



ROMÂNIA
CURTEA DE APEL

- SECȚIA COMERCIALĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL -

Dosar nr. /2008

Decizia nr. 856/2008

ȘEDINȚA PUBLICĂ DIN 19 DECEMBRIE 2008

PREȘEDINTE - - președinte instanță
- judecător
- judecător
- grefier

XX

La ordine a venit spre soluționare recursul declarat de recurenta-reclamantă împotriva sentinței civile nr. 45/CF din 26 iunie 2008, pronunțată de Tribunalul , în dosarul nr. /2008, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică au răspuns dl. cu delegație de reprezentare, pentru recurenta-reclamantă și consilier juridic , cu delegație de reprezentare la dosar, pentru intimata-pârâtă D.G.F.P.

Procedura a fost legal îndeplinită.

S-a expus referatul oral asupra cauzei, după care se constată că intimata-pârâtă a depus la dosar precizări față de adresa nr. '2008 emisă de AF.P în dublu exemplar.

Se comunică copie de pe aceste precizări reprezentantului recurente-reclamante. Acesta solicită a se judeca la acest termen, aspect față de care reprezentantul intimatei-pârâte nu se opune.

Nemaifiind alte cereri de formulat și probe de administrat, instanța acordă cuvântul părților pentru a pune concluzii pe fondul cauzei.

Reprezentantul recurente-reclamante solicită admiterea recursului pentru următoarele considerente : deși i s-a adus la cunoștință că are datorii de achitat la bugetul de stat, a achitat sume în plus la bugetul statului și bugetul general consolidat începând cu anul 2005, toate creanțele privind impozitul pe veniturile din salarii și la bugetul consolidat fiind acoperite în totalitate și, totodată, dată fiind vacantarea postului de contabil al recurente-reclamante, s-a aflat în imposibilitate de a depune la timpul respectiv declarațiile fiscale aferente anilor 2005 – 2006.

Consideră că nu trebuiau calculate majorări de întârziere întrucât toate creanțele fiscale au fost achitate în termenul legal, așa cum rezultă și din fișa sintetică totală emisă de A.F.P. , declarațiile depuse în anul 2007 stingând sumele achitate în anul 2007 dar nu și pe cele achitate în anii 2005 și 2006.

La solicitarea instanței, reprezentantul recurente-reclamante arată că datoriile către bugetul de stat și bugetul general consolidat au fost plătite în fiecare lună, dar nu cu titlu.

În concluzie, solicită admiterea recursului și pe cale de consecință, anularea deciziei nr. /30.01.2008 și a deciziilor /11.12.2007, emise de A.F.P.

Reprezentantul intimatului-pârâte, față de considerentele expuse în întâmpinare și înscrisurile depuse, solicită respingerea recursului ca neîntemeiat și menținerea hotărârii instanței de fond întrucât recurenta-reclamantă nu a depus declarații fiscale, nu a individualizat obligațiile de plată către bugetul de stat și datorită acestei situații s-a apelat la reținerea sumelor cu titlu de accesorii, potrivit art.111 Cod procedură fiscală. Precizează că au trecut 3 ani de când recurenta-reclamantă a achitat sumele în plus, sume ce sunt depozitate în conturile de trezorerie întrucât existau obligații care nu erau individualizate.

Reprezentantul recurente-reclamante arată că a procedat la clarificarea situației privind suma achitată în plus, prin depunerea declarațiilor fiscale restante. Specifică în acest sens că ordinele de plată depuse menționau clar obligațiile de plată dar neavând declarațiile fiscale depuse nu se știa ce sume să se rețină.

Totodată, datorită împrejurării că recurenta-reclamantă nu a avut angajat contabil în acea perioadă nu au fost depuse declarații fiscale, iar intimata-pârâtă nu s-a sesizat când în 2007 recurenta-reclamantă și-a îndeplinit obligația depunerii celor restante.

S-au declarat dezbaterile închise, cauza rămânând în pronunțare.



CURTEA

- deliberând -

Asupra recursului de față constată următoarele :

Prin sentința civilă nr. 7/26 iunie 2008 pronunțată de Tribunalul Neamț în dosarul nr. 10/2008 a fost respinsă ca fiind neîntemeiată acțiunea formulată de Școala [redacted] din comuna [redacted], județul [redacted], în contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE [redacted], având ca obiect contestația împotriva deciziei nr. 7/30 ianuarie 2008. A fost respinsă și cererea de suspendare a actului administrativ contestat.

