

DECIZIA nr. 421 / 22.06.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de **X**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B sub nr. x/20.01.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia sector 6 a Finantelor Publice, cu adresa nr. x/18.01.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B sub nr. x/20.01.2016, completata cu adresa nr.x/03.06.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/06.06.2016, asupra contestatiei formulata de doamna **X**, cu domiciliul in Bucuresti, Bd. T , nr. , bl. , sc. , ap. , sector 6.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 22.12.2015 si inregistrata la Administratia sector 6 a Finantelor Publice sub nr. x/24.12.2015, il constituie:

- decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/01.07.2012, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei X accesorii aferente CASS in suma totala de y1 lei;
- decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2014, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei X accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de y3 lei si accesorii aferente CASS in suma de y2 lei.

Avand in vedere dispozitiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu art.352 alin.1 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr.207/2015 si cu pct.3.7. din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Codul de procedura fiscala, aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna **X**.

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

I. Prin contestatia formulata contestatara solicita anularea deciziilor de calcul accesorii nr.x/01.07.2012 si nr. x/31.12.2014, din urmatoarele motive:

Decizia de calcul accesorii nr. x/01.07.2012 in suma de y1 lei nu cuprinde documentul prin care s-a individualizat plata, creanta principala, suma debit principal, perioada pentru care s-au calculat accesoriile, nefiind indeplinite conditiile art.43 din Codul de procedura fiscala, sanctionata cu nulitatea conform art.46 din Codul de procedura fiscala.

Debitele mentionate in documentul prin care s-a individualizat plata la care s-au calculat accesoriile ce fac obiectul Deciziei de calcul accesorii nr. x/31.12.2014 nu sunt datorate, astfel:

1. debitele aferente deciziilor de impunere privind platile anticipate pe anii 2013 si 2014 au fost achitate:

- CASS conform deciziei de impunere plati anticipate aferente anului 2013 prin extrasul de cont din data de 14.03.2014;

- din CASS in suma totala de s lei conform deciziei de impunere plati anticipate pe anul 2014: s lei prin chitanta din 11.04.2014 si prin extrasele de cont din 26.06.2014, 06.08.2014, 24.10.2014;

- pentru suma de s lei a facut cerere de compensare cu contul de regularizare din decizia de impunere pe anul 2014, in data de 25.02.2015 si retrimisa in data de 20.10.2015.

2. sunt debite necunoscute intrucat nu au fost comunicate:

- documentul x/15.12.2008 nu i-a fost comunicat fiind prescris conform legii, iar conform art.93 din Codul de procedură fiscală organul fiscal va inceta procedura de emitere a titlului de creanta;

- documentul x/22.02.2013 nu i-a fost comunicat, nu stie la ce se refera, iar termenul legal de plata este defalcat pe anul 2011, anterior anului emiterii actului.

Pentru veniturile anticipate a achitat impozitul prin extrasele de cont din 14.03.2014; 26.06.2014; 06.08.2014; 24.10.2014.

In concluzie, contribuabila solicita anularea deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/01.07.2012 si nr. x/31.12.2014 prin care s-au stabilit obligatiile de plata contestate.

II. Prin:

- decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/01.07.2012, Administratia sector 6 a Finantelor Publice a stabilit obligatii de plata accesorii aferente CASS in suma totala de y1 lei;

- decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2014, Administratia sector 6 a Finantelor Publice a stabilit obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de y3 lei si aferente CASS in suma de y2 lei, calculate pentru perioada 31.12.2013 - 31.12.2014.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la accesoriile aferente CASS in suma de y1 lei, stabilite prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/01.07.2012

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.B. prin Serviciul solutionare contestatii 2 se poate investi cu solutionarea cauzei, in conditiile in care anexa deciziei nu este completata potrivit prevederilor Ordinului nr.1.850 din 29.12.2009 privind modificarea si completarea O.P.A.N.A.F. nr. 1.438/2009 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate in domeniul colectarii creantelor fiscale

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/01.07.2012 Administratia sector 6 a Finantelor Publice a stabilit dobanzi si penalitati aferente CASS in suma totala de y1 lei.

