

DECIZIA nr. 554 din 18.10.2017 privind soluționarea contestației formulată de **WT**, cu domiciliul în Sector X, București, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG-.../11.07.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată cu adresa nr. ...06.07.2017, înregistrată sub nr. MBR_REG-.../11.07.2017, completată cu adresele înregistrate sub nr. MBR_REG-.../12.07.2017, nr. MBR_REG-...4/07.08.2017, nr. MBR_REG-.../09.08.2017, nr. MBR_REG-.../24.08.2017 și nr. MBR_REG-.../29.08.2017 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la soluționarea contestației domnului WT.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. C1/29.06.2017, precizată cu adresele înregistrate sub nr. C2/10.07.2017, nr. C3/04.08.2017 și nr. C4/20.09.2017 îl constituie decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice și comunicată prin poștă în data de 20.06.2017 prin care s-au stabilit accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de **A lei**, din care:

- V1 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din activități independente (plăți anticipate);
- V2 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;
- S lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul WT.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin adresa înregistrată sub nr. C1/29.06.2017 contribuabilul WT solicită anularea deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014 pe motiv că este întocmită eronat deoarece o serie de sume pretins datorate sunt dublate, atât în ceea ce privește numărul documentului prin care s-a individualizat suma de plată, a valorii de plată, cât și a perioadei de referință pentru calculul accesoriilor. Este anexată o situație centralizatoare cu pozițiile la care se regăsesc sumele dublate, de unde rezultă un quantum al sumelor dublate de P1 lei.

Prin adresa nr. C2/10.07.2017 (intitulată "contestație") contribuabilul solicită anularea deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014 invocând faptul că cea mai mare parte a accesoriilor, peste P2 lei, reprezintă accesorii calculate la principalul stabilit prin decizia de impunere din oficiu nr. diofq/11.06.2014 împotriva căruia a formulat acțiune în contencios administrativ în dosarul nr. dss/3/2014. Chiar dacă hotărârea instanței de fond a fost casată cu trimitere spre rejudecare, instanța de recurs a admis recursul ambelor părți, ceea ce conduce la o îndoială puternică cu privire la legalitatea deciziei nr. diofq/11.06.2014.

Cu privire la accesoriile calculate la obligațiile principale stabilite prin deciziile nr. dipa1/26.02.2014 și nr. dipa2/17.03.2014 contribuabilul apreciază ca nelegală accesoriile în sumă de P3 lei (fila 2 ultimele 8 poziții și fila 3 primele 2 poziții) deoarece, în raport de succesiunea actelor administrative prin care s-au individualizat obligațiile principale, nu a existat vreo întârziere la plată. Aceeași motivație este invocată pentru accesoriile calculate la obligațiile principale stabilite prin deciziile nr. dipa1/26.02.2014 și nr. dipa2/17.03.2014 în sumă totală de P4 lei (fila 3 pozițiile 3-10).

În afara acestor situații, contribuabilul consideră că pentru aceleași obligații principale, stabilite prin aceleași decizii și pentru aceleași perioade au fost stabilite mai multe rânduri de accesorii, rezultând o dublare a accesoriilor. Astfel, pentru suma de P5 lei obligație principală stabilită prin decizia nr. dipa3/26.02.2013 au fost stabilite pentru perioada 31.12.2013-28.02.2014 accesorii în sumă de 414 lei atât la poziția 9 din anexa deciziei contestate, cât și la pozițiile 10, 11, și 13, fiind vorba de o identitate de decizie de impunere, de bază de calcul, de tip de accesorii, de perioadă de calcul și de quantum al accesoriilor. Situația este similară și la alte poziții: 12 și 14, 15-18, 19-20 și 22-23, 21 și 24, 25-28.

Contribuabilul invocă prescripția extinctivă în privința accesoriilor calculate pentru perioada 2009-2010 reprezentând dobânzi și penalități de întârziere de circa P6 lei, pentru care dreptul de a pretinde sumele s-a prescris la 1 ianuarie 2016, așa cum prevede art. 91 din vechiul Cod de procedură fiscală. Împrejurarea că decizia de calcul a accesoriilor contestată a fost emisă în 31.12.2014 nu are efect întreruptiv de prescripție întrucât singura dată relevantă este data comunicării acesteia. Cu două excepții (pct. 17 și 18) decizia de impunere nr. diofq/11.06.2014 la care s-au calculat majoritatea accesoriilor stabilește obligații principale aferente perioadei 2008-2011 pentru care dreptul la acțiune era prescris la data de 20.06.2017 și, întrucât dreptul la acțiune pentru obligațiile principale era prescris, în mod evident era prescris și dreptul de a calcula și percepe accesorii.

Contribuabilul susține că s-au calculat accesorii și pentru obligații achitate cu respectarea termenelor legale, în condițiile în care a achitat aceste sume chiar dacă nu le consideră datorate.