Pentru a pronunța această sentință instanța de fond a reținut următoarele :

- Școala [redacted] a depus declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat cu întârziere față de termenul legal de depunere;

- declarațiile aferente perioadei februarie 2005-decembrie 2005 au fost depuse la data de 09.11.2007;

- declarația pentru luna ianuarie 2006 a fost depusă la data de 30.11.2007;

- declarația pentru luna februarie 2006 a fost depusă la data de 1.2007;

- declarațiile aferente perioadei mai-decembrie 2006 au fost depuse la data de 13.11.2007;

- declarațiile aferente perioadei ianuarie-mai 2007 au fost depuse la data 05.06.2007;

- declarațiile aferente perioadei iunie 2007-octombrie 2007 au fost depuse la termenele stabilite de reglementările legale în vigoare.

Totodată reclamanta a depus o serie de declarații rectificative prin care își majorează obligațiile declarate inițial, respectiv:

- declarația rectificativă pentru luna ianuarie 2006 nr. ... depusa la data de 14.11.2007;
- declarația rectificativă pentru luna martie 2006 nr. ... depusa la data de 13.11.2007;
- declarația rectificativă pentru luna aprilie 2006 nr. ... depusa la data de 13.11.2007;
- declarația rectificativă pentru luna august 2007 nr. ... depusa la data de 10.12.2007.

Referitor la plățile efectuate în perioada februarie 2005-mai 2007 reclamanta a făcut lunar plăți în contul impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale la bugetul general consolidat, iar stingerea obligațiilor datorate are loc în:

- ordinea vechimii depunerii declarațiilor la organul fiscal competent;
- obligațiile datorate pentru perioada ianuarie 2007-octombrie 2007, depuse până la data de 05.11.2007, au fost stinse din plățile efectuate de către contribuabil în perioada ianuarie 2005-mai 2006, aflate în sold la data de 01.01.2007 ca sume virate în plus;
- obligațiile datorate pentru perioada februarie 2005-decembrie 2005, depuse la data de 09.11.2007, au fost stinse din plățile efectuate de unitate în perioada mai 2006 - decembrie 2006 aflate în sold la data de 01.01.2007 ca sume virate în plus;
- obligațiile declarate pentru perioada ianuarie 2006 - decembrie 2006, depuse ulterior datei de 09.11.2006 au fost stinse din plățile efectuate de contribuabil în anul 2007.

În ce privește obligațiile de plată accesorii:

La data de 11.12.2007, Administrația Finanțelor Publice a emis pentru Școala ... Deciziile nr. ... referitoare la obligațiile de plată accesorii prin care a calculat, în temeiul art.85 lit. c) și art. 119 din

O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorări de întârziere în suma totală de 1.111 lei aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuții sociale la bugetul general consolidat, din care:



- suma de 1.111 lei reprezintă majorări de întârziere aferente obligațiilor de plata înscrise în declarațiile fiscale depuse cu întârziere la organul fiscal;
- suma de 1.111 lei reprezintă majorări de întârziere aferente obligațiilor fiscale constituite în baza declarațiilor rectificative.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de 1.111 lei, aferente obligațiilor de plata înscrise în declarațiile fiscale depuse cu întârziere la organul fiscal, Școala nr. 1 din comuna Băcău a efectuat plata obligațiilor datorate bugetului general consolidat în termenele legale de plata, însă nu a avut în vedere că potrivit art. 81 din Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, aceasta avea obligația de a depune declarațiile fiscale la termenele stabilite de Codul fiscal.

Astfel, până la data de 05.06.2007 când au fost depuse declarațiile aferente perioadei ianuarie 2007-mai 2007, se poate vorbi de o suprasolvire în evidența fiscală a contribuabilului, întrucât acesta a efectuat plăți fără a exista debit declarat.

Nerespectarea termenului de depunere a declarațiilor, pe de o parte, și nedepunerea în ordine cronologică a acestora, pe de altă parte, au avut drept consecință stingerea obligațiilor aferente anului 2005, iar în final a obligațiilor declarate pentru anul 2006, la data stingerii, organul fiscal respectând ordinea vechimii obligațiilor.