Contribuabila mentioneaza ca anexa la decizie nu cuprinde „documentul prin care s-a individualizat plata”, creanta principala pentru care s-au calculat accesorii si perioada pentru care s-au calculat accesoriile, lipsa obiectului actului administrativ fiind sanctionata cu nulitatea absoluta conform art. 46 din Codul de procedura fiscala.

In drept, potrivit prevederilor art. 88 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 88 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale: [...]

c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii; [...]”

coroborate cu Ordinul nr. 1.850 din 29.12.2009 privind modificarea si completarea O.P.A.N.A.F. nr. 1.438/2009 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate in domeniul colectarii creantelor fiscale:

„Caracteristicile de tiparire, modul de difuzare, utilizare si pastrare ale formularului "Decizie referitoare la obligatiile de plata accesorii", cod 14.13.45.99

Cod: *Se va mentiona codul existent in nomenclatorul Sistemului de administrare a creantelor fiscale, publicat pe portalul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.*

Documentul prin care s-a individualizat suma de plata: *Se vor mentiona: denumirea documentului care constituie titlu de creanta si prin care s-a individualizat creanta principala, numarul si data.*

Categoria de suma: *Se va mentiona categoria de suma: majorari de intârziere, penalitati de intârziere.*

Cota: *Nivelul majorarii se stabileste conform art. 120 alin. (7) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca in domeniul colectarii creantelor fiscale sunt utilizate anumite formulare care trebuie sa corespunda modelelor aprobate de presedintele A.N.A.F. completate conform instructiunilor prevazute in acest ordin.

Potrivit art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

„Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz”.

Astfel, potrivit normelor legale sus citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Din analiza actului administrativ fiscal rezulta ca acesta nu a fost emis cu respectarea prevederilor stipulate in Ordinul nr. 1.850 din 29.12.2009 privind modificarea si completarea O.P.A.N.A.F. nr. 1.438/2009 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate in domeniul colectarii creantelor fiscale, respectiv, in anexa deciziei de calcul accesorii la “Documentul prin care s-a individualizat suma de plata” nu este individualizata nicio decizie de impunere care a stat la baza accesoriilor, din anexa nu reiese perioada pentru care au fost calculate accesoriile, la rubrica „categoria de suma” nu este mentionat debitul pentru care au fost calculate accesoriile, la rubrica “zile/luni” nu este trecut numarul de zile pentru care au fost calculate accesorii, iar la rubrica “cota” nu este mentionat nivelul majorarilor stabilit conform art.120 alin.(7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Tinand seama de cele mentionate se va admite contestatia contribuabilei pentru acest capat de cerere si se va proceda la anularea deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/01.07.2012, pentru suma totala de y1 lei avand in vedere ca aceasta nu indeplineste conditiile prevazute de Ordinul nr. 1.850/2009.

3.2. Referitor la accesoriile aferente CASS in suma de y2 lei, stabilite prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2014

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta cu privire la legalitatea calcularii accesoriilor CASS in suma totala de y2 lei, in conditiile in care organul fiscal nu poate face dovada existentei si comunicarii tuturor titlurilor de creanta prin care s-au individualizat debitele asupra carora s-au calculat accesoriile contestate.

In fapt, prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2014, Administratia sector 6 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina doamnei X, obligatii de plata accesorii CASS in suma totala de y2 lei, calculate pentru perioada 31.12.2013–31.12.2014.

Debitele asupra carora s-au calculat accesoriile contestate au fost individualizate prin doc. CASS nr. x/15.12.2008 si doc. CASS nr. x/22.02.2013 transmise informatic de CNAS, precum si prin deciziile de impunere privind platile anticipate nr. x/03.06.2013, nr. x/26.02.2014 si nr. x/12.06.2014.

