

DECIZIA nr. 363 din 15.05.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/31.10.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia sector 4 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/29.10.2014 cu privire la contestatia formulata de **X** cu sediul profesional in Bucuresti, Str. x nr. x sector 5.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/30.09.2014, il reprezinta:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. x /20.08.2014, comunicata sub semnatura in data de 17.09.2014, prin care s-au stabilit obligatii fiscale principale stabilite in plus la TVA in suma de x lei, dobanzi si penalitati TVA stabilite in plus in suma de x lei;

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. x 20.08.2014 comunicata sub semnatura in data de 17.09.2014, prin care s-au stabilit accesorii in suma totala de x lei aferente obligatiilor datorate la bugetul general consolidat din care contesta suma de x lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale cat si suma de x lei reprezentand accesorii aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt indeplinite dispozitiile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X** .

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin adresa inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/30.09.2014, Cabinetul de Avocat **X** a formulat contestatie impotriva decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x 20.08.2014 cat si impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. x /20.08.2014, solicitand anulara acestora pentru urmatoarele motive:

- de la data mutarii in Municipiul Bucuresti si pana la data de 22.04.2014 Cabinetul a avut sediu profesional in x nr. x, sector 4, prin decizia nr. x/2014 Consiliul Baroului Bucuresti a aprobat schimbarea sediului profesional in Str. x nr. x, sector 5;

- la data de 17.09.2014 la solicitarea reprezentantului fiscal de trimitere a dosarului fiscal, acestuia i s-au inmanat cele doua decizii de impunere contestate;

- referitor la decizia nr. x /28.05.2014 nu se mentioneaza in mod explicit provenienta debitului in suma de x lei pe care Cabinetul l-ar datora cu titlu de TVA, neindicandu-se titlu de creanta si nici data scadentei debitului;

- referitor la decizia nr. x 28.05.2014 nu se mentioneaza in mod explicit care este debitul asupra caruia s-au calculat "dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in quantum de x lei" situatie ce face imposibila verificarea unei posibile suprapunerii/dublari a creantei susmentionate cu cea consemnata cu acelasi titlu si prin decizia nr. x /20.08.2014;

Dupa reverificarea documentelor de evidenta contabila a constatat:

- la data de 23.07.2010 cabinetul a depus /inregistrat sub nr. 843864 la AS4FP decontul de TVA aferent trimestrului II 2010 prin care s-a constituit o creanta fiscala cu titlu de TVA in suma de x lei;

- in ziua in care urma sa se faca plata sumei susmentionate cabinetul a primit titlu executoriu nr. x/02.08.2010 prin care ANAF- AS4FP ii instiinta despre declansarea procedurii executarii silite a unei creante fiscale in suma de x lei aferenta TVA trim. II 2010;

- datorita neconcordantei dintre suma inserata in Decontul de TVA pe trim. II 2010 si cea din titlu executoriu nr. x 02.08.2010, reprezentatul cabinetului a solicitat relatii la compartimentul de specialitate, ocazie cu care i s-a comunicat ca la acea data Cabinetul de Avocat X figura in evidentele organului fiscal cu o suma platita in plus cu titlu de TVA in cuantum de x lei si drept urmare in titlu de creanta nr. x 02.08.2010 a fost trecuta numai diferenta, respectiv suma de x lei, suma achitata integral cu chitanta nr. x/19.08.2010;

- la data de 27.11.2013 cabinetul a solicitat o fisa sintetica ce a fost editata in sistem informatic din care rezulta ca obligatiile fiscale constituite conform deconturilor de TVA in suma de x erau achitate integral;

- organul fiscal a nesocotit faptul ca angajarea raspunderii in sarcina contribuabilului se face numai si exclusiv atunci cand creanta fiscala scadenta si neachitata a fost generata de fapta personala a acestuia sarvasita cu vinovatie si nu de „erori ale sistemului informatic” cum i s-a comunicat reprezentantului fiscal;

- in titlu executoriu – inclusiv in cel cu nr. x/02.08.2010 se inscriu toate creantele fiscale neachitate la scadenta reprezentand impozite, taxe, contributi si alte venituri ale bugetului general consolidat, precum si accesoriile aferente acestora, stabilite conform legii”;