Alte argumente în sensul nelegalității deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014:

- calculul accesoriilor pentru obligații CASS aferente anului 2009, deși prin sentința civilă nr. scz/05.11.2010, irevocabilă prin nerecurare a fost admisă contestația la executare și anulate somația și titlul executoriu ce priveau debite

aferente anilor 2005-2009 pe motivul inexistenței titlului de creanță; cum titlul de creanță aferent anului 2009 este decizia de impunere nr. diofq/11.06.2014, care și ea face obiectul unui proces pe rol, rezultă că pentru perioada anterioară datei la care decizia nr. diofq/11.06.2014 a fost comunicată, calcularea de accesorii este nelegală;

- la stabilirea acestor accesorii uriașe s-a ajuns ca urmare a faptului că organul fiscal nu a depus o minimă diligență pentru emiterea la timp a titlurilor de creanță, iar conform art. P44 alin. (2) Cod civil debitorul nu datorează despăgubiri pentru prejudiciile pe care creditorul le-ar fi putut evita cu o minimă diligență; astfel, decizia de impunere nr. diofq/11.06.2014 a fost emisă după 4 ani de pasivitate de la admiterea contestației prin sentința civilă nr. scz/05.11.2010, iar decizia nr. daccq/31.12.2014 a fost comunicată după 2 ani și jumătate de la data emiterii;

- deciziile de impunere au fost emise haotic, respectiv pentru activitatea de practician în insolvență au fost emise decizii de impunere la 26.02.2014, la 27.02.2014, la 17.03.2014 și la 21.03.2014, iar pentru activitatea de avocat au fost emise decizii de impunere la 26.02.2014, la 27.02.2014 și la 17.03.2014, pentru câte două dintre calculându-se accesorii.

Cu adresa înregistrată sub nr. C3/04.08.2017 domnul WT aduce completare la contestația depusă sub nr. C2/10.07.2017 cu un motiv suplimentar, respectiv că pentru anul 2008 obligația de plată a CASS a fost stabilită cu depășirea termenului de prescripție de 5 ani, așa cum reiese din decizia civilă nr. hcbz/14.03.2017 pronunțată în dosarul nr. dss/3/2014 de Curtea de Apel București prin care s-a statuat definitiv acest aspect.

II. Prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014 Administrația Sector X a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilului WT accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de A lei, din care:

- V1 lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din activități independente (plăți anticipate – cod 51);
- V2 lei accesorii aferente diferențelor de impozit anual de regularizat (cod 63);
- S lei accesorii aferente CASS datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente (cod 111).

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la accesoriiile în sumă de V1+V2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța pe fond asupra acestor accesorii stabilite prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii contestată, în condițiile în care contestatarul nu aduce argumente cu privire la nedatorarea acestora.

În fapt, prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014 organele fiscale au stabilit în sarcina contribuabilului WT accesorii în sumă de V1+V2 lei reprezentând:

- V1 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din activități independente (plăți anticipate – cod 51) pentru debitele stabilite prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dipa2/17.03.2014 (poz. 1-4 din anexa la decizie, respectiv V11 lei dobânzi și V12 lei penalități);

- V2 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat (cod 63) stabilite prin decizia de impunere anuală nr. diax/17.03.2014 (poz. 5-8 din anexa la decizie, respectiv V21 lei dobânzi și V22 lei penalități).

Prin contestația formulată domnul WT **contestă integral** decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014, **dar toate motivațiile și documentația adusă în susținerea contestației vizează exclusiv accesoriile aferente CASS** datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente (nelegalitatea deciziei de impunere din oficiu nr. diofq/11.06.2014 pentru obligații principale CASS, hotărârile instanțelor din acțiunile formulate de contribuabil în contradictoriu cu CASMB, nelegalitatea unor accesorii de la anumite poziții din anexă, dublarea unora dintre accesoriile calculate, prescripție etc.).

În drept, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

iar pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:

“11.1. **Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Or, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscripții [...]”.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

Având în vedere că domnul WT solicită anularea deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014 pentru întreaga sumă de A lei (dobânzi de întârziere - A1 lei și penalități de întârziere – A2 lei), dar aduce argumente numai în privința accesoriilor aferente CASS (S1 lei dobânzi și S2 lei penalități), așa cum s-a reținut în precedent, contestația acestuia urmează a fi respinsă ca nemotivată în ceea ce privește restul accesoriilor, respectiv pentru suma de V1+V2 lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din activități independente (plăți anticipate – cod 51) și diferențelor de impozit anual de regularizat (cod 63).

3.2. Referitor la accesoriile în sumă S lei

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică ce obține venituri din activități independente datorează accesoriile stabilite de organele fiscale pe baza evidenței fiscale personale, în condițiile în care acestea au fost recalulate în funcție de obligațiile principale CASS datorate de contribuabil, iar diferența înscrisă în evidența fiscală și nedatorată a fost reglată prin decizie de corecție comunicată contribuabilului.

În fapt, prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014 organele fiscale au stabilit în sarcina contribuabilului WT accesorii aferente CASS datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente în sumă de S lei, din care S1 lei dobânzi și S2 lei penalități.

Din anexa la decizie reiese că accesoriile au fost stabilite pentru obligații de plată principale CASS stabilite atât de CASMB prin decizia de impunere din oficiu nr. diofq/11.06.2014 (documente CASS nr.css1/28.02.2013, nr.css2/11.06.2014, nr.css3/11.06.2014, nr.css4/11.06.2014, nr. css5/11.06.2014 și nr. css6/11.06.2014), cât și de Administrația Sector X a Finanțelor Publice prin deciziile de impunere plăți anticipate nr. dipa3/26.02.2013, nr. dipa4/26.02.2013, nr. dipa1/26.02.2014, nr. dipa5/26.02.2014, nr. dipa6/17.03.2014 și nr. dipa2/17.03.2014.

Perioada de calcul a accesoriilor este 17.03.2009-31.12.2014.