Prin contestatia formulata contribuabila reclama:

- necomunicarea documentului nr. x/15.12.2008, prescrierea acestuia si nelegalitatea emiterii titlului de creanta;
- necomunicarea documentului nr. x/22.02.2013 si defalcarea obligatiilor de plata pe anul 2011, anterior anului emiterii actului;
- achitarea CASS aferenta deciziilor de impunere pentru plati anticipate aferente anului 2013 si 2014 prin extrasele de cont din data de 14.03.2014, 26.06.2014, 06.08.2014, 24.10.2014; chitanta din data de 11.04.2014, iar pentru diferenta de plata a solicitat compensarea cu CASS rezultata din decizia de impunere pe anul 2014, in data de 25.02.2015 (retrimisa in data de 20.10.2015).

In drept, potrivit dispozitiilor art. 2, art. 85, art.110, art. 111, art. 111¹, art.115, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 2 – (1) Administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute la art.1, se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

(2) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat”.

“Art. 85 - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) **prin declarație fiscală**, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) **prin decizie emisă de organul fiscal**, în celelalte cazuri.”

“Art. 110 - (1) In sensul prezentului titlu, colectarea consta in exercitarea actiunilor care au ca scop stingerea creantelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;

c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii. (...).”

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

“Art. 111¹ - Creanțele fiscale pentru care, potrivit Codului fiscal sau altor legi care le reglementează, scadența și termenul de declarare se împlinesc la 25 decembrie **sunt scadente și se declară până la data de 21 decembrie**. În situația în care data de 21 decembrie este zi nelucrătoare, creanțele fiscale sunt scadente și se declară până în ultima zi lucrătoare anterioară datei de 21 decembrie”.

“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:**

(...)

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)”.

“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** reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a 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**”.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

“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”.

Totodata, conform art.44 si art.45 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“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.

“Art. 45 - Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

(2) Actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit art. 44 nu este opozabil contribuabilului și nu produce niciun efect juridic.”

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate obligațiile fiscale se stabilesc prin titluri de creanță, respectiv declarații fiscale/decizii de impunere care se comunică contribuabilului și sunt opozabile de la data comunicării.

Totodată, rezulta că accesoriile se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată *ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal*. În ceea ce privește plățile anticipate cu titlu CASS se individualizează de către organul fiscal prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului.

Efectul opozabilității titlului de creanță prin care s-a stabilit obligația principală constă în aceea că autoritatea fiscală nu este în drept să calculeze accesoriile și să pretindă plata acestora, câtă vreme contribuabilul nu este obligat la plata debitului principal care a generat accesoriile pretinse.

De asemenea, stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, republicat, iar accesoriile se calculează numai pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, scadența care este determinată în funcție de data comunicării deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligațiile de plată.

În ceea ce privește transferarea competenței de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente, prin art. V din O.U.G. nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal au fost stabilite următoarele:

“**Art. V. – (1)** Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de **persoanele fizice** prevăzute la cap. II și III din titlul IX² al Codului fiscal **revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

(2) **Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la alin. (1) pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012**, precum și perioadei 1 ianuarie-30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea **revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade.** (...)

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (2), în cazul efectuării inspecției fiscale pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, stabilirea contribuțiilor sociale, precum și soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revin organelor fiscale prevăzute la alin. (1).

(4) Începând cu data de 1 iulie 2012, casele de asigurări sociale predau organelor fiscale din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în vederea colectării, creanțele reprezentând contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX² al Codului fiscal, stabilite și neachitate până la data de 30 iunie 2012. Predarea-preluarea se face până la data de 30 septembrie 2012, pe titluri de creanță și pe scadențe, pe baza protocolului de predare-primire și a următoarelor documente:

a) **înscrisuri în care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data predării-preluării și care reprezintă titluri executorii;**

b) **situația soldurilor contribuțiilor stabilite până de data de 30 iunie 2012 și neîncasate până la aceeași dată;**

c) **o copie a titlurilor în care sunt individualizate plățile anticipate stabilite pentru anul 2012;**

d) orice alte informații disponibile, necesare urmăririi și verificării sumelor datorate.

(5) Procedura de predare-primire a documentelor și informațiilor prevăzute la alin. (4) va fi aprobată prin ordin comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei și protecției sociale și al ministrului sănătății, în termen de 30 zile de la data publicării prezentei ordonanțe de urgență în Monitorul Oficial al României, Partea I.”