Considera ca nu datoreaza accesoriile calculate asupra decontului de TVA trimestrul II 2012 deoarece:

- cabinetul a depus si inregistrat in termen legal decontul TVA aferent trimestrului II/2012 si a fost achitata suma datorata cu titlu de TVA, stabilita si consemnata in decontul inregistrat sub nr. x /19.07.2012;

- nu poarta nicio raspundere ca decontul de TVA aferent trimestrului II/2012 nu fusese operat in baza de date pana la data 12.03.2013 in conditiile in care vinovatia /culpa revine exclusiv sistemului informatic al organului fiscal;

- prin adresa nr. x/20.12.2012 cabinetul a solicitat compensarea creantei fata de bugetul de stat in cuantum de x lei rezultata din decizia de impunere anuala pe anul 2011 cu TVA-ul datorat pe trim IV/ 2012 conform decontului in suma de x lei;

- din cuprinsul deciziei nr. x 01.02.2013 privind compensarea obligatiilor fiscale rezulta ca din suma de x lei, din cei x lei de rambursat din decizia de impunere anuala aferenta anului 2011, s-a stins obligatia de plata la impozitul pe venituri din activitati independente pentru anul 2012, iar diferenta de x lei a fost virata in cont la data de 07.02.2013;

- ulterior prin adresa de instiintare privind infiintarea popririi asupra disponibilitatilor banesti, se efectueaza poprirea din contul bancar a sumei de x lei in data de 28.02.2013 reprezentand TVA aferent trim IV /2012;

- dupa ce s-a incarcat in program decontul de TVA in suma de x lei, s-au platit x lei cu OP nr. x/22.01.2013; x lei prin poprire bancara la data de 28.02.2013 iar diferenta este compusa din sume compensate conform adresei nr. x/05.04.2013 respectiv chit. nr. x/01.08.2012 in suma de x lei, OP nr. x/14.06.2012 in suma de x lei, OP nr. x/18.09.2012 in suma de x lei si diferenta in suma de x lei achitata cu OP din data de 22.04.2013;

- dupa schimbarea sediului profesional in sectorul 5, str. Grigore Romniceanu, nr. 27, cabinetul s-a inregistrat la Administratia sector 5 a Finantelor Publice cererea de schimbare a sediului fiscal anexand intreaga documentatie necesara impreuna cu solicitarea de transmitere a dosarului fiscal;

- a primit de la AS5FP decizia de impunere privind platile anticipate nr. x /09.06.2014, in baza careia s-au achitat atat impozitul pe venit cat si contributia de sanatate. In acest context decizia de impunere privind platile anticipate pentru anul 2014 cu nr. x/02.06.2014 primita de la AS4FP nu isi are temeiul legal;

- la o analiza pur formala a datelor inserate in anexa la decizia nr. x 20.08.2014 se observa ca suma pretinsa cu titlu de dobanzi aferente declaratiei 112 din 08.04.2014 este reluata de trei ori, dovada a lipsei de fundament real;

- in ceea ce priveste suma de x lei stabilita cu titlu de dobanzi si penalitati aferente TVA, cabinetul recunoaste ca legal calculate numai accesorii in suma de x lei, diferenta datorandu-se exclusiv neoperarii la timp in sistemul informatic al organului fiscal a deconturilor de TVA depuse in termenul legal sau a platilor efectuate de catre cabinet.

In concluzie, Cabinetul de Avocat X solicita ca la emiterea noului titlu de creanta, dupa anulara/desfiintarea celui avand nr. x /20.08.2014 si a celui avand nr. x 20.08.2014 sa inlaturati „obligatiile fiscale corectate manual” in quantum de 3.110 lei cu titlu de dobanda aferenta TVA si in suma de x lei cu titlu de penalitati de intarziere aferente TVA .

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. **x 20.08.2014** s-au stabilit in sarcina Cabinetului de Avocat X obligatii fiscale accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii si contributiilor de asigurari sociale in suma totala de x lei si aferente TVA in suma de x lei.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. **x /20.08.2014** Administratia sector 4 a Finantelor Publice a corectat evidenta fiscala stabilind urmatoarele obligatii fiscale:

- dobanzi si penalitati TVA – dobanda – x lei;
- dobanzi si penalitati TVA – penalitati de intarziere – x lei;
- TVA – debit – obligatie corectata – x lei.

