiată pentru aceasta sumă.

Pentru considerentele aratate mai sus și în 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, se:

## DECIDE



1. Respinge in parte ca fiind rămasă fără obiect contestația formulată de domnul **VMM** în ceea ce privește accesoriile în sumă de **X lei** stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X /17.01.2019, emisă de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice, întrucât aceasta a fost revizuită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/26.09.2019.

2. **Respinge in parte ca neîntemeiată** contestația formulată de domnul **VMM** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X /17.01.2019 emisă de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit accesorii aferente TVA în sumă totală de **X lei**.

3. **Respinge** capătul de cerere privind **nulitatea actului** invocată prin contestația formulată de domnul VMM împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X /17.01.2019.

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.

DIRECTOR EXECUTIV  
Ligia Mihaela Urs