(8) **Începând cu data de 1 iulie 2012**, contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX² al Codului fiscal **se achită la unitățile Trezoreriei Statului** din cadrul organelor fiscale în raza cărora sunt luați în administrare contribuabilii, în conturi de venituri bugetare distincte, codificate cu codul de identificare fiscală al contribuabililor”.

Potrivit Protocolului - cadru de predare - primire a documentelor și informațiilor privind contribuțiile sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din Titlul IX² al Codului fiscal, aprobat prin Ordinul comun al Ministerului Finanțelor Publice, al Ministerului Sănătății și al Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale nr. 806/608/934/2012:

„1. **Obiectul predării-primirii îl constituie:**

a) **înscrisurile, în original, în care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data predării-preluării și care reprezintă titluri executorii;**

b) **titlurile de creanță, în original**, în care sunt individualizate creanțele datorate începând cu data de 1 iulie 2012 (ex. titlurile în care sunt individualizate plățile anticipate, declarații individuale de asigurare sau alte înscrisuri întocmite în acest sens),

c) situația soldurilor contribuțiilor stabilite până la data de 30 iunie 2012 și neîncasate până la aceeași dată;

d) situația sumelor plătite în plus până la data de 30 iunie 2012, față de obligația de plată,

e) dosarele aflate pe rolul instanțelor de judecată pentru litigiile având ca obiect contestațiile la executarea silită sau contestațiile împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii, precum și în cazul litigiilor ce privesc procedurile de insolvență, aferente creanțelor; (...);

f) **titlurile de creanță, în original, prevăzute la pct. 3, comunicate în condițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu excepția celor care nu au fost comunicate potrivit art. 44 din Codul de procedură fiscală și care vor fi comunicate de către organele competente ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală în a căror rază teritorială își au domiciliul asigurații.**

g) orice alte documente și informații disponibile, necesare urmăririi și verificării sumelor datorate, cum ar fi:

- hotărâri judecătorești prin care s-a dispus suspendarea actului administrativ emis de CNAS și CNPP,

- eventualele diferențe stabilite de organele de control din subordinea Casei Naționale de Asigurări de Sănătate și Casei Naționale de Pensii Publice,

- baza de calcul pe perioade de declarare,

- acte administrative prin care s-au acordat înlesniri la plată, potrivit legii, aflate în derulare, etc.

(...)”

“9. **Casa Națională de Asigurări de Sănătate, prin organele competente ale acesteia și Casa Națională de Pensii Publice, prin organele competente ale acesteia care efectuează predarea răspund de valabilitatea, realitatea, actualitatea datelor și documentelor și informațiilor care fac obiectul predării.**”

Se retine ca, potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 125/2011, începând cu 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii

reglementate prin Codul Fiscal si datorate de persoanele fizice revine Agentiei Nationale de Administrare Fiscala (ANAF). Incepand cu data de 1 iulie 2012, casele de asigurari sociale au obligatia de a preda organelor fiscale din subordinea ANAF, in vederea colectarii, creantele reprezentand contributiile sociale datorate de persoanele fizice, stabilite si neachitate pana la 30 iunie 2012, p redarea-preluarea efectuandu-se pe baza protocolului de predare-primire.

De asemenea, cu privire la obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare stipuleaza:

“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 de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri realizate din desfășurarea unei activități dependente;

b) **veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit**; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar; [...]

(5) **Contribuțiile prevăzute la alin. (2) și (4) se plătesc după cum urmează:**

a) lunar, pentru cele prevăzute la alin. (2) lit. a) și d);

b) **trimestrial, pentru cele prevăzute la alin. (2) lit. b) și la alin. (4);**

(7) Obligația virării contribuției de asigurări sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care plătește asiguraților veniturile prevăzute la alin. (2) lit. a), d) și e), respectiv asiguraților pentru veniturile prevăzute la alin. (2) lit. b), c) și f)”.