Cu privire la obligațiile principale CASS pentru care s-au calculat accesoriile, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că:

- prin decizia de impunere din oficiu nr. diofq/11.06.2014 CASMB a stabilit în sarcina contribuabilului obligații CASS în sumă de D1 lei aferente perioadei 01.01.2008-30.06.2012, din care D2 lei reprezintă CASS aferentă anului 2008;

- această decizie de impunere nr. diofq/11.06.2014 a fost atacată de contribuabil în contencios administrativ făcând obiectul dosarului nr. dss/3/2014 și a fost anulată prin sentința civilă nr. .../28.10.2015 a Tribunalului București, instanța de fond respingând acțiunea contribuabilului doar în ceea ce privește restituirea sumei de D1 lei achitate, restituirea și obligarea părții CASMB la plata dobânzii legale și obligarea la penalități de întârziere (capetele de cerere 2,3 și 4);

- sentința civilă nr. .../28.10.2015 a fost casată în urma aditerii recursurilor formulate de ambele părți prin decizia civilă nr. hcbz/14.03.2017 a Curții de Apel București, din considerentele deciziei pronunțate în recurs reieșind caracterul obligatoriu al problemelor de drept dezlegate în recurs, astfel că la

rejudicarea cauzei instanța de fond va avea în vedere problemele de drept dezlegate de instanța de recurs prin decizie, respectiv:

a) modalitatea de transmitere a datelor fiscale – apreciate de jurisprudența CJUE ca fiind date personale – de către ANAF către casele de asigurări de sănătate, fără informarea prealabilă a contribuabilului, nu este de natură să conducă, de plano, la anularea deciziei de impunere nr. diofq/11.06.2014 și a deciziei de soluționare a contestației nr. .../23.06.2015, ambele emise de pârâta CASMB;

b) decizia de impunere nr. diofq/11.06.2014 și decizia de soluționare a contestației nr. .../23.06.2015 respectă cerința la motivarea actului administrativ fiscal;

c) prescripția dreptului organului fiscal de a stabili în sarcina reclamantului obligațiile fiscale pentru anul 2008;

- deciziile de impunere plăți anticipate nr. dipa6/17.03.2014 și nr. dipa2/17.03.2014 prin care s-au stabilit de organul fiscal obligații CASS în sumă de F2 lei au fost contestate de contribuabil, iar contestația a fost respinsă prin decizia de soluționare a contestației nr. .../13.10.2014, iar acțiunea contribuabilului împotriva acestor decizii ce a făcut obiectul dosarului nr. dsr/3/2014 a fost respinsă prin sentința civilă nr. .../16.04.2015 a Tribunalului București, rămasă definitivă în urma respingerii recursului contribuabilului prin decizia civilă nr. .../21.10.2015 a Curții de Apel București.

Din situația analitică debite plăți solduri deschisă pentru contribuabilul WT rezultă următoarele în privința CASS (cod 111):

- în anul 2013:

a) obligații fiscale înregistrate în evidența fiscală:

- D3 lei CASS aferentă anului 2011 transmisă informatic de CASMB cu documentul nr. css1/28.02.2013 (pozițiile 12, 13, 15 și 16 din decizia de impunere din oficiu nr. diofq/11.06.2014);

- D4 lei CASS aferentă anului 2013 stabilită prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dipa3/26.02.2013 (pentru activitatea de avocat);

- D5 lei CASS aferentă anului 2013 stabilită prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dipa4/26.02.2013 (pentru activitatea de practician în insolvență);

- S3 lei accesorii CASS stabilite prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccy/31.12.2013;

- T1 lei total obligații fiscale;

b) plăți efectuate: K1 lei (în data de 06.03.2013);

c) sold rămas neachitat la 31.12.2013: T2 lei;

- în anul 2014:

a) obligații fiscale înregistrate în evidența fiscală:

- D6 lei CASS aferentă perioadei 01.01.2008-30.06.2012 transmisă informatic de CASMB cu documentele CASS nr.css1/28.02.2013, nr.css2/11.06.2014, nr.css3/11.06.2014, nr.css4/11.06.2014, nr. css6/11.06.2014 și nr. css6/11.06.2014 (toate pozițiile din decizia de impunere din oficiu nr. diofq/11.06.2014), respectiv D1 lei totalul obligațiilor CASS din decizia de impunere din oficiu nr. diofq/11.06.2014 – K1 lei achitați în data de 06.03.2013;

- D4 lei CASS aferentă anului 2013 stabilită prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dipa3/26.02.2013 (pentru activitatea de avocat);

- D5 lei CASS aferentă anului 2013 stabilită prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dipa4/26.02.2013 (pentru activitatea de practician în insolvență);
- D6 lei CASS aferentă anului 2014 stabilită prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dipa1/26.02.2014 (pentru activitatea de avocat);
- D7 lei CASS aferentă anului 2014 stabilită prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dipa2/17.03.2014 (pentru activitatea de avocat), ca diferență între totalul de D7x lei stabilită prin această decizie (decizie curentă) și D6 lei stabilită prin decizia nr. dipa1/26.02.2014 (decizia anterioară);
- D8 CASS aferentă anului 2014 stabilită prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dipa5/26.02.2014 (pentru activitatea de practician în insolvență);
- D9 lei CASS aferentă anului 2014 stabilită prin decizia de impunere plăți anticipate nr. dipa6/17.03.2014 (pentru activitatea de practician în insolvență), ca diferență între totalul de D9x lei stabilită prin această decizie (decizie curentă) și D8 lei stabilită prin decizia nr. dipa5/26.02.2014 (decizia anterioară);
- S4 lei accesorii CASS stabilite prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccy/31.12.2013;
- S lei accesorii CASS stabilite prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014;
- T3 lei total obligații fiscale;
- b) plăți efectuate:
 - K2 lei în data de 24.03.2014;
 - K3 lei în data de 18.06.2014;
 - K4 lei în data de 20.06.2014;
 - K5 lei în data de 11.07.2014;
 - K6 lei în data de 15.09.2014;
 - K7 lei în data de 17.12.2014;
 - K8 lei total sume achitate;
- c) sold rămas neachitat la 31.12.2014: T4 lei.