III. Luand in considerare motivele invocate de societate, documentele existente la dosarul contestatiei, sustinerile organului de administrare fiscala, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei, TVA in suma de x lei stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. x /20.08.2014 si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x 20.08.2014

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a stabilit corect obligatiile de plata aferente TVA in conditiile in care contribuabilul nu a efectuat viramentele la scadenta.

In fapt, Administratia sector 4 a Finantelor Publice a emis contribuabilului urmatoarele decizii de impunere cu privire la accesoriile aferente TVA:

- decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x 20.08.2014 prin care a stabilit accesorii aferente TVA in suma de x lei;
- decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. x /20.08.2014 prin care au fost stabilite urmatoarele:
 1. accesorii aferente TVA stabilite in plus in suma de x lei;
 2. TVA stabilita in plus in suma de x lei.

La decizia privind corectia evidentei fiscale este anexa in care sunt individualizate deconturile de TVA asupra carora au fost calculate accesorii aferente TVA, explicate pe

fiecare perioada, suma asupra carora s-au calculat accesoriile, zile intarziare, cota accesorii, suma accesorii. Aceasta anexa a fost comunicata contribuabilului sub semnatura la data de 29.10.2014.

In drept, potrivit prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizeaza:

„ **Art. 22** - Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”

„**Art. 81 - (1)** Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.”

„**Art. 82 - (1)** Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.

(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

“**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) sumele datorate în contul ratei din luna curentă din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat o eșalonare la plată, precum și dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată în luna curentă din grafic sau suma amânată la plată, împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată pe perioada amânării, în cazul în care termenul stabilit pentru plata sumelor respective se împlinește în luna curentă, precum și obligațiile fiscale curente de a căror plată depinde menținerea valabilității înlesnirii acordate;

b) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată, se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹);

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. “

Cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

“Art. 120 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(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 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.(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

“ Art. 120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Incepand cu data de 3 iunie 2013, in conformitate cu prevederile art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin OUG nr. 50/2013:

„Art. 120¹ - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

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

Potivit dispozitiilor legale sus invocate contribuabilii au obligatia de a declara si de a plati obligatiile de plata la scadenta, iar pentru neplata la scadenta

se datoreaza accesorii. De asemenea, obligatiile de plata achitate de contribuabili sting obligatiile de plata in ordinea vechimi.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- Urmare a cererii depuse de cabinet de avocat X catre AS4FP la data de 02.11.2007 prin care mentioneaza „ca incepad cu luna ianuarie 2007 s-a trecut de la CNP la CF, iar declaratia 100 aferenta lunii decembrie 2006 s-a depus pe CiF in loc de CNP, iar platie s-au efectuat tot pe CIF in loc de CNP”, organul fiscal procedeaza la intocmirea notei privind corectia erorilor din documetele de plata nr. x06.12.2007;
- Dupa valorificarea notei de corectie de catre Trezoreria sector 4 cu nota contabila nr. x/17.12.207, in situatia analitica nota de corectie nu a fost inchisa conform actului administrativ fiscal, ramanad pe coloana de diferenta suma de x lei;
- La data de 23.07.2010 cabinetul depune sub nr. 843864 decontul de TVA aferent trimestrului II/2010 prin care s-a constituit o creanta fiscala cu titlu de TVA in suma de x lei din care reiese suma de x lei ca sold negativ aferent TVA din perioada precedenta pentru care nu s-a solicitat rambursarea;
- La data de 02.08.2010 organul fiscal emite titlu executoriu nr. x catre cabinetul de avocatura X pentru suma de x lei aferenta TVA, suma ce a fost achitata ulterior prin chitanta nr. x/19.08.2010.