In cazul persoanelor care obtin venituri din activitati independente, art. 8 din Normele metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, aprobate prin Ordinul presedintelui C.N.A.S. nr. 617/2007 prevede urmatoarele:

“Art. 8. – (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente virează trimestrial contribuția calculată la venitul estimat, până la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru.

(2) În cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin. (4).

(3) Prevederile alin. (2) se aplică numai în situația în care venitul din activități independente este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția.

(4) **Diferențele rămase de achitat, calculate în raport cu decizia de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere**, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.

(5) La expirarea termenului prevăzut la alin. (4), pentru sumele datorate și rămase neachitate se vor percepe majorări de întârziere conform procedurii instituite prin Codul de procedură fiscală”.

Cu privire la CASS datorat, potrivit art.82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"**Art. 82** - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendare, precum și venituri din activități agricole sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.

(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii."

In speta, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2014, contestata, AS6FP a calculat, pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014, accesorii aferente CASS in suma totala de y2 lei aferente platilor anticipate cu titlu de CASS, individualizate prin urmatoarele titluri de creanta:

- doc. CASS nr. x/15.12.2008, pentru care s-au calculat obligatii de plata accesorii in suma de y2 lei (y2+y2+y2+y2+y2+y2+y2) si doc. CASS x/22.02.2013, pentru care s-au calculat obligatii de plata accesorii in suma de y2 lei (y2+y2+y2+y2+y2+y2+y2), fiind transmise informatic de CNAS;

- decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/03.06.2013, comunicata la data de 03.07.2013, pentru care s-au calculat obligatii de plata accesorii in suma de y2 lei (y2+y2+y2+y2+y2+y2+y2+y2+y2+y2);

- decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/26.02.2014, comunicata la data de 10.03.2014, pentru care s-au calculat obligatii de plata accesorii in suma de y2 lei (y2+y2+y2+y2+y2+y2);

- decizia de impunere privind platile anticipate nr. x/12.06.2014, prin care s-au modificat platile anticipate stabilite prin decizia de impunere nr. x/26.02.2014, comunicata la data de 01.07.2014, pentru care s-au calculat obligatii de plata accesorii in suma de y2 lei (y2+y2+y2+y2+y2).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei transmise de organul fiscal, din referatul cauzei, precum si din adresele privind completarea dosarului contestatiei urmare solicitarii organului de solutionare a contestatiei rezulta urmatoarele:

1. Baza de calcul a accesoriilor la contul CASS-cod 111 „contributii de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele care realizeaza venituri din activitati independente” in suma de y2 lei a fost reprezentata de doc. CASS nr. x/15.12.2008 si doc. CASS x/22.02.2013 transmise informatic de CNAS, precum si deciziile de impunere privind platile anticipate nr. x/03.06.2013, nr.x/26.02.2014 nr. x/12.06.2014, comunicate contribuabilei.

2. Din analiza situatiei analitice debite plati solduri referitoare la CASS, editata la data de 05.10.2015, atasata la dosarul cauzei, rezulta ca au fost inregistrate o serie de operatiuni de debitare si scadere din evidenta pe platitor a obligatiilor de plata aferente perioadei 2008-2014, inclusiv plati efectuate de contestatara, fara sa rezulte daca din platile efectuate au fost stinse atat obligatii de plata principale, cat si obligatii de plata accesorii.

3. In ceea ce priveste accesoriile calculate asupra contributiei de asigurari sociale de sanatate, din referatul cauzei rezulta urmatoarele:

* in anul 2012, in baza Protocolului Cadru nr.806/608/934/2012 au fost transmise electronic obligatii de plata: debit - s lei, scadent la 15.12.2008, dobanda – s lei, penalitate – s lei);

- in cursul anului contribuabila nu a efectuat plati;

- obligatiile de plata transmise informatic in anul 2012 cu borderoul x au fost scazute cu borderoul nr. x/2012 si le-a redebitat in anul 2013 cu borderoul x, in baza aceluiasi protocol;

* in anul 2013, contribuabila figura cu obligatii de plata principale transmise de CNAS in anul 2013, in baza protocolului, astfel:

- in suma de s lei cu borderoul x/2013 cu scadenta la 15.12.2008 si accesorii in suma de y1 lei (dobanda – y11 lei, penalitate – y12 lei);