În drept, potrivit art. 111, art. 113¹, art. 115, art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada calculării accesoriilor:

"Art. 111. - (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează".

"Art. 113¹. - (1) **Prin obligații fiscale restante** se înțelege:

- a) obligații fiscale pentru care s-a împlinit scadența sau termenul de plată;
- b) diferențele de obligații fiscale principale și accesorii stabilite prin decizie de impunere, chiar dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată prevăzut la art. 111 alin. (2)".

"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 eşalonarea, până la concurența cu suma eşalonată 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”.

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

”Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Ulterior, începând cu data de 1 iulie 2010 majorările de întârziere au fost înlocuite cu "dobânzi" și "penalități" de întârziere, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările 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) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% 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".

Nivelul dobânzii de întârziere a fost modificat la 0,04% începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% începând cu data de 1 martie 2014 până la 31 decembrie 2015 prin acte normative de modificare a art. 120 alin. (7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În privința penalităților de întârziere, art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală a fost modificat după cum urmează:

"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".

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, ***pentru neplata sau plata cu întârziere a obligațiilor fiscale contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere denumite generic accesorii, calculate de la data scadenței legale până la data stingerii inclusiv, stingerea efectuându-se de drept în ordinea stabilită de dispozițiile legale incidente. Fiind o măsură accesorie ce urmează soarta principalului în virtutea principiului de drept accesorium sequitur principale, câtă vreme contribuabilii datorează obligațiile fiscale principal, aceștia datorează și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.***

În același sens sunt și prevederile art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu anul 2016 conform căroră:

"Art. 50. - (2) ***Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente***".

În speță, din situația de fapt prezentată anterior reiese că organele fiscale au stabilit în sarcina contribuabilului WT accesorii calculate pentru anul 2014 aferente obligațiilor fiscale principale CASS restante în anul fiscal 2014, individualizate prin titluri de creanță emise de CASMB – decizia de impunere din oficiu nr. diofq/11.06.2014 pentru perioada 01.01.2008-30.06.2012 (**D1 lei**) și de Administrația Sector X a Finanțelor Publice prin decizii de impunere pentru plăți anticipate pentru anii 2013 (D4 lei + D5 lei = **F1 lei**) și 2014 (D7x lei + D9x lei = **F2 lei**), în total **F3 lei**, din care contribuabilul a **achitat cu întârziere** suma de **K1 lei + K8 lei = K9 lei**.

Pentru obligațiile fiscale principale CASS achitate cu întârziere, respectiv rămase neachitate la 31.12.2014 organele fiscale au stabilit și accesorii aferente – dobânzi și penalități de întârziere – prin deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccy/31.12.2013 (S3 lei) și nr. daccq/31.12.2014 (S lei), ultima dintre ele făcând obiectul contestației soluționate prin prezenta.

Din documentația dosarului reiese că prin adresele nr. .../03.08.2017 și nr. .../07.08.2017 Casa de Asigurări de Sănătate a Municipiului București (CASMB) a comunicat Administrației Sector X a Finanțelor Publice considerentele deciziei civile nr. hcbz/14.03.2017 a Curții de Apel București, prin care instanța de recurs a respins ca nefondat motivul de recurs referitor la soluționarea de către instanța de fond a excepției prescripției dreptului organului fiscal de a stabili în sarcina domnului WT obligațiile fiscale pentru anul 2008, dispunând ca la încuviințarea și administrarea probei cu expertiza tehnică contabilă să fie avute în vedere veniturile obținute de către domnul WT începând cu data de 01.01.2009, inclusiv din prestarea a 3 categorii de activități independente, respectiv cadru didactic, avocat și practician în insolvență.

Ulterior, cu adresa nr. .../09.08.2017 Casa de Asigurări de Sănătate a Municipiului București (CASMB) a comunicat Administrației Sector X a Finanțelor Publice anularea obligațiilor de plată CASS aferente anului 2008 în valoare de D2 lei și Situația contribuțiilor declarate, încasate și restante și a majorărilor calculate, încasate și restante, în anexă, din care reiese o contribuție CASS datorată pentru perioada 01.01.2009 – 30.06.2012 (scadențe 16.03.2009-16.06.2012) în cuantum de D1-D2=Dq lei și accesorii aferente până la data de 30.06.2012 în sumă de Xq lei.

În baza acestor adrese și a adresei contribuabilului înregistrată sub nr. C3/04.08.2017 de completare a contestației, organele fiscale au procedat la anularea din evidențele fiscale a obligațiilor fiscale principale reprezentând CASS aferentă anului 2008 în valoare de D2y lei și la recalcularea dobânzilor și penalităților de întârziere, sens în care au emis decizia de corecție nr. dcorq/23.08.2017.