Din sustinerile cabinetului de avocatura, prin reprezentantul fiscal al acestora au solicitat la data de 07.09.2010 informatii la compartimentul de specialitate al organului fiscal si le-a fost remisa fisa din care rezulta ca „figura cu o creanta certa fata de bugetul de stat consolidat al Statului in cunatum de x lei. La data de 27.11.2013 cabinetul a solicitat o noua fisa ce a fost editata in sistem informatic din care rezulta ca obligatiile fiscale constituite conform deconturilor de TVA arau achitate integral”.

Se retine ca suprasolvirea in suma de x lei evidentiata in fisa sintetica editata la data de 23.11.2010 nu este reala, si asa cum precizeaza si contribuabilul in cererea depusa sub nr. x/06.12.2007 acesta a depus „declaratii rectificative la luna decembrie 2006 pentru CIF si pentru CNP”. Astfel ca obligatiile fiscale constituite prin deconturile de TVA depuse au fost diminuate prin declaratia rectificativa depusa la 23.01.2007 cu suma de (-) x lei .

In urma verificarii, organul fiscal a procedat la reglarea fisei sintetice pe platitor si prelucrarea declaratiei aferenta trimestrului II/2012 inregistrata sub nr. x /17.09.2012 si recalcularea accesoriilor avand in vedere ca declaratia aferenta TVA trimestrului I/2012 a fost depusa in 25.04.2012 iar plata pentru aceasta a fost facuta cu doc. nr. 2031512 din 01.08.2012.

Mentiunea cabinetului de avocatura cum ca decontul de TVA aferent trimestrului II /2012 „nu fusese operat in baza de date pana la data de 12.03.2012” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece acesta se regaseste in fisa sintetica pe platitor prelucrat cu data depunerii, respectiv 19.07.2012.

Cu privire la decontul de TVA aferent trimestrului IV/2012 depus pe CF- x sub nr. x din 24.01.2013 in suma de x lei pentru care societatea a solicitat prin cererea nr. x/20.12.2012 ca decizia de impunere anuala aferenta anului 2011, emisa pe CNP – x in suma x lei sa fie compensata cu obligatia aferenta TVA, se retine ca organul fiscal a procedat conform deciziei privind compensarea obligatiilor fiscale nr. x 01.02.2013 la compensarea sumei de x lei din contul diferente de impozit anual de regularizat in contul impozit pe venit din activitati independente iar diferenta in suma de x lei a fost virata in cont, asa cum sustine contestatarul.

Urmare a platilor in suma totala de x lei efectuate de catre cabinetul de avocatura in contul unic pe CNP s-a procedat de catre AS4FP la indreptarea erorii materiale in contul TVA pe CF conform cererii depusa sub nr. x/05.04.2013.

Organul fiscal prin adresa de instiintare privind infiintarea popririi asupra disponibilitatilor banesti nr. x/28.02.2013 efectueaza poprirea din contul bancar al cabinetului de avocatura pentru suma de 4.688 lei, reprezentand TVA aferent trimestrului IV /2012.

Societatea nu a achitat in termen obligatiile fiscale aferente taxei pe valoare adaugata. Obligatiile de plata aferente taxei pe valoare adaugata au fost stinse atat prin plati cat si din popriri, in evidenta fiscala regasindu-se toate platile efectuate.

In sustinerea contestatiei cabinetul invoca "in ceea ce priveste suma de x lei stabilita cu titlu de dobanzi si penalitati aferente TVA, asa cum am aratat deja recunoastem corectitudinea sumei de de x lei diferenta darorandu-se neoperarii la timp in sistemul informatic a deconturilor depuse in termen legal sau a platilor efectuate" in conditiile in care in evidentele fiscale se inscriu obligatii de plata evidentiata in deconturile de TVA, ce sunt corect preluate de organul fiscal in evidenta fiscala.

Analizand modul de determinare a accesoriilor aferente TVA se constata urmatoarele:

Decizia de corectie nr. x /20.08.2014				
	Decizia nr. x	Obiligatie de plata initiala	Obligatie corectata	Diferenta in plus
Dob./Maj.	x lei	x lei	x lei	x1 lei
Penalitate	x lei	x lei	x lei	x lei
Total acc. TVA	x lei	x lei	x lei	x lei
Debit TVA		x	x lei	x lei

La data de 29.10.2014 ulterior depunerii contestatiei organele fiscale au inmanat contribuabilului sub semnatura, anexa la decizia de corectie nr. x, in care sunt prezentate in detaliu calculul accesoriilor aferente TVA in suma de de x lei, din care au fost deduse viramentele efectuate de acesta cu titlu de accesorii TVA, ramanand de plata efectiv suma de x lei.