Referitor la ordinea stingerii obligațiilor, se reține că începând cu data de 01.01.2007, art. 111 din Codul de Procedură Fiscală, republicat, stipulează:

(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 aceluia tip de creanță fiscală principală pe care îl stabilește contribuabilul.

(2) În cadrul tipului de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă reprezentând creanță fiscală, stabilit de contribuabil, stingerea se efectuează, 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 eșalonare la plată, precum și dobânda datorată în luna curentă din grafic sau suma amânată la plată, împreună cu dobânzile datorate pe perioada amânării. În cazul în care termenul de plată se împlineste în luna curentă, precum și obligațiile fiscale curente de a căror plată depinde menținerea valabilității înlesnirii acordate:

b. obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile art. 166 în mod corespunzător:

c) sumele datorate în contul următoarelor rate din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat eșalonare, 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 dobânzile datorate pe perioada amânării, după caz;

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(3) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:

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

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

Începând cu data de 01.09.2007, art. 111 devenit art. 115, după republicarea Codului de procedură fiscală din data de 31.07.2007, are următorul conținut:

(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 aceluiași tip de creanță fiscală principală pe care îl stabilește contribuabilul.

(2) În cadrul tipului de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă reprezentând creanță fiscală, stabilit de contribuabil, stingerea se efectuează, 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 eșalonare la plată, precum și majorarea de întârziere datorată în luna curentă din grafic sau suma amânată la plată, împreună cu majorările de întârziere datorate pe perioada amânării, în cazul în care termenul de plată se împlinește în luna curentă, precum și obligațiile fiscale curente de a căror plată depinde menținerea valabilității înlesnirii acordate;

b) obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile art. 169 în mod corespunzător;

c) sumele datorate în contul următoarelor rate din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat eșalonare, 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 majorările de întârziere datorate pe perioada amânării, după caz;

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(3) 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.

Prin urmare, intimata în cauză a aplicat în mod corect regimul special de imputație a plăților stabilit în mod expres prin legislația fiscală în raport cu dispozițiile de drept comun ale Codului civil, atunci când există creanțe bănești succesive .

Referitor la majorările de întârziere în suma de lei aferente obligațiilor fiscale constituite în baza declarațiilor rectificative:

Scoală a procedat la data de 13.11.2007 și la data de 10.12.2007 la depunerea de declarații rectificative pentru lunile ianuarie 2006, martie 2006, aprilie 2006 și august 2007, prin care a suplimentat obligațiile de plată declarate inițial.

Potrivit evidentei pe plătitor, organul fiscal a efectuat stingerea obligațiilor constituite în baza acestor declarații fiscale rectificative în ordinea vechimii, așa cum este reglementat de art. 115 alin. 2 lit. c din O. G. nr.92/2003 republicată, luându-se în considerare plățile efectuate de contribuabil și neutilizate la data depunerii declarațiilor rectificative.

Urmare acestor modalități de stingere a datoriei, constatându-se întârzieri la stingerea obligațiilor fiscale declarate, aferente anilor 2005 și 2006, în mod legal ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE a emis deciziile nr.

/11.12.2007 referitoare la obligațiile de plată accesorii, prin care s-au calculat în sarcina Scolii majorări de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale la bugetul general consolidat.

Sunt neîntemeiate motivele contestației referitoare la înlocuirea răspunderii materiale cu cea penală:



Accesoriile fiscale calculate in cauza nu reprezintă aplicarea unei sancțiuni materiale pentru depunerea cu întârziere a declarațiilor fiscale (fapta sancționată deja contravențional), ci constituie o operațiune fiscală distinctă efectuată de către organul fiscal în temeiul legii, respectiv art. 116 și art. 119 Cod procedură fiscală, urmarea stingerii cu întârziere a obligațiilor fiscale principale, (obligații fiscale scadente în perioada 2005 - 2006 și stinse în anul 2007).

Referitor la solicitarea suspendării executării actului administrativ fiscal contestat:

Se reține că se impune respingerea acestui capăt al acțiunii în principal întrucât nu a fost plătită cauțiunea prevăzută de art. 215 alin. 2 Cod procedură fiscală.

