

La data de 27.06.2005 organul fiscal a transmis unei societati infiintatoare decizii de impunere referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente impozitului pe venitul din salarii pentru punctele de lucru de pe teritoriul judetului prin care au fost stabilite, in temeiul art. 85 lit. c) si art.114 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, dobanzi si penalitati de intarziere calculate pentru plata cu intarziere a impozitului pe veniturile din salarii datorat pentru anumite perioade, conform declaratiilor rectificative inregistrate la organul fiscal.

Societatea infiintatoare a solicitat reanalizarea si corectarea situatiei fiscale transmise de organul fiscal prin adresa din 27.06.2005, formuland contestatie impotriva deciziilor de impunere anexate de organul fiscal la acea adresa din urmatoarele motive : plata impozitului pe venit aferent recalcularii salariilor din luna decembrie 2003 s-a efectuat pe 30 ianuarie 2004, cand s-au calculat si virat majorarile aferente, iar pentru celelalte luni unitatea a efectuat viramentele la impozitul pe venitul din salarii in termen, la nivelul calculat si retinut la sursa.

In fapt, la data de 18.08.2004 societatea infiintatoare a depus declaratia privind obligatiile de plata la bugetul de stat pentru luna iulie 2004, potrivit careia datora bugetului de stat impozit pe venitul din salarii.

Aceasta suma a fost stinsa de organul fiscal cu plati efectuate de societate in perioada 23.07.2004 – 24.08.2004 la urmatoarele date : 23.07.2004, 04.08.2004 si 24.08.2004.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organul fiscal precizeaza ca ordinul de plata a fost vizat de banca la data de 24.08.2004, dar suma a fost decontata la data de 26.08.2004, inregistrandu-se astfel o zi de intarziere la plata acestei sume la bugetul statului fata de termenul legal de plata, respectiv 25.08.2004.

Urmare acestui fapt, organul fiscal a emis o decizie in data de 21.06.2005 prin care, in temeiul art. 85 lit. c) si art. 114 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, a calculat in sarcina societatii dobanzi pentru o zi de intarziere la plata a impozitului pe veniturile din salarii aferent iulie 2004.

Astfel, o prima cauza supusa solutionarii a fost stabilirea legalitatii masurii emiterii deciziei prin care s-au stabilit dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii pentru luna iulie 2004 in sarcina societatii, in conditiile in care banca a decontat suma convenita bugetului de stat cu o intarziere de o zi lucratoare de la data debitarii contului platitorului.

In drept, art. 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, reglementeaza la alin. (1) regimul dobanzilor si penalitatilor de intarziere in cazul platilor efectuate prin decontare bancara astfel : *“Nedecontarea de catre unitatile bancare a sumelor convenite bugetului general consolidat, in termen de 3 zile lucratoare de la data debitarii contului platitorului, nu il exonereaza pe platitor de obligatia de plata a sumelor respective si atrage pentru acesta dobanzi si penalitati de intarziere ..., dupa termenul de 3 zile.”*

Fata de motivele de fapt si de drept invocate mai sus s-a retinut ca impozitul pe venitul din salarii aferent lunii iulie 2004, scadent la data de 25.08.2004, a fost achitat de societate cu un ordin de plata stampilat de banca la data de 24.08.2004, dar decontat catre bugetul statului in data de 26.08.2004, deci cu 2 zile intarziere.

Avand in vedere ca nedecontarea de catre unitatile bancare a sumelor cuvenite bugetului general consolidat in termen de 3 zile lucratoare de la data debitarii contului platitorului atrage pentru acesta dobanzi dupa acest termen, rezulta ca organul fiscal a emis decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale din anul precedent prin care a calculat dobanzi fara a tine cont de prevederile art. 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Pentru aceste considerente ***s-a admis contestatia.***

La data de 25.01.2004, societatea a depus la organul fiscal declaratia privind obligatiile de plata la bugetul de stat pentru luna decembrie 2003, potrivit careia unitatea datora bugetului de stat impozitul pe venitul din salarii. La data de 03.02.2004 societatea a depus o declaratie rectificativa privind impozitul pe veniturile din salarii pentru aceeaasi perioada, prin care suplimenteaza datoria la bugetul de stat in contul acestui impozit.