De mentionat, ca desi ulterior depunerii contestatiei organul fiscal remite contribuabilului aceasta anexa, in care raspunde in cea mai mare parte criticilor acestuia vizand imposibilitatea pronuntarii, asupra unui calcul corect, pana la data prezentei nu a fost depusa la organul de solutionare a contestatiei nicio precizare. Astfel invocarea nulitatii deciziei atacata este neintemeiata.

Din analiza anexei la decizia nr.x /20.08.2014 emisa in urma corectarii evidentei fiscale, rezulta ca organul fiscal era indreptatit la calculul accesoriilor in conditiile in care contribuabilul nu a efectuat integral si la termen plata TVA declarata de acesta.

In ceea ce priveste posibilitatea organului fiscal de a emite decizia de corectie a evidentei fiscale prin OPANAF 144/ 2012 este reglementata legal aceasta situatie.

Necesitatea emiterii deciziei de corectie rezulta din considerentele urmatoare:

- necesitatea corectiei existente in evidenta fiscala cu privire la sume de x lei, ce figura ca o „falsa” suprasolvire, aspect datorat in primul rand de faptul ca insusi contribuabilul a efectuat eronat atat declararea TVA, cat si plata in loc de CNP in CIF;
- nenumaratele corectii ale documentelor de plata determinate de faptul ca viramentele privind TVA au fost efectuate eronat.

Solicitarea contribuabilului de a i se anula suma de x lei ca fiind nelegala pe motiv ca a fost executat mai putin cu aceasta suma este total neintemeiata, in conditiile in care avea cunostinta de faptul ca pentru trimestrul II 2010 avea de plata TVA in suma

de x lei, achitand doar suma de x lei prin executare silita. Este evident faptul ca in urma reanalizarii obligatiilor de plata declarate si achitate de contribuabil a rezultat faptul ca aceasta suma nu a fost achitata, iar stingerea obligatiilor fiscale se face in ordine vechimii, motiv ce determina calcularea de accesorii in sarcina contribuabilului.

Avand in vedere cele prezentate si in temeiul art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede "prin decizie contestata va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă." coroborat cu pct. 11.1 lit.a din Ordinul Preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

„11.1. Contestaţia poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situaţia în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susţinerea contestaţiei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Cabinetul de avocatura X in ceea ce priveste accesoriiile aferente TVA in suma de x lei (x lei – x lei, suma necontestata) si TVA in suma de x lei stabilite prin decizia de corectie nr. x /20.08.2014 si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x 20.08.2014

3.2. Referitor la accesoriiile aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale in suma de x lei stabilite prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x 20.08.2014

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a emis corect decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, in conditiile in care in evidenta pe platitor la inceputul anului 2007 au fost efectuate mai multe corectii fara ca organul fiscal emitent sa faca vreo precizare cu privire la aceste corectii.

In fapt, Administratia sector 4 a Finantelor Publice a emis Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x /20.08.2014, prin care s-au stabilit in sarcina Cabinetului de Avocatura X accesorii aferente obligatiilor fiscale contestate in suma de x lei, astfel:

- x lei aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- x lei aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- x lei aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- x lei aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- x lei aferente contributiei individuale de sigurati pentru somaj retinuta de asigurati;
- x lei aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- x lei aferente contributiei de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- x lei aferente contributiilor pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice.

In drept, potrivit O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004 in vigoare pe perioada depunerii declaratiilor fiscale:

Codul de procedura fiscala:

"Art. 85 - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri."*

"Art. 110 - (3) Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptatite, potrivit legii."

Norme metodologice:

"107.1. Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;

b) **declaratia fiscala, angajamentul de plata sau documentul întocmit de platitor prin care acesta declara obligatiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de catre platitor, potrivit legii**".

