

DECIZIA nr. 213 din 2017
privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. x S.R.L.**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/17.11.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti Fiscala a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii- Serviciul Evidenta Analitica pe Platitor cu adresa nr. x/16.11.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/17.11.2016, cu privire la contestatia **S.C. x S.R.L.** cu sediul in Bucuresti, str. x nr.x, Sector 1, avand CIF x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/28.10.2016, il constituie decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii, prin care organele fiscale au stabilit obligatii fiscale accesorii in suma totala de **x lei** reprezentand:

- x lei – accesorii aferente impozitului pe salarii;
- x lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei – accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice;
- x lei – accesorii aferente TVA;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajat;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- x lei – accesorii aferente contributiei angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creantelor sociale;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- x lei – accesorii aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoanele juridice sau fizice.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269 si art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **S.C. x S.R.L.**

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata **S.C. x S.R.L.** solicita anulara in totalitate a deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii.

Contestatarea invoca, in esenta, urmatoarele motive:

1-Emiterea actului contestat este nelegal si netemeinic intrucat a fost emis in temeiul unui act normativ abrogat.

In acest sens, contestatarea arata ca actul atacat a fost emis in temeiul art.110 din OG nr.92/2003 care a fost abrogata incepand cu 01.01.2016 prin art.354 din Legea nr.207/2015.

2- Lipsa elementelor obligatorii stabilite sub sanctiunea nulitatii prin art.46 din Codul de procedura fiscala.

Potrivit art.46 alin.(1) lit i), unul din elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal este termenul de depunere a contestatiei.

In actul atacat sunt invocate prevederile art.205 si art.207 din OG nr.92/2003 care prevad contestarea in termen de 30 de zile de la data comunicarii acestuia, articole abrogate prin art.354 lit.a) din Legea nr.207/2015.

In consecinta, decizia atacata este lipsita de efecte, fiind supusa sanctiunii nulitatii.

3-In fapt, decizia este emisa in continuarea/valorificarea efectelor deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/25.05.2016 care este nelegala pentru urmatoarele motive:

- emiterea actului administrativ fiscal cu incalcarea dispozitiilor art.13 din Codul de procedura fiscala in vigoare la data declansarii inspectiei fiscale cu privire la ambele categorii de creante, cu referire la dispozitiile art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal in vigoare in perioada de referinta si a celor referitoare la baza de impunere, cu referire la art.19 si art.145 din acelasi cod;

- emiterea actului administrativ fiscal cu incalcarea dispozitiilor art.6 din Codul de procedura fiscala in vigoare la data declansarii inspectiei fiscale cu privire la ambele categorii de creante;

- stabilirea obligatiilor fiscale cu incalcarea art.4 din Codul de procedura fiscala in vigoare incepand cu 01.01.2016 si art.14 din Codul de procedura fiscala in vigoare la data declansarii inspectiei fiscale cu privire la ambele categorii de creante;

- nesocotirea dispozitiilor art.3 si art.4 din Codul de procedura fiscala raportat la dispozitiile art.6, art.37, art.175 - art.178 din Legea nr.53/2003 republicata, la dispozitiile art.70 din Legea nr.31/1990 republicata si la dispozitiile Codului civil cu referire la art.1788 alin.(2), art.1799, art.1802 raportat la art.1166 cu referire la art.1164;

- refuzul valorificarii probelor puse la dispozitie si stabilirea situatiei fiscale in baza unor supozitii;

- stabilirea eronata a situatiei de fapt prin incalcarea dispozitiilor art. 6 pct.6.1. din Normele metodologice de aplicare art.6 din Codul de procedura fiscala;

- constatari netemeinice ca urmare a incalcarii art.6 din Codul de procedura fiscala raportat la art.5 si art.55 alin.(1) coroborat cu art.94 alin.(2) lit.d) si e) si art.104 din Codul de procedura fiscala;

- efectuarea inspectiei fiscale cu incalcarea dispozitiilor art.101 alin.(3) lit.a), art.102 alin.(1) lit.b) din Codul de procedura fiscala, respectiv art.2 lit.m) din Ordinul MFP nr. 467/2013, cu referire la art.1 alin.(4) si (5) din Constitutia Romaniei;

- depasirea competentei, intrand in aria de competenta a autoritatilor tehnice specializate si a puterii judecatoresti stabilind alt continut al prevederilor art.141 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal.