In perioada 16.01.2004 – 30.01.2004 unitatea a efectuat plati in contul impozitului pe veniturile din salarii la urmatoarele date : 16.01.2004, 19.01.2004 si 30.01.2004.

Avand in vedere ca ultima suma a fost achitata la data de 30.01.2004, cu 4 zile intarziere fata de termenul legal de plata care era 26.01.2004, organul fiscal a emis o decizie prin care a calculat dobanzi in temeiul art. 85 lit. c) si art. 114 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

La data de 25.02.2004 societatea a depus declaratia privind obligatiile de plata la bugetul de stat pentru luna ianuarie 2004, potrivit careia unitatea datora bugetului de stat impozit pe venitul din salarii, iar la data de 24.03.2004 a depus o declaratie rectificativa prin care a diminuat aceasta obligatie.

Avand in vedere aceasta situatie de fapt si platile efectuate de societate in contul acestui impozit in perioada 30.01.2004 – 22.03.2004 organul fiscal a procedat la aplicarea prevederilor art. 110 alin. (2) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv la stingerea impozitului pe venitul din salarii datorat la bugetul general consolidat in ordinea vechimii cu platile efectuate pana la data de 24.03.2004, data diminuarii impozitului pe venitul din salarii aferent lunii ianuarie 2004 prin declaratia rectificativa.

Intrucat scadenta pentru impozitul pe veniturile din salarii aferent lunii ianuarie 2004 era 25.02.2004, organul fiscal a emis in data de 21.06.2005 o decizie prin care, in temeiul art. 85 lit. c) si art. 114 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, a calculat in sarcina societatii dobanzi si penalitati de intarziere pentru suma ramasa de achitat dupa data de 25.02.2004 si pentru suma ramasa de achitat dupa data de 22.03.2004.

La data de 25.01.2005 societatea a depus declaratia privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat pentru luna decembrie 2004, potrivit careia unitatea datora bugetului de stat impozit pe venitul din salarii. La data de

25.02.2005 unitatea a depus declaratia privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat pentru luna ianuarie 2005 cu impozit pe venitul din salarii, iar la data de 28.02.2005 a depus o declaratie rectificativa pentru luna decembrie 2004, prin care a suplimentat impozitul pe venitul din salarii pentru aceasta luna.

Respectand ordinea vechimii impozitului pe veniturile din salarii declarat la bugetul statului de contribuabil, organul fiscal a procedat la stingerea acestei obligatii bugetare aferenta lunii decembrie 2004 declarata initial si lunii ianuarie 2005 cu plati efectuate in perioada 25.01.2005 – 25.02.2005, astfel incat la data de 28.02.2005, data depunerii declaratiei rectificative pentru impozitul pe veniturile din salarii aferent lunii decembrie 2004, suma declarata a fost stinsa cu suma achitata in data de 25.02.2005.

Intrucat termenul de scadenta pentru impozitul pe veniturile din salarii aferent lunii decembrie 2004 era 25.01.2005, organul fiscal a emis in data de 21.06.2005 o decizie prin care, in temeiul art. 85 lit. c) si art. 114 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, a calculat in sarcina societatii dobanzi si penalitati de intarziere.