În subsidiar se impune respingerea acestui capăt de cerere întrucât nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 15 alin.(1) din Legea nr. 544/2004 pentru suspendarea executării actului administrativ fiscal. Acest text de lege permite suspendarea pentru motivele prevăzute la art. 14 din aceeași lege. Astfel, conform acestui articol se poate suspenda executarea actului în cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, iar reclamanta în cauză nu a făcut dovada îndeplinirii celor două condiții cumulative.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta. În motivarea recursului recurenta arată că în perioada februarie 2005 - decembrie 2006 a achitat în totalitate și în termenul legal creanțele privind impozitul pe veniturile din salarii în sumă totală de lei. Cu adresa nr. /31 octombrie 2007 Administrația Administrația Finanțelor Publice a orașului Roznov i-a comunicat că figurează cu sume achitate în plus în sumă de lei. Administrația Administrația Finanțelor Publice a orașului Roznov nu i-a comunicat anterior că figurează cu sume achitate în plus și nici că nu sunt depuse declarațiile lunare privind

obligațiile de plată la bugetul consolidat al statului, deși înregistra lunar sume consistente.

Recurenta mai arată că numai o parte din ordinele de plată ale creanțelor fiscale au fost considerate ca ținând loc de declarații. Din fișa sintetică totală emisă de Administrația Finanțelor Publice a orașului Roznov rezultă că din sumele achitate au fost stinse debitele din 2007 și nu pe cele din 2005 și 2006.

Apreciază că nu trebuiau calculate majorări de întârziere, deoarece sumele au fost achitate în termenul legal și că școala, prin declarațiile lunare depuse și prin ordinele de plată, a stabilit ordinea de decontare.

Intimata - pârâtă a formulat întâmpinare prin care solicită respingerea recursului.

Arată că recurenta a depus declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat cu întârziere față de termenul legal de depunere, că în perioada februarie 2005 - mai 2007 contribuabilul a făcut lunar plăți în contul impozitului pe veniturile din salarii și a construcțiilor sociale la bugetul general consolidat, iar stingerea obligațiilor datorate a avut loc în ordinea vechimii depunerii declarațiile la ordinul fiscal teritorial.

Referitor la obligațiile de plată a accesoriilor în sumă totală de lei, arată că au fost calculate în temeiul art. 85 lit. c și art. 119 din O.G. nr. 92/2003.

Precizează faptul că accesoriile fiscale calculate în cauză nu reprezintă aplicarea unei sancțiuni materiale pentru depunerea cu întârziere a declarațiilor fiscale, faptă sancționată deja contravențional, ci constituie o operațiune fiscală efectuată de către organul fiscal în temeiul art. 116 și 119 Cod procedură fiscală, urmare a stingerii cu întârziere a obligațiilor fiscale principale, obligații scadente în perioada 2005 - 2006 și stinse în anul 2007.

Curtea, analizând actele și lucrările din dosar și sentința recurată, în raport de motivele de recurs invocate și din oficiu, reține următoarele :

Prin deciziile nr. - /11 decembrie 2007 emise de ADMINISTRAȚIA FINANȚELOR PUBLICE A ORAȘULUI au fost stabilite obligații

de plată în sumă totală de lei în sarcina recurentei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale la bugetul general consolidat.



Accesoriile au fost calculate de organul fiscal ca urmare a depunerii cu întârziere a declarațiilor fiscale pentru perioada mai 2005 - mai 2007 și a nedepunerii acestora în ordine cronologică, organul fiscal apreciind că stingerea obligațiilor se face în acest caz în conformitate cu art. 115 alin. 2 lit. b și alin. 3 lit. c din Codul de procedură fiscală.

Ca situație de fapt, Curtea reține că în perioada mai 2005 - decembrie 2006 recurenta a achitat lunar în contul impozitului pe veniturile din salariu și a contribuțiilor sociale la bugetul general consolidat suma totală de lei.

Pentru perioada mai sus menționată recurenta nu a depus declarații fiscale lunar; pentru perioada februarie 2005 - decembrie 2005 au fost depuse declarațiile fiscale la data de 09 noiembrie 2007, iar pentru anul 2006 au fost depuse în perioada 13.11. - 30.11.2007.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 119 din Codul de procedură fiscală se datorează majorări de întârziere pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată.

