

DECIZIA nr. 508/25.09.2017

privind soluționarea contestației formulată de

doamna D,

înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. cccc/06.09.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, cu adresa nr. cccc1/13.07.2017, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. cccc2/26.07.2017, completată cu adresa înregistrată sub nr. cccc/06.09.2017, asupra contestației formulată de doamna **D**, CNP, cu domiciliul în, sector 2, București și domiciliul ales pentru comunicarea actelor în, Sector 1, București.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. cccc1/06.07.2017, îl constituie următoarele titluri de creanță:

- Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2016 nr. dec1/27.06.2016, emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care au fost stabilite plăți anticipate datorate pentru CASS în sumă de **x lei**, transmisă prin poștă și returnată în data de 14.07.2016 pe motiv de „destinatar lipsă domiciliu, expirat termen păstrare” și publicată ulterior pe site-ul ANAF cu anunțul colectiv nr. ffff/17.08.2016 la pozitia 142;

- Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2015 nr. dec2/16.06.2015, emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care au fost stabilite plăți anticipate datorate pentru CASS în sumă totală de **x lei**, transmisă prin poștă și returnată în data de 03.07.2015 pe motiv de „destinatar lipsă domiciliu, expirat termen păstrare” și publicată ulterior pe site-ul ANAF cu anunțul colectiv nr. ffff/13.10.2015 la pozitia 135;

- Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. dec3/26.06.2014, emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care au fost stabilite plăți anticipate datorate pentru CASS în sumă totală de **y lei**, transmisă prin poștă și returnată în data de 15.07.2014 pe motiv de „destinatar lipsă domiciliu, expirat termen păstrare” și publicată ulterior pe site-ul ANAF cu anunțul colectiv nr. ffff/18.09.2014 la pozitia 163;

- Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. dec4/27.06.2013, emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care au fost stabilite plăți anticipate datorate pentru impozitul pe venit și CASS în sumă totală de **y lei**, publicată pe site-ul ANAF cu anunțul colectiv nr. ffff/19.12.2013 la pozitia 131.

Având în vedere dispozițiile art. 272 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 este investită să soluționeze contestația formulată de doamna D.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin adresa înregistrată la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. cccc1/06.07.2017, contribuabila D a formulat contestație împotriva Deciziilor de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale pentru anii 2013, 2014, 2015 și 2016, iar în susținerea contestației invocă următoarele:

Contribuabila precizează că în data de 23 mai 2017 i-au fost comunicate titlurile de crantă.

Deciziile de impunere nu îndeplinesc cerințele de formă prevăzute de art. 46 alin (2) litera i) din Codul de procedură fiscală, respectiv termenul de depunere al contestației este greșit.

Doamna D menționează că nu are încheiat contract cu CNAS prin care să i se stabilească obligații fiscale și nu a beneficiat niciodată de serviciile oferite de sistemul medical de stat.

Avocații dispun de propriul sistem de asigurări sociale, reglementat de OUG nr. 221/2000 privind pensiile și alte drepturi de asigurări sociale ale avocaților, iar instituirea obligației avocaților de a plăti contribuția reglementată de Legea nr. 95/2006 echivalează cu o dublă impunere.

În concluzie, contestatara solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Prin Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2016 nr. dec1/27.06.2016, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, a stabilit plăți anticipate datorate pentru CASS în sumă de x lei.

Prin Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2015 nr. dec2/16.06.2015, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, a stabilit plăți anticipate datorate pentru CASS în sumă de x lei.

Prin Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. dec3/26.06.2014, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, a stabilit plăți anticipate datorate pentru CASS în sumă de y lei.

Prin Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. dec4/27.06.2013, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, a stabilit plăți anticipate datorate pentru CASS în sumă de y lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivațiile contribuabilei și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

3.1. Cu privire la decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. dec4/27.06.2013

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a procedat legal la emiterea deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 privind venituri din exercitarea activității profesii libere, în condițiile în care CASS se datorează pentru veniturile din profesii libere chiar dacă realizează și alte venituri pentru care se plătește CASS

În fapt, prin Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. dec4/27.06.2013, contestată, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a stabilit, conform art. 296²⁴ alin. (2) din Codul fiscal, în sarcina contribuabilei plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate

in suma de y lei, repartizate pe termene de plată astfel: 25.03.2013 – 927 lei; 25.06.2013 – 927 lei; 25.09.2013 – 927 lei; 25.12.2013 – 927 lei.