"Art. 114 - (1) Platile catre organele fiscale se efectueaza prin intermediul bancilor, trezoreriilor si al altor institutii autorizate sa deruleze operatiuni de plata.

(2) Plata obligatiilor fiscale se efectueaza de catre debitori, distinct pe fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat, inclusiv majorari de întârziere. Dispozitiile art. 1093 din Codul civil se aplica în mod corespunzator.

(2¹) Debitorii vor efectua plata impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevazute prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, într-un cont unic, prin utilizarea unui ordin de plata pentru Trezoreria Statului pentru obligatiile datorate bugetului de stat si a unui ordin de plata pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligatii de plata.

(2²) **Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, dupa caz, proportional cu obligatiile datorate.**

(2³) În cazul în care suma platita nu acopera obligatiile fiscale datorate, distribuirea, în cadrul fiecarui buget sau fond, pe tip de impozit, contributie sau alta suma reprezentând creanta fiscala se face mai întâi pentru impozitele si contributiile cu retinere la sursa si apoi pentru celelalte obligatii fiscale, proportional cu obligatiile datorate.

(2⁴) **Metodologia de distribuire a sumelor platite în contul unic si de stingere a obligatiilor fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.**

(2⁵) Plata obligatiilor fiscale, altele decât cele prevazute la alin. (2¹), se efectueaza de catre debitori, distinct pe fiecare impozit, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca declaratiile depuse de contribuabili reprezinta titluri de creanta prin care se stabilesc si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, motiv pentru care, organul fiscal are obligatia de a le inregistra in baza sa de date.

Totodata, un contribuabil are obligatia de a plati distinct, la termenele legale, impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat, in speta obligatiile fiscale, stabilite si individualizate prin declaratiile depuse. Pentru plata cu intarziere a obligatiilor fiscale inregistrate in evidenta fiscala, organul fiscal calculeaza obligatii fiscale accesorii de la data scadentei pana la data stingerii.

In ceea ce priveste modalitatea de stingere a obligatiilor fiscale, aceasta se efectueaza cu respectarea prevederilor Codului de procedura fiscala, coroborate cu dispozitiile OPANAF nr. 138/2012 privind modificarea anexei la Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 1.314/2007 pentru aprobarea Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic şi de stingere

a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia. Astfel, potrivit dispozițiilor OPANAF nr. 138/2012 :

„5. Cu excepțiile prevăzute la pct. 16-25, 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. 114 alin. (2³) din Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

- a) impozitele și contribuțiile cu reținere la sursă;*
- b) celelalte obligații fiscale principale;*
- c) 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 lit. a), b) sau c), distribuirea se face, în cadrul categoriei respective, proporțional cu obligațiile datorate.

7. După efectuarea distribuirii, organul fiscal competent efectuează stingerea obligațiilor fiscale ale contribuabilului potrivit prevederilor art. 115 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală și înștiințează contribuabilul, cu cel puțin 5 zile înainte de următorul termen de plată a obligațiilor fiscale, despre modul în care s-a efectuat stingerea.

8. În situația în care, după efectuarea operațiunilor de distribuire și de stingere, în conturile unice prevăzute la pct. 2 și 3 mai rămân sume nedistribuite, se procedează astfel:

a) în cazul în care suma rămasă nedistribuită a fost plătită în contul unic 20.47.01.01 "Venituri ale bugetului de stat - sume încasate pentru bugetul de stat în contul unic, în curs de distribuire", la sfârșitul lunii, diferența rămâne înregistrată în acest cont;

b) în cazul în care suma rămasă nedistribuită a fost plătită în contul unic de disponibil 55.02 "Disponibil al bugetelor asigurărilor sociale și fondurilor speciale, în curs de distribuire", aceasta se distribuie de organul fiscal competent, în ultima zi lucrătoare a lunii, în contul 22.47.03.02 "Venituri ale bugetului asigurărilor sociale de stat - contribuții către bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru șomaj și bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate încasate în contul unic, în curs de distribuire".

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).”