La pct. II.2 din decizia de corecție nr. dcorq/23.08.2017 sunt menționate accesorii eronate în sumă cumulată de L1 lei, accesorii corecte în sumă de L2 lei și o diferență totală în minus de L3 lei. La pct. IV din decizia de corecție nr. dcorq/23.08.2017 se precizează că "prezenta" anulează următoarele acte administrativ-fiscale: dec. nr. daccy/31.12.2013; dec. nr. daccq/31.12.2014;

dec. nr. dipau/31.12.2015; dec. nr. dipax/31.12.2016, precum și faptul că "prezenta reprezintă titlu de creanță și devine executoriu în condițiile legii".

Decizia de corecție nr. dcorq/23.08.2017 a fost înmănată sub semnătură reprezentantului contribuabilului în data de 24.08.2017, iar la solicitarea organului de soluționare a contestației din adresa nr. MBR_DGR .../01.09.2017, contribuabilul WT prin reprezentant a arătat cu adresa înregistrată sub nr. MBR-REG C4/20.09.2017 că diferența de L3 lei din decizia de corecție nu este precizată, că suma CASS aferentă anului 2008 din decizia nr. diofq/11.06.2014 în cuantum de D2 lei nu coincide cu suma de D2y lei corectată în situația analitică debite-plăți-solduri din data de 25.08.2017 și că, în raport de "pretinsa creanță fiscală corectată de L2 lei" înțelege să-și mențină contestația fiscală înregistrată la organul fiscal teritorial nr. C1/29.06.2017, astfel cum a fost ulterior completată prin adresele înregistrate la 10.07.2017 și 04.08.2017.

Cu adresa nr. .../28.08.2017 înregistrată sub nr. MBR-REG .../29.08.2017 și adresa nr. .../13.09.2017 înregistrată sub nr. MBR-REG .../15.09.2017, precum și prin emailul din data de 10.10.2017, înregistrat sub nr. .../10.10.2017 Administrația Sector X a Finanțelor Publice a comunicat organului de soluționare a contestației informații, explicații și calcule privind accesoriile stabilite în sarcina contribuabilului WT, din analiza cărora organul de soluționare a contestației a constatat următoarele:

A. Obligațiile fiscale principale CASS evidențiate în situațiile analitice debite-plăți-solduri până la data de 04.09.2017 sunt următoarele:

■ **D1-D2=Dq** lei CASS pentru perioada 01.01.2009-30.06.2012 (decizia de impunere din oficiu a CASMB nr. diofq/11.06.2014;

■ F1 lei CASS plăți anticipate aferente anului 2013 (F1/4 lei/trimestru);

■ F2 lei CASS plăți anticipate aferente anului 2014 (F2/4 lei/trim. I-III și F2/y lei trim. IV);

■ F4 lei CASS plăți anticipate aferente anului 2015 (F4/y lei/trim. I și F4/4 lei/trim. II-IV);

■ F5 lei CASS plăți anticipate aferente anului 2016 (F5/y lei/trim. I, F5/q lei/trim. II, F5/z lei/trim. III și F5/x lei/trim. IV);

■ F6 lei CASS plăți anticipate aferente anului 2017 (F6/y lei/trim. I și F6/4 lei/trim. II-IV);

0 lei total obligații principale CASS.

B. Plățile efectuate de contribuabil evidențiate în situațiile analitice debite-plăți-solduri până la data de 04.09.2017 sunt următoarele:

■ K1 lei în 2013 (06.03.2013 – K1 lei);

■ K8 lei în 2014 (24.03.2014 – ... lei, 18.06.2014 – ... lei, 20.06.2014 – ... lei, 11.07.2014 – ... lei, 15.09.2014 – ... lei și 17.12.2014 – ... lei);

■ K10 lei în 2015 (24.03.2015 – ... lei, 27.03.2015 – ... lei, 09.06.2015 – ... lei, 17.06.2015 – .. lei, 25.06.2015 – .. lei, 24.09.2015 – ... lei, 25.09.2015 – ... lei, 22.12.2015 – ... lei și 23.12.2015 – ... lei);

■ K11 lei în 2016 (25.03.2016 – .. lei, 24.06.2016 – ... lei, 27.06.2016 – ... lei, 16.08.2016 – .. lei, 14.09.2016 – ... lei, 13.10.2016 – ... lei, 21.12.2016 – ... lei și 22.12.2016 – ... lei);

■ K12 lei în 2017 (27.03.2017 – ... lei, 03.04.2017 – ... lei, 22.06.2017 – ... lei, 23.06.2017 – .. lei, 20.06.2017 – ... lei și 31.08.2017 – ... lei);

H lei total plăți efectuate în contul CASS;

C. În situația analitică debite-plăți-solduri pentru perioada 2012-2016 organele fiscale au înregistrat accesorii în sumă totală de J lei, din care:

J1 lei accesorii din decizia nr. daccy/31.12.2013;

S lei accesorii din decizia nr. daccq/31.12.2014;

J2 lei accesorii din decizia nr. dipau/31.12.2015;

J3 lei accesorii din decizia nr. dipax/31.12.2016;

J lei total accesorii CASS evidențiate în evidența analitică pe plătitor a contribuabilului WT.