In concluzie, societatea precizeaza ca decizia atacata este supusa si sub acest ultim aspect sanctiunii nulitatii si solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016, organul fiscal teritorial a stabilit in sarcina **S.C. x S.R.L.** accesorii aferente obligatiilor fiscale in suma de **x lei**, in baza prevederilor art.205, art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Baza de calcul a accesoriilor este individualizata prin:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/25.05.2016;
- declaratia 100 nr.x / 24.07.2016;
- declaratia 100 rectificativa nr. x/25.07.2016;
- declaratia nr.x/23.09.2016;
- declaratiile 112 nr.x/24.06.2016, nr.x/25.07.2016, nr.x/24.08.2016 si nr.x/23.09.2016.

III. Fata de constatarile organelor de administrare fiscala, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la obligatiile fiscale accesorii in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesorii aferente obligatiilor fiscale in suma de x lei, in conditiile in care pe de o parte in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/25.05.2016, iar pe de alta parte din evidenta fiscala rezulta ca societatea a stins aceste debite partial prin poprire.

In fapt, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii- Serviciul Evidenta Analitica pe Platitor a emis Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016, prin care s-a stabilit in sarcina **S.C. x** in suma de x lei sunt aferente obligatiilor de plata individualizate prin urmatoarele documente:

1- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/25.05.2016 prin care s-au stabilit obligatii fiscale in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - accesorii aferente impozitului pe profit calculate pe perioada 25.04.2010-31.12.2015;

- x lei - TVA;

- x lei - accesorii aferente TVA calculate pe perioada 25.02.2010-31.12.2015;

2- declaratia 100 nr.x depusa de societate in data de 24.07.2016.

3.- declaratia rectificativa nr. x/25.07.2016 prin care a majorat cu suma de x lei obligatia de plata la impozitul pe profit declarata prin declaratia 100 nr.x/24.07.2016.

Din anexa la decizia nr. x/17.10.2016 rezulta ca accesoriile in suma de x lei au fost calculate astfel:

- x lei – accesorii calculate pe perioada 24.06.2016-12.10.2016 pentru neachitarea integrala TVA in suma de x lei stabilita prin decizia de impunere nr. x/25.05.2016;

- x lei – accesorii calculate astfel:

-x lei- accesorii calculate pe perioada 24.06.2016-12.10.2016 pentru diferenta de impozit pe profit neachitata ce a fost stabilita prin decizia de impunere nr. x/25.05.2016;

- x lei - accesorii calculate pe perioada 25.07.2016-12.10.2016 pentru neachitarea impozitului pe profit in suma de x lei stabilit prin declaratia 100 nr.x / 24.07.2016.

-x lei - accesorii calculate pe perioada 25.07.2016-12.10.2016 pentru neachitarea impozitului pe profit in suma de x lei stabilit prin declaratia rectificativa nr. x/25.07.2016.

Impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/25.05.2016 societatea a formulat contestatie, in urma careia s-a emis decizia nr.x/30.01.2017 prin care s-a dispus respingerea ca neintemeiata si nemotivata pentru suma de x lei.