Organul fiscal a transmis societatii cu adresa din 27.06.2005 deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii pentru plata cu intarziere a impozitului pe venitul din salarii aferent lunilor decembrie 2003, ianuarie 2004 si decembrie 2004 de catre societate, prin care au fost stabilite dobanzi si penalitati de intarziere in temeiul art. 85 lit. c) si art. 114 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala. **In urma compensarii cu accesoriile calculate si virate de unitate din proprie initiativa, dobanzile si penalitatile de intarziere ramase in sarcina societatii s-au diminuat.**

- Cu aceeasi adresa au fost transmise deciziile emise de organul fiscal prin care au fost calculate obligatii de plata accesorii pentru plata cu intarziere a impozitului pe venitul din salarii aferent lunilor decembrie 2003 si decembrie 2004 de catre punctele de lucru de pe raza judetului Neamt ale societatii. **Organul fiscal a tinut cont de accesoriile calculate si virate de unitati din proprie initiativa.**

In cazul punctelor de lucru s-au inregistrat urmatoarele situatii:

- La data de 03.02.2004 au fost depuse declaratii rectificative privind impozitul pe venitul din salarii aferent lunii decembrie 2003 prin care s-au suplimentat sumele declarate initial la bugetul statului la data de 25.01.2004. Avand in vedere ca plata acestor sume suplimentare a fost efectuata la data de 30.01.2004, iar termenul legal de plata pentru impozitul pe venitul din salarii datorat la luna decembrie 2003 era 26.01.2004, organul fiscal a procedat la emiterea de decizii referitoare la obligatii de plata accesorii pentru impozitul pe venitul din salarii achitat cu o intarziere de 4 zile.

- La data de 25.01.2005 punctele de lucru de pe raza judetului Neamt ale societatii infiintatoare au depus declaratii privind impozitul pe venitul din salarii datorat la bugetul general consolidat pentru luna decembrie 2004. La data de 25.02.2005 unitatile au depus declaratii privind impozitul pe veniturile din salarii datorat la bugetul general consolidat pentru luna ianuarie 2005, iar la data de 28.02.2005 au depus declaratii rectificative pentru luna decembrie 2004, prin care s-a suplimentat impozitul pe veniturile din salarii.

Respectand ordinea vechimii obligatiilor fiscale reprezentand impozit pe veniturile din salarii declarate la bugetul general consolidat de catre punctele de lucru, mentionate mai sus, organul fiscal a procedat a stingerea acestor obligatii bugetare aferente lunii decembrie 2004 declarate initial si lunii ianuarie 2005 cu plati efectuate in perioada 24.01.2005 – 25.02.2005, astfel incat la data de 28.02.2005, data depunerii declaratiilor rectificative pentru impozitul pe veniturile din salarii aferent lunii decembrie 2004, sumele declarate prin aceste declaratii rectificative au fost stinse cu sumele achitate in data de 25.02.2005.

Intrucat scadenta pentru impozitul pe veniturile din salarii aferent lunii decembrie 2004 era 25.01.2005, organul fiscal a emis decizii referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente impozitului pe venitul din salarii prin care, in temeiul art. 85 lit. c) si art. 114 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, a calculat in sarcina punctelor de lucru ale societatii infiintatoare dobanzi.

Astfel, o a doua cauza supusa solutionarii a fost stabilirea legalitatii masura emiterii de catre organul fiscal pentru societatea infiintatoare si punctele sale de lucru de pe raza judetului a deciziilor transmise cu adresa din 27.06.2005, prin care s-au stabilit dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, in conditiile in care s-au inregistrat intarzieri la plata acestui impozit.

In drept ,

In ceea ce priveste modalitatea de stingere a obligatiilor fiscale, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, stipuleaza la art. 110 "Ordinea stingerii datoriilor" urmatoarele :

"(1) Daca un contribuabil datoreaza mai multe tipuri de impozite, taxe, contributii si alte sume reprezentand creante fiscale ..., iar suma platita nu este suficienta pentru a stinge toate datoriile, atunci **se sting datoriile acelu tip de creanta fiscala principala pe care il stabileste contribuabilul.**

(2) In cadrul tipului de impozit, taxa, contributie sau alta suma reprezentand creanta fiscala stabilit de contribuabil, plata se efectueaza in urmatoarea ordine:

a) sume datorate in contul ratelor din graficele de plata a obligatiilor fiscale, pentru care s-au aprobat esalonari si/sau amanari la plata, precum si dobanzile datorate pe perioada esalonarii si/sau amanarii la plata si calculate conform legii;

b) obligatii fiscale principale cu termene de plata in anul curent, precum si accesoriile acestora, in ordinea vechimii;

c) obligatii fiscale datorate si neachitate la data de 31 decembrie a anului precedent, in ordinea vechimii, pana la stingerea integrala a acestora;

d) dobanzi, penalitati de intarziere aferente obligatiilor fiscale prevazute la lit. c);

e) obligatii fiscale cu termene de plata viitoare, la solicitarea debitorului."