D. Ca urmare a adreselor CASMB cu privire la anularea obligațiilor de plată CASS (cod 111) aferente anului 2008 pentru suma de D2 lei organele fiscale au recalculat accesoriile și au efectuat reglarea rolului fiscal, astfel:

D.1. Recalcularea accesoriilor:

■ Xq lei accesorii calculate până la data de 30.06.2012 pentru debite CASS perioada 01.01.2009-30.06.2012 în sumă D1-D2=Dq lei, după cum urmează:

Scadența	Obligația principală CASS	Accesorii datorate și de (dobânzi penalități întârziere)	Calcul accesorii
16.03.2009	N1	...	N1 lei x 471 zile x 0,1% = ... N1 lei x 92 zile x 0,05% = ... N1 lei x 639 zile x 0,04% = ... N1 lei x 15% = ...
15.06.2009	N1	...	N1 lei x 380 zile x 0,1% = ... N1 lei x 92 zile x 0,05% = ... N1 lei x 639 zile x 0,04% = ... N1 lei x 15% = ...
15.09.2009	N1	..	N1 lei x 288 zile x 0,1% = N1 lei x 92 zile x 0,05% = N1 lei x 639 zile x 0,04% = N1 lei x 15% =
15.12.2009	N1	...	N1 lei x 197 zile x 0,1% = N1 lei x 92 zile x 0,05% = N1 lei x 639 zile x 0,04% = N1 lei x 15% =
15.03.2010	N2	...	N2 lei x 107 zile x 0,1% = N2 lei x 92 zile x 0,05% = N2 lei x 639 zile x 0,04% = N2 lei x 15% =
15.06.2010	N2	...	N2 lei x 15 zile x 0,1% = N2 lei x 92 zile x 0,05% = N2 lei x 639 zile x 0,04% = N2 lei x 15% =
30.07.2010	N3	...	N3 lei x 62 zile x 0,05% = N3 lei x 639 zile x 0,04% = N3 lei x 15% =
15.09.2010	N2	...	N2 lei x 15 zile x 0,05% = 1.... N2 lei x 639 zile x 0,04% = N2 lei x 15% = ...
15.12.2010	N2	...	N2 lei x 563 zile x 0,04% = ... N2 lei x 15% = ...

15.03.2011	N4	...	N4 lei x 473 zile x 0,04% = ... N4 lei x 15% = ...
15.06.2011	N4	...	N4 lei x 381 zile x 0,04% = ... N4 lei x 15% = ...
01.08.2011	N5	...	N5 lei x 334 zile x 0,04% = ... N5 lei x 15% = ...
15.09.2011	N4	...	N4 lei x 289 zile x 0,04% = ... N4 lei x 15% = ...
15.12.2011	N4	...	N4 lei x 198 zile x 0,04% = ... N4 lei x 15% = ...
15.03.2012	N6	...	N6 lei x 107 zile x 0,04% = ... N6 lei x 15% = ...
15.06.2012	N6	...	N6 lei x 15 zile x 0,04% = ...
Total	D1-D2=Dq	Xq	

■ Xy lei accesorii calculate pentru perioada 01.07.2012-31.12.2012 pentru debitul CASS de D1-D2=Dq lei (D1-D2=Dq lei x 184 zile x 0,04% = Xy1 lei dobânzi + N6 lei x 15% = Xy2 lei penalități de întârziere);

■ Xx lei accesorii calculate pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013 pentru debitul restant CASS de D1-D2=Dq lei la data de 31.12.2012 plus obligații plăți anticipate 2013 de F1 lei, calculate astfel:

Perioada	Calcul dobânzi de întârziere	Calcul penalități de întârziere
01.01.2013-06.03.2013 06.03.2013-31.12.2013	D1-D2=Dq lei x 65 zile x 0,04% = ... Dq-K1 lei x 300 zile x 0,04% = ...	
25.03.2013-31.12.2013	F1/4 lei x 281 zile x 0,04% = ...	F1/4 lei x 15% = ...
25.06.2013-31.12.2013	F1/4 lei x 189 zile x 0,04% = ...	F1/4 lei x 15% = ...
25.09.2013-31.12.2013	F1/4 lei x 97 zile x 0,04% = ...	F1/4 lei x 97 zile x 0,042% = ...
20.12.2013-31.12.2013	F1/4 lei x 11 zile x 0,04% = ...	F1/4 lei x 11 zile x 0,02% = ...
Total = Xx lei	Xx1	Xx2

■ Xw lei accesorii calculate pentru perioada 01.01.2014-11.07.2014 pentru debitul restant CASS de Dj (Dq-K1 lei + F1 lei) la data de 31.12.2013 plus obligații plăți anticipate 2014, calculate astfel:

Perioada	Calcul dobânzi de întârziere	Calcul penalități de întârziere
01.01.2014-28.02.2014 01.03.2014-24.03.2014 25.03.2014-18.06.2014 19.06.2014-20.06.2014 21.06.2014-11.07.2014	Dj lei x 58 zile x 0,04% = ... Dj lei x 24 zile x 0,03% = ... Do lei x 86 zile x 0,03% = ... Da lei x 2 zile x 0,03% = ... Ds lei x 21 zile x 0,03% = ...	
01.01.2014-11.07.2014		(T3/2013): F1/4 lei x 191 zile x 0,02% = ... (T4/2013): F1/4 lei x 191 zile x 0,02% = ...
25.03.2014-11.07.2014	F2/4 lei x 108 zile x 0,03% = ...	F2/4 lei x 108 zile x 0,02% = ...
25.06.2014-11.07.2014	F2/4 lei x 16 zile x 0,03% = ...	F2/4 lei x 16 zile x 0,02% = ...
Total = Xw lei	Xw1	Xw2

Total accesorii recalculat pentru perioada 16.03.2009-11.07.2014: Xq lei + Xy lei + Xx lei + Xw lei = **Ad lei**.