- in suma de s lei cu borderoul x/2013 scadent in anul 2011 (15.03.2011–s lei, 15.06.2011–s lei, 15.09.2011–s lei si 15.12.2011–s lei);

- suma de s lei a fost instituita conform deciziei de plati anticipate nr. x/03.06.2013, comunicata la data de 03.07.2013;

- la cererea contribuabilei s-a efectuat compensarea sumei de s lei, cu documentul nr.x/21.06.2013, „de la contul de regularizari la contul, care a stins partial din debitul cu scadenta in data de 15.12.2008, transmis de CNAS”;

- prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2013 s-au calculat obligatii de plata accesorii aferente CASS in suma de s lei, pentru care s-a dispus desfiintarea prin decizia privind solutionarea contestatiei nr.x/31.0.72014;

* in anul 2014, fata de obligatiile de plata reportate din anul anterior, au fost emise deciziile de plati anticipate nr.x/26.02.2014 si nr. x/12.06.2014, comunicate contribuabilei

- in cursul anului 2014 contribuabila a efectuat plati CASS in suma de s lei, „care au stins partial din debitul cu scadenta in data de 15.12.2008”;

- prin decizia de corectie nr.x/01.10.2014 a fost scazuta suma de s lei, cu borderou nr.x/2014, urmare desfiintarii dispuse prin decizia privind solutionarea contestatiei nr.x/31.07.2014;

* cu privire la dovada de comunicare a doc. CASS nr. x/15.12.2008 si doc. CASS x/22.02.2013, Administratia sector 6 a Finantelor Publice mentioneaza ca prin adresa nr. x/01.04.2014 a solicitat CNAS clarificarea situatiei fiscale si transmiterea dosarului fiscal. La adresa sus mentionata, organul fiscal a revenit cu adresa nr.x/12.01.2016

4. Intrucat dosarul contestatiei a fost transmis incomplet, prin adresa nr. MBR-REG x/MBR-DGR x/20.04.2016, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat Administratiei sector 6 a Finantelor Publice completarea dosarului cauzei cu urmatoarele documnete si informatii:

- titlurile de creanta nr.x/15.12.2008 si nr.x/22.02.2013, pentru care contribuabila invoca necomunicarea acestora, avand in vedere ca prin referatul cauzei se mentioneaza numai preluarea pe baza de Protocol de la CASMB a obligatiilor restante la 30 iunie 2012 si solicitarea acestora de la CNAS;

- orice alte documente si informatii care au legatura cu cauza supusa solutionarii;

- completarea dosarului cauzei cu propuneri de solutionare a contestatiei avand in vedere toate motivatiile contestatarei.

5. Prin adresa nr.x/03.06.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr.x/06.06.2016, AS6FP a transmis adresa CASMB nr.x/21.03.2016, inregistrata la AS6FP sub nr. x/05.04.2016, avand anexata “Situatia contributiilor declarate, incasate si restante si a majorarilor calculate, incasate si restante pentru FNUASS” aferente perioadei 2010-2011, confirmata de primire, din care rezulta obligatii de plata stabilite pentru contribuabila X in suma totala de s lei (debit – s lei; accesorii – s lei).

6. Fata de precizarile organului fiscal si de documentele transmise prin adresa nr.x/03.06.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/06.06.2016, se retin urmatoarele:

A. Potrivit dispozitiilor Codului de procedura fiscala, debitele reprezentand obligatii fiscale principale (CASS) si accesorii aferente se inregistreaza in baza de date a organului fiscal in baza titlurilor de creanta emise de acesta si in functie de data comunicarii acestor titluri de creanta catre contribuabili.

In speta, organul fiscal a calculat accesorii aferente CASS individualizate prin decizii de impunere privind platile anticipate emise de AS6FP pe anul 2014, desi in evidenta analitica pe platitor se regasesc inregistrate obligatii de plata incepand cu anul 2012, fara a fi anexate documente prin care au fost individualizate sumele respective si fara sa rezulte modul in care au fost stinse aceste obligatii din platile efectuate de contribuabila, organul fiscal precizand doar ca aceste plati "au stins partial din debitul cu scadenta in data de 15.12.2008", transmis de CNAS".