Referitor la stabilirea dobanzilor si penalitatilor de intarziere, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede :

- la art. 114 alin. (1)

“Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.”

- la art. 115 alin. (1)

“Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

- la art. 120 alin. (1)

“Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.”

Referitor la termenul de plata al impozitului pe venitul din salarii, art. 60 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede obligatia contribuabililor de a vira acest impozit **pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care s-a realizat venitul**, prevedere mentinuta si prin O.U.G. nr. 138/2004 privind modificarea si completarea Legii nr. 571/2003.

Fata de de motivele de fapt si de drept precizate mai sus s-au retinut urmatoarele :

- Atat societatea infiintatoare cat si punctele de lucru de pe raza judetului au depus la organul fiscal declaratii privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat prin care au declarat impozite pe veniturile din salarii aferente lunilor decembrie 2003, ianuarie 2004 si decembrie 2004, ulterior revenind asupra acestor sume cu declaratii rectificative prin care au fost majorate sau diminuate sumele declarate initial.

- Organul fiscal a procedat la stingerea datoriilor in contul impozitului pe veniturile din salarii declarate de unitatile precizate mai sus in ordinea prevazuta la art. 110 din O.G. nr. 92/2003, respectiv a compensat sumele achitate cu obligatii fiscale principale cu termene de plata in anul curent **in ordinea vechimii**, dupa ce a efectuat analiza platii in vederea stingerii obligatiilor la bugetul de stat astfel :

- s-a verificat existenta optiunii de plata exprimata de platitor si s-a constatat ca nu exista conformitate cu evidenta obligatiilor instituite si inregistrate, adica cu sumele declarate initial de contribuabilii in contul impozitelor pe veniturile din salarii;
- s-a constatat existenta unor suprasolviri, respectiv contribuabilii au achitat impozite pe veniturile din salarii fara a exista obligatii de plata la momentul achitarii.

- Urmare acestor suprasolviri si respectand ordinea vechimii impozitului pe veniturile din salarii declarat la bugetul general consolidat de catre societatea infiintatoare si punctele de lucru de pe raza judetului, organul fiscal a procedat in mod legal la stingerea impozitelor pe veniturile din salarii declarate de catre contribuabili aferente lunilor urmatoare astfel incat la data depunerii declaratiilor rectificative sumele declarate in plus prin aceste declaratii au fost stinse cu plati efectuate de catre contribuabili ulterior termenului scadent al obligatiilor respective.

Avand in vedere aceasta modalitate de stingere a datoriilor, intrucat societatea si punctele sale de lucru au declarat cu intarziere impozitele pe veniturile din salarii datorate pentru lunile decembrie 2003, ianuarie 2004 si decembrie 2004, in mod legal organul fiscal a calculat dobanzi si penalitati de intarziere prin deciziile emise, **s-a respins ca neintemeiata contestatia.**

Referitor la motivatia petentei potrivit careia pentru plata cu intarziere a impozitului pe veniturile din salarii aferent lunii decembrie 2003 s-au calculat si virat din proprie initiativa dobanzi, aceasta nu a fost retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat cu adresa din 15.04.2004 societatea a solicitat ca aceasta plata sa fie folosita la stingerea unei sume in contul impozitului pe venitul din salarii si in contul dobanzilor, sume de care organul fiscal a tinut cont cand a stabilit accesoriile aferente impozitului pe veniturile din salarii pe care societatea si punctele sale de lucru le mai aveau de achitat la bugetul general consolidat.