La baza stabilirii plăților anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate a stat declarația contribuabilei, înregistrată la organul fiscal sub nr. dddd/18.03.2013, prin care contribuabila a declarat următoarele:

- Venit brut estimat a lei;
- Cheltuieli deductibile estimate c lei;
- Venit net anual a1 lei.

În data de 27.06.2013, organele fiscale au emis Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. dec4 prin care au fost stabilite în sarcina contribuabilei plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate in suma de y lei pentru care Administrația sector 2 a Finanțelor Publice nu poate face dovada respectării procedurii de comunicare.

Contestatară susține că nu datorează contribuțiile de asigurări sociale de sănătate stabilite de organul fiscal intrucat nu are încheiat cu CNAS contract de asigurare, plătește asigurare de sănătate prin cei 10% reținuți lunar din venituri de către Baroul București și solicită anularea în parte a deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. dec4/27.06.2013 în sumă de y lei.

În drept, potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificată prin O.G. nr. 15/2012 și Normelor metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1861/2006:

“Art. 296²¹ - (1) Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

(...)

d) persoanele care realizează venituri din profesii libere; (...);”

“Art. 296²² - (1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-e) este venitul declarat, care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig; contribuabilii al căror venit rămas după deducerea din venitul total realizat a cheltuielilor efectuate în scopul realizării acestui venit, respectiv valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportat la cele 12 luni ale anului, este sub nivelul minim menționat, nu datorează contribuție de asigurări sociale.”

Excepții specifice

“Art. 296²³ (...) (3) Pentru persoanele care realizează într-un an fiscal venituri de natura celor menționate la cap. I, venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, venituri din pensii mai mici de 740 lei, precum și venituri de natura celor menționate la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-d), g) și h), art. 52 alin. (1) lit. b)-d) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e), se calculează și se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate asupra tuturor acestor venituri. (...)”

Art. 296²⁴ - (1) Contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-e) și lit. g) sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale.

(2) În cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate, plățile anticipate prevăzute la alin. (1) se stabilesc de organul fiscal competent, prin decizie de impunere, pe baza declarației de venit estimat/declarației privind venitul realizat,

potrivit regulilor prevăzute la art. 82, sau pe baza normelor de venit, potrivit prevederilor prevăzute la art. 83. În cazul contribuției de asigurări sociale, obligațiile lunare de plată se stabilesc pe baza venitului declarat, prevăzut la art. 296²² alin. (1).

(...) (4) În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-e) și g) se evidențiază lunar, iar plata se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, pentru cei de la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-e) și, respectiv, semestrial, în două rate egale, până la data de 25 septembrie inclusiv și 25 noiembrie inclusiv, pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. g)."

"Art. 296²⁵. - (1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat/norma de venit prevăzută la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzută la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate."

Față de cadrul legal invocat se reține că, în cazul contribuabililor care realizează venituri dintr-o activitate independentă, în speță venituri din profesii libere se datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate, sub formă de plăți anticipate efectuate în cursul anului, acestea fiind stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere, luând ca bază de calcul venitul anual estimat, în situațiile în care a fost depusă o declarație privind venitul estimat pentru anul curent.

În deciziile de impunere emise de organul fiscal, baza de calcul reprezentată de venitul declarat este evidențiată lunar, iar plata contribuției se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

În speta devin incidente dispozițiile art. 211 și art. 257 Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 211. - (1) Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și obținut prelungirea dreptului de ședere temporară sau au domiciliul în România și fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi."

"Art. 257. - (1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote (...), care se aplică asupra:

(...);

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; (...)."

În speță, în baza declarației depusă de contribuabil, prin care a declarat un venit net anual de a1 lei din profesii libere - avocatură, aplicând dispozițiile art. 296²⁴ din Codul fiscal, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. dec4/27.06.2013, prin care a stabilit plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate în suma de y lei, repartizate în 4 rate egale, având termene de plată până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

Astfel, **contribuabila are obligația de a efectua plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2013, în patru rate egale, respectiv până la data de 25 martie, 25 iunie, 25 septembrie și 25 decembrie 2013, pe baza venitului net realizat declarat.**

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilei, având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la faptul că nu există contract de asigurare cu CNAS stabilit prin acord de voință

Potrivit dispozițiilor Capitolului II al Titlului IX² din Codul fiscal, persoane fizice care obțin venituri din profesii libere au, **în mod obligatoriu**, calitatea de contribuabil la sistemul public de asigurări sociale de sănătate;

Categoriile de contribuabili exceptate de la plata CASS sunt **expres stipulate** de același act normativ (art. 296²³); persoanele care realizează venituri urmare desfășurării activității de avocat nu sunt cuprinse în aceste excepții. (Excepția este de strictă interpretare și aplicare – exceptio est strictissimae interpretationis - și nu poate fi extinsă și la alte situații pe care norma juridică nu le prevede.)