B. Desi organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat expres prin adresa nr. MBR-REG x/MBR-DGR x/20.04.2016, AS6FP nu a transmis documentele si informatiile solicitate care sa clarifice situatia fiscala a contribuabilei, respectiv:

a - titlurile de creanta nr.x/15.12.2008 si nr.x/22.02.2013, pentru care contribuabila invoca necunoasterea si necomunicarea acestora, avand in vedere simpla mentiune din referatul cauzei privind preluarea obligatiilor restante la 30 iunie 2012 pe baza de Protocol de la CASMB;

b - conform datelor si informatiilor transmise de CASMB in baza de date a organului fiscal rezulta ca pentru anii 2010 si 2011 a fost stabilita CASS in suma de s lei (2010 - s lei; 2011 – s lei) in baza declaratiei privind veniturile realizate, fara ca titlurile de creanta prin care s-au individualizat obligatiile de plata sa se regaseasca in dosarul cauzei;

c - precizarile organului fiscal sunt contradictorii, avand in vedere ca, pe de-o parte propune respingerea contestatiei pentru accesorii stabilite prin decizia referitoare la obligatiile accesorii motivata de faptul ca debitele transmise in baza Protocolului Cadru nu au fost anulate de CNAS, iar pe de alta parte sustine ca din platile efectuate de contribuabila au fost stinse partial debitele restante transmise de CNAS, fara a face nicio precizare privind modul de stingere a obligatiilor;

d - in fisele analitice exista o multitudine de inregistrari (debitari/scaderi) cu privire la care organul fiscal nu a anexat niciun document la dosarul cauzei si nici nu a adus precizari suplimentare in referatul cauzei si in adresa privind completarea acestuia.

Prin urmare, avand in vedere urmatoarele aspecte:

- organul fiscal nu a respectat dispozitiile pct. V din OUG nr. 125/2011 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003, coroborate cu prevederile Protocolului - cadru de predare – primire, aprobat prin Ordinul nr. 806/608/934/2012, respectiv nu se afla in posesia înscrisurilor Casei de Asigurari de Sanatate a Municipiului Bucuresti prin care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data predării-preluării si nici a titlurilor de creanță prin care sunt individualizate creanțele datorate începând cu data de 1 iulie 2012;

- dispozitiile art.115 din Codul de procedura fiscala prevad ca stingerea obligatiilor de plata se face in ordinea vechimii, iar platile efectuate de contribuabila au stins atat obligatia de plata transmisa informatic de CNAS pentru care nu au fost remise titluri de creanta, cat si cele individualizate prin decizii de impunere emise de AS6FP,

rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la respectarea ordinii legale de stingere a obligatiilor fiscale si la legalitatea accesoriiilor in suma de y2lei.

În consecința, urmează să se dispună, în temeiul art.216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, desființarea deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/31.12.2014, prin care Administrația sector 6 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina doamnei X, obligații de plată accesorii aferente CASS în suma de y2 lei.

În speta sunt aplicabile și prevederile pct.11.5-11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipulează:

“11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Prin urmare, Administrația sector 6 a Finanțelor Publice va proceda la reanalizarea situației de fapt fiscale a doamnei X, respectiv va analiza obligațiile de plată reprezentând CASS transmise de CNAS prin înscrisurile prin care s-au individualizat creanțele datorate și neachitate, reanalizarea ordinii de stingere a obligațiilor de plată și la calcularea accesoriilor, în situația în care obligațiile de plată nu au fost/au fost achitate cu întârziere, ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acestora, precum și de cele reținute față de scadența prin prezenta

3.3. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venituri din activități independente în suma de y3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a stabilit corect accesoriile aferente impozitului pe venitul din activități independente în suma de y3 lei, în condițiile în care contribuabilul nu a achitat integral și în termen obligațiile de plată în contul impozitului pe venituri din activități independente, situație care a condus la modificarea ordinii legale de stingere a obligațiilor de plată.