D.2. Reglarea rolului fiscal al contribuabilului pentru accesorii:

a.1. J lei accesorii evidențiate în situațiile analitice debite-plăți-solduri 2013-2016;

a.2. L1 lei accesorii evidențiate ca eronat calculate în decizia de corecție nr. dcorq/23.08.2017;

a.3. Ad lei accesorii recalculat, din care L2 lei evidențiate ca fiind corectate în decizia de corecție nr. dcorq/23.08.2017 și Ar lei rămase în evidența fiscală;

a.4. Ap lei accesorii de scăzut din evidența fiscală ($J \text{ lei} - Ad \text{ lei} = Ap \text{ lei}$), din care L3 lei în baza deciziei de corecție nr. dcorq/23.08.2017 ($L1 \text{ lei} - L2 \text{ lei} = L3 \text{ lei}$) și Ah pe bază de notă contabilă de scădere.

E. Situația rolului fiscal CASS (cod 111) al contribuabilului WT la data de 04.09.2017:

O lei total obligații principale CASS;

Ad lei total obligații accesorii CASS;

H lei total plăți efectuate în contul CASS;

R lei total obligații rămase de achitat la data de 04.09.2017 ($O \text{ lei} + Ad \text{ lei} - H \text{ lei} = R \text{ lei}$), din care: Rx lei cu scadență la 25.09.2017 ($Rxz \text{ lei} + Rxz \text{ lei}$) și Rx lei cu scadență la 21.12.2017 ($Rxz \text{ lei} + Rxz \text{ lei}$).

Din cele prezentate anterior reiese că, prin evidențierea unor obligații fiscale principale CASS de O lei și prin recalcularea accesoriiilor datorate de contribuabil pentru suma de Ad lei, organele fiscale din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au ținut cont, pe de o parte, de diminuarea obligațiilor CASS stabilite de CASMB prin decizia de impunere nr. diofq/11.06.2014 cu suma de D2 lei conform deciziei civile nr. .../14.03.2017 ($D1 \text{ lei} - D2 \text{ lei} = D1 - D2 = Dq \text{ lei}$), iar pe de altă parte, de plățile efectuate de contribuabil în raport de obligațiile CASS rămase ca datorate, pe scadențe și au procedat la reglarea evidenței fiscale, astfel încât aceasta să evidențieze doar accesoriiile recalculat pentru cuantumul de **Ad lei, cu U lei mai puțin decât accesoriiile CASS în sumă de S lei evidențiate în decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014 ce face obiectul contestației.**

De asemenea, prin ultima plată efectuată de la data de **31.08.2017**, contribuabilul WT **nu mai înregistra nicio obligație fiscală restantă pentru CASS cod 111 (debite preluate de la CASMB, debite plăți anticipate stabilite de organul fiscal și accesoriiile aferente, la zi)**, singurele obligații rămase de plată fiind cele cu scadențe ulterioare (25.09.2017 și 21.12.2017).

Având în vedere că prin adresa înregistrată sub nr. MBR-REG C4/20.09.2017 contribuabilul WT a arătat că înțelege să-și mențină contestația fiscală înregistrată la organul fiscal teritorial nr. C1/29.06.2017, astfel cum a fost ulterior completată prin adresele înregistrate la 10.07.2017 și 04.08.2017, din analiza punctuală a susținerilor inițiale ale contribuabilului în raport de suma de Ad lei accesorii recalculat ca datorate în evidența fiscală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Referitor la calcularea eronată a accesoriilor prin dublarea numărului documentului prin care s-a individualizat suma de plată, valoarea debitului și perioada de referință, în raport de succesiunea actelor administrative în care sunt evidențiate obligațiile principale, se reține că organele fiscale au procedat la recalcularea accesoriilor, iar **din calculul prezentat detaliat la pct. D.1 din prezenta reiese că acesta este corect**, organele fiscale ținând cont de scadența fiecărei obligații fiscale principale și de momentul stingerii acestora prin plată, în ordinea vechimii dată de scadență, după cum se prevede expres la art. 115 alin. (1) lit. b) și alin. (2) lit. a) din Codul de procedură fiscală, în vigoare pe perioada pentru care au fost calculate accesoriile, precum și de numărul de zile de întârziere și de cotele aplicabile fiecărei perioade pentru determinarea cuantumului majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere prevăzute de legislația procedurală fiscală în vigoare pe perioada de referință.

Din verificarea calculului reiese că **nu este vorba de nicio dublare a debitului pentru aceeași perioadă și același tip de accesorii**, evidențierea în calcul a unor sume fiind consecința fie a modificărilor repetate de cote de majorări/dobânzi și penalități de întârziere, fie a faptului că este vorba de obligații de plăți anticipate cu scadențe trimestriale diferite, dar de același cuantum.

Referitor la prescripția extinctivă a accesoriilor calculate pentru perioada 2009-2010, pentru care dreptul de a pretinde sumele s-a prescris la data de 1 ianuarie 2016, în condițiile în care decizia de impunere din oficiu nr. diofq/11.06.2014 stabilește obligații principale aferente perioadei 2008-2011 prescrise (cu două excepții – pct. 17 și 18) se reține că instanța de contencios administrativ a statuat, cu titlu definitiv, prin decizia civilă nr. .../14.03.2017, că **singurele obligații principale CASS prescrise din decizia de impunere nr. diofq/11.06.2014 sunt cele aferente anului 2008 în sumă de D2 lei**, care au fost anulate în evidența fiscală (D1 lei – D2 lei = D1-D2=Dq lei), cu consecința recalculării accesoriilor (a se vedea calculul prezentat la pct. D.1), **organele fiscale dând astfel eficiență** prevederilor art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru **celelalte obligații fiscale principale CASS aferente perioadei 2009-2010, pentru care a intervenit puterea de lucru judecat a neintervenirii prescripției extinctive**, organele fiscale au fost îndreptățite să stabilească accesoriile aferente, chiar dacă acestea au fost comunicate contribuabilului în anul 2017, având în vedere prevederile art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 347. - (1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 91 și art. 92 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 91. - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel [...].