În speță devin incidente dispozițiile art. 208 alin. (3), art. 211 alin (1) și art. 257 alin (1), (2) lit. b) Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Art. 208. - (3) Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele menționate la alin. (2) se realizează pe baza următoarelor principii:

a) alegerea liberă de către asigurați a casei de asigurări;
b) solidaritate și subsidiaritate în constituirea și utilizarea fondurilor;
c) alegerea liberă de către asigurați a furnizorilor de servicii medicale, de medicamente și de dispozitive medicale, în condițiile prezentei legi și ale contractului-cadru;

d) descentralizarea și autonomia în conducere și administrare;

e) participarea obligatorie la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;

f) participarea persoanelor asigurate, a statului și a angajatorilor la managementul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;

g) acordarea unui pachet de servicii medicale de bază, în mod echitabil și nediscriminatoriu, oricărui asigurat;

h) transparența activității sistemului de asigurări sociale de sănătate;

i) libera concurență între furnizorii care încheie contracte cu casele de asigurări de sănătate”.

“Art. 211. - (1) Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și obținut prelungirea dreptului de ședere temporară sau au domiciliul în România și fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi.”

“Art. 257. - (1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote (...), care se aplică asupra:

(...);

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; (...).”

Prin urmare, nu poate fi reținut argumentul contestatarii privind nedatorarea contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizia de impunere, pe motiv că nu are contract de asigurare cu Casa de asigurări de sănătate, întrucât legiuitorul a prevăzut care sunt categoriile de venituri pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, cât și persoanele exceptate de la plata acestora, iar asigurările sociale de sănătate reprezintă principalul sistem de finanțare a ocrotirii sănătății populației, sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele sistemului de asigurări

sociale de sănătate se realizează inclusiv pe baza principiului participării obligatorii la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

2. Referitor la faptul că, în calitate de avocată, plătește contribuții la Casa de asigurări Sociale a Avocaților (CAA):

Conform art. 1 din OUG 221/2000 privind pensiile și alte drepturi de asigurări sociale ale avocaților:

“Art. 1. - (1) Dreptul la pensie și alte drepturi de asigurări sociale ale avocatului se exercită în condițiile prezentei ordonanțe de urgență prin sistemul unic, propriu și autonom de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, gestionat de Casa de Asigurări a Avocaților din România.”

Prin urmare, Casa de asigurări Sociale a Avocaților reprezintă o instituție care administrează și gestionează **numai** sistemul propriu de pensii și alte drepturi de asigurări sociale pentru avocați. De altfel, aceasta lege impune **numai** obligativitatea achitării de către avocați a unei contribuții la fondul propriu de asigurări sociale și pensii.

Prin urmare, invocarea faptului că este o dublă impozitare a veniturilor deoarece plătește pentru veniturile din activități liberale și 10% din încasări la Baroul București nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât aceasta sumă nu reprezintă CASS ci contribuție de asigurare socială, respectiv se cotizează pentru **“pensie”**.

3. Referitor la invocarea contribuabilei cu privire la neîndeplinirea cerințelor de formă prevăzute de art. 46 alin (2) litera i) din Codul de procedură fiscală, respectiv termenul de depunere al contestației este greșit.

În anul 2013, la data emiterii actului de impunere atacat, era în vigoare OG. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat.

Conform Art. 207 din Codul de procedură fiscală, republicat, se stipulează: „(1) **Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.**”

În cadrul deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. dec4/27.06.2013, este menționat faptul că se poate face contestație în termne de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent.

Se reține că doamna D nu contestă modul de calcul al plăților anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, ci invocă numai aspecte de ordin formal, pentru a fi exonerat de plată sumelor ce le datorează la bugetul Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate, corect calculate în baza Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din moment ce nu s-au propus probe din care să rezulte un alt cuantum și nici nu prezintă dispozițiile legale încălcate din actul normativ mai sus invocat la stabilirea obligațiilor de plată.

Organul fiscal a procedat legal la emiterea deciziei de impunere contestate nr. dec4/27.06.2013, stabilind plățile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pe baza declarației, depusă de contribuabilă la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. dddd/18.03.2013.

De altfel, contestarea sumei de y lei este neîntemeiată în condițiile în care organul fiscal a emis decizia de impunere ca urmare a depunerii de către contribuabilă a declarației, iar repartizarea pe termene de plată este corectă.