Plecând de la această dispoziție legală, trebuia stabilit dacă plățile făcute de recurentă lunar sunt considerate plăți efectuate la scadență.

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se face prin declarația fiscală în condițiile art. 82 al. 2 și art. 86 al. 4 Cod procedură fiscală sau prin decizia emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Potrivit art. 81 Cod procedură fiscală recurenta avea obligația de a depune declarații fiscale la termenele stabilite de Codul fiscal.

Nedepunerea declarației fiscale (art. 83 alin. 4 din Codul de procedură fiscală) dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general

consolidat. Stabilirea din oficiu nu se poate face înainte de îndeplinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale.

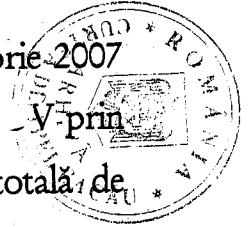
Având în vedere dispozițiile legale mai sus amintite și dispozițiile art. 81 alin. 3 lit. a din Codul de procedură fiscală care prevede că obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care a fost efectuată plata obligației fiscale, Curtea reține că în condițiile în care pentru sumele achitate prin ordine de plată recurenta a indicat tipul creanței fiscale principale pe care contribuabilul înțelege să o stingă, nu au fost stabilite diferențe între sumele achitate lunar și cele datorate, plata obligațiilor fiscale a fost făcută la scadență.

Nedepunerea declarațiilor fiscale în termenul legal atrage aplicarea sancțiunii contravenționale, iar ca operațiune fiscală stabilirea obligației fiscale din oficiu și nu stabilirea obligației de plată a unor accesorii.

În ceea ce privește aplicabilitatea art. 115 Cod procedură fiscală, Curtea apreciază că această dispoziție legală nu este aplicabilă în speță, pentru că nu ne aflăm în situația reglementată de acest articol, situație în care contribuabilul a plătit o sumă care nu este suficientă pentru a stinge datoriile, în speță recurenta achitând datoriile curente în momentul stabilit de lege. De altfel, textul de lege invocat de intimată pentru a demonstra că organul fiscal a respectat dispozițiile legale privind stingerea obligațiilor fiscale și vechimea obligațiilor fiscale este un argument în favoarea tezei că stingerea obligației fiscale nu se face în funcție de momentul depunerii declarației fiscale, textul de lege invocat (art. 115 alin. 1 lit. b și alin. 2 lit. c Cod procedură fiscală), referindu-se la declarațiile fiscale rectificative.

Sintetizând cele mai sus expuse, Curtea reține că plata obligațiilor fiscale s-a făcut la scadență și că nu există temei pentru calculul accesoriiilor și în consecință în temeiul art. 312 Cod procedură civilă va admite recursul, va modifica în tot sentința recurată în sensul că va fi admisă acțiunea și va anula decizia de soluționare a contestației nr. /2008 emisă de DIRECȚIA GENERALĂ A

FINANTELOR PUBLICE NEAMŢ şi deciziile nr. ... '11 decembrie 2007
 emisă de ADMINISTRAŢIA FINANTELOR PUBLICE A UI ... prin
 care au fost stabilite obligaţii de plată a majorărilor de întârziere în sumă totală de
 ... lei.



PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

DECIDE

Admite recursul contencios administrativ fiscal promovat de recurenta -
 reclamantă **ŞCOALA** împotriva
 sentinţei civile nr. ... /CF din 26 iunie 2008, pronunţată de Tribunalul ... în
 dosarul nr. ... /2008 în contradictoriu cu intimata - pârâtă **DIRECŢIA
 GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE**

Modifică în tot sentinţa recurată, admite acţiunea, anulează decizia ... /2008
 şi decizia ... /2007 emise de **DIRECŢIA GENERALĂ A FINANTELOR
 PUBLICE**

Irevocabilă.

Pronunţată în şedinţă publică, azi, *19 decembrie 2008.*

Preşedinte,

Judecător,

Judecător,

Grefier,

Red. s. ...
 Red. d.r. L.M.
 Tehnored. Ş.D. 3 ex.
 15 ian. 2009

DATA 11.01.2009
 CONFIRMĂ CU ORIGINALUL