Din fisa de platitor editata la data de 16.11.2016 se retin urmatoarele in ceea ce priveste accesoriile aferente TVA si accesoriile aferente impozitului pe profit:

1.- TVA

- este evidentiata decizia nr. x/25.05.2016 cu scadenta 20.06.2016 in baza careia este operat debitul stabilit in suma de x lei;

- pe perioada 24.06.2016 -29.08.2016 societatea nu a efectuat nicio plata in contul de TVA;

- pe perioada 24.06.2016 -29.08.2016 sunt evidentiata incasari din contul de 9905 "Disponibil din sume incasate din infiintarea popririi asupra sumelor ce se cuvin debitorilor" in suma de x lei;

2.- impozit pe profit

- este evidentiata decizia nr. x/25.05.2016 cu scadenta 20.06.2016 in baza careia este operat debitul stabilit in suma de x lei;

-la data de 24.06.2017 figureaza cu sold neachitat in suma de x lei;

- pe perioada 29.08.2016-12.10.2016 sunt evidentiata incasari din contul de 9905 "Disponibil din sume incasate din infiintarea popririi asupra sumelor ce se cuvin debitorilor" in suma de x lei, care sting din obligatia de plata in suma de x lei rezultand la 12.10.2016 un impozit pe profit neachitat in suma de x lei.

- obligatia totala de plata declarata de societate pentru luna iunie 2016 in suma de x lei nu este achitata pe perioada 25.07.2016-12.10.2016.

Contestatarul sustine ca nu datoreaza accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016 pe motiv ca obligatiile fiscale principale stabilite prin decizia de impunere nr. x/25.05.2016 care au constituit baza de calcul a accesoriilor nu au fost legal stabilite.

In drept, incepând cu 01.01.2016 sunt aplicabile 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 Scadența creanțelor fiscale

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

“ART. 156 Termenele de plată

(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 Ordinea stingerii obligațiilor fiscale

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

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

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.

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

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

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

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

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale;

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

“ART. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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 Dobânzi

(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. - Sumele realizate din executare silită

(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.”

Distribuirea sumelor plătite se face potrivit Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3637/2015:

“ **29.** În cazul înființării popririi asupra sumelor ce se cuvin debitorilor, terții popriti și instituțiile bancare virează aceste sume în contul de disponibil 50.67.02 "Disponibil din sume încasate din înființarea popririi (bancă/terț) asupra sumelor ce se cuvin debitorilor", deschis pe codul de identificare fiscală al debitorului, indicat în adresa de înființare a popririi de către organul fiscal competent.

30. Sumele încasate în contul prevăzut la pct. 29 se distribuie în ordinea vechimii popririlor, respectiv a titlurilor executorii care au stat la baza acestora. În cadrul titlului executoriu se sting mai întâi creanțele fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi creanțele fiscale accesorii, în ordinea vechimii. “

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate organul fiscal efectuează distribuirea într-o anumită ordine care în esență este obligația de plată principală în ordinea vechimii.

Din fisa sintetica totala (cod 9905 fisa) rezulta ca organele fiscale au emis popriri asupra disponibilitatilor banesti ale societatii in suma totala de x lei in perioada 09.09.2016-29.09.2016. Se retine faptul ca organul fiscal competent distribuie sumele distinct pe fiecare buget sau fond, dupa caz, proportional cu obligatiile datorate, iar in cazul in care suma achitata nu acopera obligatiile fiscale datorate, distribuirea se face mai intai pentru impozitele si contributiile cu retinere la sursa si apoi pentru celelalte obligatii fiscale, proportional cu obligatiile datorate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

In speta, organele fiscale au stabilit in sarcina contestatarei obligatia de plata a sumei de x lei reprezentand :

1) accesorii aferente TVA in suma de x lei calculate pe perioada 01.01.2016-24.06.2016, pentru debitul de natura taxei pe valoarea adaugata stabilit prin decizia de impunere nr. x/25.05.2016 si care a fost stins partial prin poprire, ;

2) -accesorii aferente impozitului pe profit in suma de x lei calculate pe perioada 01.01.2016-24.06.2016 pentru impozitul pe profit stabilit prin decizia de impunere nr. x/25.05.2016 si achitat partial prin poprire, cat si asupra obligatiei declarate pe propria raspundere de societate prin declaratia 100 nr.x depusa de societate in data de 24.07.2016 si neachitata.