În concluzie, se reține că plățile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate în suma de y lei înscrise în Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. dec4/27.06.2013 au fost stabilite de către organele de impunere ale Administrației sector 2 a Finanțelor Publice conform reglementarilor legale în materie, drept urmare contestația contribuabilei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2 Cu privire la deciziile de impunere plăți anticipate aferente anilor 2014, 2015 și 2016

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 se poate investi cu analiza pe fond a contestației în condițiile în care contribuabila nu a respectat termenul legal de exercitare a căii administrative de atac.

În fapt, Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. dec3/26.06.2014, a fost transmisă prin poștă doamnei D și returnată în data de 15.07.2014 pe motiv de „destinatar lipsă domiciliu, expirat termen păstrare” și publicată ulterior pe site-ul ANAF cu anunțul colectiv nr. ffff/18.09.2014 la poziția 163.

Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2015 nr. dec2/16.06.2015, a fost transmisă prin poștă doamnei D și returnată în data de 03.07.2015 pe motiv de „destinatar lipsă domiciliu, expirat termen păstrare” și publicată ulterior pe site-ul ANAF cu anunțul colectiv nr. ffff/13.10.2015 la poziția 135.

Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2016 nr. dec1/27.06.2016, a fost transmisă prin poștă doamnei D și returnată în data de 14.07.2016 pe motiv de „destinatar lipsă domiciliu, expirat termen păstrare” și publicată ulterior pe site-ul ANAF cu anunțul colectiv nr. ffff/17.08.2016 la poziția 142.

Doamna D a înregistrat contestația la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. cccc1/06.07.2017.

Se reține că la data de 23 mai 2017, deciziile atacate i-au fost recomunicate contribuabilei având în vedere că acestea fuseseră comunicate inițial la datele mai sus menționate așa cum prevăd dispozițiile legale ale Codului de procedură fiscală la data comunicării.

În drept, spetei îi sunt aplicabile prevederile art. 44, art. 68, art. 205 și art. 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, care stipulează:

„Art. 44 -(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat. În situația contribuabililor fără domiciliu fiscal în România, care și-au desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.

(2) Actul administrativ fiscal se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuternicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

(2[^]1) Actul administrativ fiscal poate fi comunicat și prin alte mijloace cum sunt fax, e-mail sau alte mijloace electronice de transmitere la distanță, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia și dacă contribuabilul a solicitat expres acest lucru.

(2[^]2) În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (2[^]1), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate.

(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevăzute la [art. 35](#), afișarea se face, concomitent, la sediul acestora și pe pagina de internet a autorității administrației publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului județean. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.”

”Art. 68 - Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul de procedură fiscală, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legea fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă.

Art. 205 - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

Art. 207 - (1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

Începând cu data de 01.01.2016 spețele îi sunt aplicabile prevederile art. 47, art. 75, art. 268, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„Art.47 - (1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat. În situația contribuabilului/plătitorului fără domiciliu fiscal în România, care și-a desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului acestora, la domiciliul fiscal, direct, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal, sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.(...)

(4) În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (3), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate.

(5) Comunicarea prin publicitate se efectuează prin afișarea unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului/plătitorului, după cum urmează:

a) în cazul actelor administrative fiscale emise de organul fiscal central prin afișarea anunțului, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a A.N.A.F.;”(...)

„Art. 75 - Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul fiscal, de prezentul cod, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legislația fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă, republicat.”

“Art. 268. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare, reglementate potrivit art. 99 **alin. (1)**, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) Bazele de impozitare constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impozitare pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii. “

“Art. 270. - Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii. “

“Art. 272. - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.”

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 181 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 181 Calculul termenelor

(1) Termenele, în afară de cazul în care legea dispune altfel, se calculează după cum urmează:

1. când termenul se socotește pe ore, acesta începe să curgă de la ora zero a zilei următoare;

2. când termenul se socotește pe zile, nu intră în calcul ziua de la care începe să curgă termenul, nici ziua când acesta se împlinește;

3. când termenul se socotește pe săptămâni, luni sau ani, el se împlinește în ziua corespunzătoare din ultima săptămână ori lună sau din ultimul an. Dacă ultima lună nu are zi corespunzătoare celei în care termenul a început să curgă, termenul se împlinește în ultima zi a acestei luni.

(2) Când ultima zi a unui termen cade într-o zi nelucrătoare, termenul se prelungește până în prima zi lucrătoare care urmează”.