În fapt, prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/31.12.2014, Administrația sector 6 a Finanțelor Publice a stabilit accesoriile aferente impozitului pe venitul din activități independente—cod 51 în suma de y3 lei, calculate pentru perioada 26.03.2014—31.12.2014, obligația de plată fiind individualizată prin următoarele titluri de creanță:

- decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit/CASS pe anul 2014 nr. x/26.02.2014, comunicată în data de 10.03.2014, prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit în suma de s lei repartizate pe termene de plată astfel: 25.03.2014 – s lei; 25.06.2014 - s lei; 25.09.2014 - s lei; 25.12.2014 - s lei;

- decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit/CASS pe anul 2014 nr. x/12.06.2014, comunicată în data de 01.07.2014, prin care s-au modificat plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit stabilite prin decizia de impunere anterioară de la suma de s lei la plăți anticipate în suma de s lei repartizate pe termene de plată astfel: 25.03.2014 - s lei; 25.06.2014 - s lei; 25.09.2014 - s lei; 25.12.2014 - s lei.

Accesoriile au fost calculate pentru perioada 26.03.2014–24.10.2014 asupra impozitului pe venituri din activitati independente conform deciziei nr. x/26.02.2014 si pentru perioada 26.06.2014–31.12.2014 asupra impozitului pe venituri din activitati independente conform deciziei nr. x/12.06.2014.

In drept, asa cum s-a retinut la pct. 3.2. din decizie, accesoriile se datoreaza pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, ca o masura accesorie in raport cu debitul principal, scadenta fiind determinata in functie de data comunicarii deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligatiile de plata.

De asemenea, stingerea obligatiilor de plata se face cu respectarea ordinii legale, expres prevazuta de Codul de procedura fiscala.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit in suma de y3 lei, din analiza situatiei analitice debite plati solduri referitoare la impozitul pe venituri din activitati independente, atasata la dosarul cauzei, rezulta plati efectuate de contribuabila la codul 51-impozit pe venituri din activitati independente pe anul 2014, in suma totala de s lei, respectiv: chitanta nr. x/11.04.2014-s lei; chitanta nr. x/26.06.2014-s lei; chitanta nr. x/06.08.2014-s lei; chitanta nr. x/24.10.2014-s lei.

Avand in vedere prevederile art.115 din Codul de procedura fiscala, rezulta ca stingerea obligatiilor de plata se face cu respectarea ordinii legale, expres prevazuta de Codul de procedura fiscala, iar pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata sau plata cu intarziere a creantelor, debitorul datoreaza dobanzile și penalitățile de intarziere.

Prin urmare, intrucat contribuabila a achitat cu intarziere sau in quantum mai mic obligatii privind platile anticipate stabilite pe anul 2014 datoreaza accesoriile aferente impozitul pe venit in suma de y3 lei, calculate pe perioada 26.06.2014-31.12.2014.

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de doamna X pentru accesoriile aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de y3 lei stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2014.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 85, art. 110, art. 111, art. 111¹, art. 115, art. 119, art. 120, art. 120¹ si art. 216 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. V din OUG nr. 125/2011, Ordinului comun al Ministerului Finantelor Publice, al Ministerului Sanatatii si al Ministerului Muncii, Familiei si Protectiei Sociale nr. 806/608/934/2012, art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare, art. 8 din Normele metodologice aprobate prin Ordinul presedintelui C.N.A.S. nr. 617/2007, pct.11.5-11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014:

DECIDE

1. Admite contestatia formulata de X si anuleaza Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/01.07.2012 emisa de Administratia sector 6 a Finantelor Publice, prin care s-au stabilit accesorii aferente CASS in suma de y1 lei.

2. Respinge, in parte, ca neintemeiata contestatia formulata de doamna X impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2014 prin care Administratia sector 6 a Finantelor Publice a stabilit accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente sumei de y3 lei.

2. Desfiinteaza, in parte, decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/31.12.2014, prin care Administratia sector 6 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina doamnei X accesorii aferente CASS in suma de y2 lei, urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea situatiei de fapt fiscale, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

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