”Art. 92. - (1) **Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:**

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător”.

În cauză sunt incidente și prevederile art. 1 alin. (2) din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă conform căroră ”odată cu stingerea dreptului la acțiune privind un drept principal se stinge și dreptul la acțiune privind drepturile accesorii”, prevederi similare regăsindu-se la art. 2.503 din Codul civil.

Astfel, se reține că obligațiile principale CASS aferente anilor 2009 și 2010 au fost stabilite de către CASMB prin decizia de impunere din oficiu nr. diofq/11.06.2014 comunicată prin poștă la data de 23.06.2014, fac obiectul dosarului din contencios administrativ nr. dss/3/2014 în care **instanța de recurs a stabilit cu putere de lucru judecat că acestea nu sunt prescrise** (numai cele aferente anului 2008) și au fost achitate de contribuabil prin plată voluntară (“de bunăvoie”, așa cum se arată în acțiunea depusă la instanță) în data de 11.07.2014, plata întrerupând cursul prescripției, astfel că nici în raport cu data emiterii deciziei de calcul a accesoriilor, nici în raport cu data comunicării acesteia obligațiile fiscale accesorii nu sunt prescrise. Mențiunea contribuabilului din acțiunea formulată în instanță în sensul că la data de 11.07.2014 a transmis o notificare/contestație către CASMB prin care a subliniat că plata sumei nu reprezintă o recunoaștere a datoriei nu are nicio relevanță în această privință, câtă vreme contribuabilul a achitat, de bunăvoie, obligațiile stabilite, în termenul indicat prin decizia de impunere, ”pentru a evita consecințele neplăcute ale unei eventuale executări silite”, după cum a precizat acesta în acțiune.

Mai mult, din cele anterior prezentate rezultă achitarea integrală a accesoriilor calculate de organele fiscale, inclusiv a celor aferente obligațiilor principale pentru anii 2009 și 2010, iar conform art. 2.506 alin. (3) din Codul civil *”Cel care a executat de bunăvoie obligația după ce termenul de prescripție s-a împlinit nu are dreptul să ceară restituirea prestației, chiar dacă la data executării nu știa că termenul prescripției era împlinit”.*

Ca atare, nici motivul prescripției nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la lipsa de diligență a organelor emitente (CASMB și organul fiscal) pentru emiterea la timp a titlurilor și invocarea art. 1.534 din Codul civil în temeiul căruia debitorul nu datorează despăgubiri pentru prejudiciile pe care creditorul le-ar fi putut evita cu o minimă diligență se reține că, **în materie fiscală, sancțiunea pentru neemiterea/comunicarea "la timp" a titlurilor o reprezintă prescrierea dreptului de a stabili obligații fiscale** (art. 112 din Codul de procedură fiscală), ceea ce s-a și întâmplat în fapt, când instanța de recurs a reținut prin decizia civilă nr. hcbz/14.03.2017 că obligațiile principale CASS aferente anului 2008 sunt prescrise, respectiv lipsirea de efecte juridice a actelor/titlurilor necomunicate (art. 48 din Codul de procedură fiscală).

Mai mult, deși invocă nedepunerea minime diligențe pentru emiterea "la timp" a titlului de creanță, contribuabilul nu precizează defel care este termenul prevăzut de legislația fiscală în funcție de care se poate aprecia emiterea sau nu "la timp" a unui titlu de creanță fiscală și omite faptul că stabilirea, din oficiu, a unor creanțe fiscale principale de către organele competente este consecința unei conduite culpabile a contribuabililor, care nu-și îndeplinesc obligațiile declarative și nu-și depun declarațiile de impunere prevăzute de legislația fiscală în materie.

Prin urmare, **motivele invocate** de domnul WT prin contestația formulată, **astfel cum au fost precizate și menținute de contribuabil nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației**, acesta datorând accesoriile aferente obligațiilor principale CASS rezultate în urma recalculării în cuantumul de **Ad lei recalculat, astfel că va fi respinsă ca neîntemeiată contestația pentru această sumă.**

Ținând cont de faptul că accesoriile înscrise în evidența fiscală, care includ și accesoriile evidențiate în decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014 contestată **au fost recalculate, iar accesoriile nedatorate au fost scăzute, cumulativ, din evidența fiscală**, contestația urmează a fi **respinsă ca fiind rămasă fără obiect** pentru diferența de accesorii de S lei – Ad lei = **U lei** pentru care contribuabilul a înțeles să-și mențină contestația, deși i-a fost comunicată decizia de corecție nr. dcorq/23.08.2017 prin care au fost diminuate accesorii în sumă de L3 lei.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 91, art. 92, art. 111, art. 113¹, art. 115, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 alin. (2) din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă, pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și art. 50 alin. (2), art. 269, art. 276, art. 279 și art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația domnului WT formulată împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2014, emisă de

Administrația Sector X a Finanțelor Publice pentru accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de **A lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.