Prin decizia de impunere nr. x/25.05.2016 au fost calculate si accesorii in suma totala de x lei (x lei accesorii aferente impozitului pe profit si x lei accesorii aferente TVA) pana la data de 31.12.2015, iar prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016 au fost actualizate pe perioada 24.06.2016-12.10.2016.

Sumele incasate din popririile efectuate in perioada 09.09.2016-29.09.2016 au stins debitele reprezentand TVA si impozitul pe profit in ordinea vechimii, proportional cu obligatiile datorate.

De asemenea, prin decizia nr.x/30.01.2017 emisa de Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul DGRFPB a fost respinsa contestatia formulata de **S.C. x S.R.L.** impotriva deciziei de impunere nr. x/25.05.2016 pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, impozit pe profit in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

Nu pot fi retinute argumentele contestatarei privind faptul ca accesoriile contestate au fost generate de debitele stabilite nelegal prin decizia de impunere nr. x/25.05.2016, intrucat prin decizia nr.x/30.01.2017 s-a stabilit ca debitul de natura taxei pe valoarea adaugata si a impozitului pe profit este datorat de societate, iar solutia pronuntata la solutionarea contestatiei este definitiva in sistemul cailor administrative de atac potrivit art.210 alin.2 din OG 92/2003 conform caruia „**Decizia sau dispozitia emisa în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac**, in sensul ca asupra ei organul de soluționare competent nu mai poate reveni, asa cum se precizeaza in pct.6.1. din Instructiunile date in aplicarea Titlului VIII din Codul de procedura fiscala, aprobate prin OPANAF nr.3741/2015.

Mai mult, prin contestatia care face obiectul prezentei cauze sunt reluate motivele care se refera exclusiv la obligatiile principale stabilite prin decizia de impunere nr. x/25.05.2016 si cu privire la care organul de solutionare s-a pronuntat in solutionarea contestatiei prin decizia nr.x/30.01.2017.

Fata de cele mai sus prezentate, in conditiile in care in sarcina **S.C. x S.R.L.** s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/25.05.2016 si nu face dovada achitarii obligatiilor principale asupra carora au fost calculate, rezulta ca a fost corect si legal intocmita Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016, prin care Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii –Serviciul Evidenta Analitica pe Platitor 2 a actualizat accesoriile aferente obligatiilor fiscale principale stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/25.05.2016 conform principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, stabilind ca societatea datoreaza accesorii aferente TVA si impozitului pe profit in suma de **x lei**, drept pentru care pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi **respinsa ca neintemeiata**.

3.2. Referitor la dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra obligatiilor fiscale accesorii in suma de x lei, in conditiile in care contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016 s-au stabilit accesorii in suma totala de x lei, din care accesoriile in suma de x lei reprezinta:

- x lei – accesorii aferente impozitului pe salarii;
- x lei – accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- x lei – accesorii aferente contributiei angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creantelor sociale;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- x lei – accesorii aferente contributiei de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- x lei – accesorii aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoanele juridice sau fizice.

Debitele reprezentand baza de calcul a accesoriilor au fost individualizate prin:

1. - declaratia nr.x/23.09.2016;
2. - declaratiile 112 nr.x/24.06.2016, nr.x/25.07.2016, nr.x/24.08.2016 si nr.x/23.09.2016.

Accesoriile in suma de x lei au fost calculate pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor fiscale principale declarate pe propria raspundere prin declaratia 100 nr.x/24.05.2016 si declaratia 112 nr. x/24.05.2016.

Prin contestatia formulata, S.C. x S.R.L. precizeaza ca intelege sa conteste in totalitate accesoriile stabilite prin decizia nr. x/24.06.2016, dar isi argumenteaza contestatia numai pentru accesoriile aferente TVA si impozitului pe profit in suma totala de de x lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare:

“ Art. 269. - Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) *obiectul contestației;*

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) **dovezile pe care se întemeiază;**

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”*

“Art. 280. - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.** “

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

« 2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.»