Aceleași dispoziții se regăsesc și la pct. 3.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Se reține că termenul de 45 de zile de depunere a contestației prevăzut de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **are caracter imperativ** și începe să curgă de la **data comunicării** actului administrativ fiscal atacat, comunicare care se poate face direct - prin ridicarea sub semnătură, prin

remiterea sub semnătură, prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire ori prin alte mijloace de comunicare directă - sau prin publicitate, în situația în care actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat printr-unul din mijloacele de comunicare directă. În situația comunicării prin publicitate, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului, iar termenul de depunere a contestației este de 45 de zile de la data comunicării.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că Deciziile de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit/contribuții pentru anul 2014, 2015 și 2016 au fost transmise prin poștă la ultimul domiciliu din România al contribuabilei prin intermediul Unității de imprimare rapidă Vâlcea cu scrisorile recomandate din data de 15.07.2014, 03.07.2015 și 14.07.2016 și au fost returnate de oficiul poștal cu mențiunea „ expirat termen păstrare”. În baza prevederilor art. 44, alin (3), respectiv art. 47 din Codul de procedură fiscală organele fiscale au procedat la comunicarea deciziilor prin publicitate prin afișarea pe pagina de internet a ANAF a anunțului nr. ffff din 18.08.2014, anunțului nr. ffff din 13.10.2015 și a anunțului nr. ffff din 17.08.2016, așa cum rezultă din Procesele verbale privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate. Având în vedere dispozițiile art. 44 alin (3) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului, iar contestația a fost transmisă prin poștă la organul fiscal în data de **06.07.2017**, **nefiind respectat termenul de contestare de 30 zile, respectiv 45 zile prevăzut de legea specială în materie**, respectiv art. 207 alin. (1)/ art. 270 din Codul de procedură fiscală. **Neexercitarea căii de atac în termenul legal atrage decăderea**, astfel încât contestatara a pierdut dreptul procedural ca urmare a neexercitării sale înăuntrul termenului statornicit de lege.

De asemenea, speței îi sunt aplicabile și prevederile art. 185 alin. (1) din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, care stipulează:

“Art. 185 Nerespectarea termenului. Sancțiuni

(1) Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate”.

Potrivit doctrinei, decăderea are ca efect principal stingerea tuturor posibilităților de punere în valoare a dreptului neexercitat în termenul legal.

Astfel, se constată că doamna **D**, nu a respectat termenul legal de contestare, **deși** prin decizie i s-a adus la cunoștință faptul că are posibilitatea de a o contesta în termen de 30 zile, respectiv 45 de zile de la data comunicării, la organul fiscal emitent.

Având în vedere faptul că, aceasta a depus contestația după expirarea termenului legal, în condițiile în care normele referitoare la termenul de depunere a contestației au caracter imperativ, se reține că nerespectarea termenului de contestare face imposibilă antamarea pe fond a cauzei de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București.

În speță sunt incidente și prevederile art. 280 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, **contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”

coroborate cu cele ale pct. 12.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, care stipulează:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *nedeusă în termen, în situația în care aceasta a fost deusă peste termenul prevăzut de lege.*”

Ținând cont de faptul că, termenul pentru exercitarea căii administrative de atac, prevăzut art. 270 alin. (1) Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, are caracter expres, nerespectarea acestuia fiind sancționată cu decăderea și reținându-se culpa procedurală în care se află contestatara, **urmează a se respinge ca nedeusă în termen** contestația formulată de doamna **D** împotriva Deciziei de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. dec3/26.06.2014 prin care au fost stabilite plăți anticipate aferente CASS în sumă de y lei, Deciziei de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2015 nr. dec2/16.06.2015, prin care au fost stabilite plăți anticipate aferente CASS în sumă de x lei, Deciziei de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2016 nr. dec1/27.06.2016, prin care au fost stabilite plăți anticipate aferente CASS în sumă de x lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 296²¹ - art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 208, art. 211 și art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sanatații, art. 1 din OUG 221/2000 privind pensiile și alte drepturi de asigurări sociale ale avocaților și art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art. 185 alin (1) din Legea nr.134/2010 privind Codul de Procedură Civilă, art. 47, art. 75, art. 268, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de contribuabila **D** împotriva Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. dec4/27.06.2013 emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, pentru suma de **y lei** reprezentând plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate datorate pe anul 2013.

2. Respingerea ca **nedeusă în termen** a contestației formulată de doamna **D** împotriva Deciziei de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2014 nr. dec3/26.06.2014, Deciziei de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2015 nr. dec2/16.06.2015, Deciziei de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit/contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2016 nr. dec1/27.06.2016, prin care Administrația sector 2 a Finanțelor Publice au stabilit plăți anticipate aferente CASS în sumă totală de **z lei**.

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