Din analiza fisei sintetice pe platitor, a documentelor depuse la dosarul cauzei și a prevederilor legale prezentate mai sus rezulta următoarele:

- declaratia aferenta lunii decembrie 2006 pe CNP cu scadenta la data de 25.01.2007 a fost depusa eronat pe CF, organul fiscal procedand la intocmirea notei privind corectia erorilor din documentul de plata nr. x/06.12.2007;

- cabinetul de avocatura a depus declaratia rectificativa nr. x prin care au fost diminuate debitele declarate initial scadente la data de 25.01.2007, astfel ca organul fiscal nu a avut in vedere stingerea corecta privind obligatiile fiscale si nici reglarea situatiei fiscale ca urmare a generarii de accesorii;

- declaratia depusa la impozitul pe salarii sub nr. x/21.01.2008 cu obligatie de plata declarata in suma de x lei este achitata de contribuabil in data de 21.01.2008;

- declaratia depusa la impozitul pe salarii sub nr. x/20.02.2008 cu obligatie de plata declarata in suma de x lei este achitata in data de 20.02.2008;

- cu privire la contributiile sociale acesta depune declaratiile nr.x-20/08.04.2012, nr. x-20/07.03.2012 si nr. x-20/09.02.2012 cu scadenta la 25.04.2012 cu obligatie de plata declarata in suma de x lei/pe declaratie pentru care efectueaza plata in suma de x lei la 22.02.2012 in suma de x lei la 23.03.2012 si in suma dex lei la 17.05.2012;

- AS4FP prin referatul cauzei nu face nicio analiza asupra deciziei referitoare la obligatiile de plata accesoriei nr. x 20.08.2014 prin care au fost stabilite aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale.

Nu poate fi retinuta invocarea de catre contribuabil cum ca „Declaratia 112 din 08.04.2012 este reluata de trei ori” intrucat aceasta este aferenta obligatiilor de plata diferite, impozit pe salarii respectiv contributia de asigurari sociale datorata de angajator.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 213 Cod procedura fiscala care prevede „ *in soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării*”.

Astfel in conditiile in care in evidenta pe platitor la inceputul anului 2007 atat la impozitul pe salarii cat si la contributiile sociale sunt operate o serie de corecturi, respectiv plata, restituire, suprasolviri, declaratii rectificative, organul de solutionare a contestatiilor este in imposibilitatea de a se pronunta cu asupra legalitatii calculului de accesorie, **daca a fost respectata ordinea de stingere a obligatiilor fiscale**, urmeaza sa desfiinteze in parte Decizia referitoare la obligatiile de plata accesoriei nr. x 20.08.2014 prin care Administratia sector 4 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina Cabinetului de avocatura Burlacu Valere, accesorie aferente obligatiilor fiscale in suma de totala x lei. Prin aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**”.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5-11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanelor Publice nr. 2906/2014, respectiv:

11.5. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii”.

In consecinta, fata de cele prezentate mai sus, Administratia sector 5 a Finantelor Publice, ca organ fiscal de administrare, va proceda la reanalizarea situatiei fiscale pentru CABINET DE AVOCAT X tinand cont de prevederile legale in vigoare pentru a determina in mod corect situatia fiscala a acestuia, in ceea ce priveste accesoriile in suma de x lei cu privire la calcularea acestora, respectiv daca sunt stabilite in interiorul cursului de prescriptie, daca reglarile operate la inceputul anului 2007 au condus la denaturarea evidentei fiscale, respectiv la calcularea eronata a acestora, reanalizand si respectarea ordinii de stingere.

Pentru considerentele ce preced, in temeiul temeiurilor legale invocate prin prezenta si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

DECIDE

1. Respinge in parte ca neintemeiata, contestatia formulata de CABINET DE AVOCAT X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. x /20.08.2014 si deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x 20.08.2014, emise de AS4FP prin care s-au stabilit obligatii fiscale principale stabilite in plus la TVA in suma de **x lei** si dobanzi si penalitati aferente TVA in suma de **x lei**.

2. Desfiinteaza in parte Decizia referitoare la obligatii de plata accesorii x 20.08.2014 emisa de AS4FP pentru suma de **x lei** reprezentand accesorii aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale, urmand ca AS5FP sa reanalizeze situatia fiscala pentru Cabinet de Avocat X, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

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