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) ***nemotivată***, *în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Astfel, având în vedere cele reținute anterior, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine acestuia**. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin contestatia inregistrata la DGRFPB sub nr. x/28.10.2016, contestatara precizeaza ca se indreapta impotriva obligatiilor de plata accesorii stabilite prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.106.2016 solicitand anulara integrala a deciziei contestate, dar nu aduce nicio motivatie cu privire la suma totala de x lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe salarii, impozitului pe dividende persoane fizice, contributiilor salariale datorate de angajator si contributiilor retinute de la asigurati, nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia in ceea ce priveste aceasta suma si nu face dovada ca sumele nu sunt datorate.

Asadar, se retine ca intrucat contestatoarea nu a prezentat argumente clare si precise care sa constituie izvorul material al pretentiilor deduse contestatiei, argumente prin care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala, reprezinta o nesocotire de catre contestatoarea a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestatiei ca nemotivata.

Avand in vedere cele retinute mai sus, rezulta ca Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt si de drept, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 276 alin. (1) din acelasi act normativ, unde se precizeaza ca "[...] *Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii*".

Prin urmare, avand in vedere si prevederile art.276 alin.(6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se specifica: " *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*", rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei, drept pentru care contestatia formulata de S.C. x S.R.L. se va respinge ca **nemotivata cu privire la capatul de cerere privind suma de x lei reprezentand dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere** din totalul sumei de x lei, ce a fost stabilita prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii.

3.3. Referitor la nulitatea actului atacat

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara poate invoca nulitatea deciziei de calcul accesorii in conditiile in care, in actul administrativ fiscal sunt inscrite elementele prevazute la art. 49 din Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedura fiscala.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016, organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii- Serviciul Evidenta Analitica pe Platitor au calculat in sarcina **S.C. x S.R.L.** accesorii in suma totala de **x lei**.

Accesoriile au fost calculate asupra debitelor stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/25.05.2016 si prin declaratiile societatii depuse pe propria raspundere.

Prin contestatia formulata contribuabila invoca nerespectarea prevederilor legale in vigoare, pe motiv ca decizia de calcul accesorii este emisa in baza Codului de procedura abrogat cu privire la motivarea acesteia, ceea ce atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

In drept, prevederile art. 347 si art. 352 alin.(1) si alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, stipuleaza:

„Art.347 - (1) Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data când au inceput sa curga.”

“Art. 352 – Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozitiile prezentului cod se aplica numai procedurilor de administrare incepute dupa intrarea acestuia in vigoare.

(2) Procedurile de administrare incepute inainte de data intrarii in vigoare a prezentului cod ramân supuse legii vechi.”

Astfel, spetei ii sunt aplicabile si prevederile art. 49 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 care stipuleaza urmatoarele:

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 textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 49 alin. (1) din Codul de procedura fiscala aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna

nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D.Dascalu, C, Alexandru, *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea 207/2015, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia".

Astfel, in ceea ce priveste sustinerea contestatarei conform careia actul atacat este emis in baza Codului de procedura fiscala abrogat nu poate fi sustinuta favorabil in sustinerea cauzei tinand cont ca accesoriile in suma de x lei sunt aferente perioadei pentru care au fost calculate, respectiv 01.01.2016-30.05.2016, fiind aplicate cotele prevazute de Codul de procedura fiscala, republicat, aprobat prin Legea 207/2015.

Mai mult, rezulta ca decizia de calcul accesorii nr. x/17.10.2016 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 49 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea 207/2015, sustinerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vadind o inteprtare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, drept pentru contestatia urmeaza a fi **respinsa ca neintemeiata** pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in 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, Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, aprobată prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3637/2015,

DECIDE

1.Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. x S.R.L.** impotriva deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii, prin care organele fiscale au stabilit obligatii fiscale accesorii in suma totala de **x lei**.

2. **Respinge in parte ca nemotivata** contestatia formulata de **S.C. x S.R.L.** pentru accesorii in suma de **x lei** stabilita prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/17.10.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii.

3. **Respinge** contestatia formulata de **S.C. x S.R.L.** cu privire la **aspectele procedurale** invocate.

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