

DECIZIA nr.384_2017
privind soluționarea contestației formulate de **X**,
cu domiciliul în București, ...
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de Administrația Sector .. a Finanțelor Publice cu adresa nr. ..., înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..., cu privire la contestația formulată de doamna X.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă la data de **27.04.2017** înregistrată la AS..FP sub nr. ..., îl reprezintă Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr...., emisă de AS..FP, comunicată prin poștă în data de **05.04.2017**, prin care s-au stabilit obligații fiscale accesorii în suma totală de...**lei**, reprezentând :

- .. lei - accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente;
- .. lei - accesorii aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;
- .. lei - accesorii aferente CASS datorate de persoane care realizează venituri din activități independente.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art.269, art. 270 și art. 272 alin. (1) și (2) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de doamna X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.... prin care s-au stabilit obligații fiscale accesorii în suma totală de ...**lei**, doamna ... arată următoarele :

- în perioada octombrie 2010 - octombrie 2012 a întrerupt activitatea fiind în concediu pentru creșterea copilului până la împlinirea vârstei de 2 ani, perioadă în care nu a realizat venituri din activități independente;

- în perioada 2009 - 2011 a efectuat plăți în sumă totală de .. lei, din care .. lei pentru regularizări anterioare și ... lei pentru plata impozitului pe venit, astfel:

- ... lei la 24.03.2009;
- .. lei la 28.12.2009 (plată online);
- .. lei la 10.04.2010 (plată online);
- .. lei la 28.06.2010(plată online);
- .. lei la 09.12.2011 din care .. lei regularizări și .. lei impozit pe venituri din activități independente;

- deoarece la finalul anului fiscal (anul 2012 - minus ... lei, anul 2013 - minus .. lei, anul 2014 - plus .. lei, anul 2015 - plus ... lei) sunt stabilite diferențe de impozit anual de regularizat în minus, calcularea de accesorii la plățile anticipate încetează la momentul stabilirii impozitului final;

- pentru anii 2013, 2014, 2015 i-au fost comunicate câte 2 DIPA cu valori diferite privind plăți anticipate CASS, fără a-i fi comunicate și deciziile de impunere anuală corespunzătoare.

În concluzie, contestatara solicită **operarea corectă în evidență a stingerii obligațiilor la datele și în modul în care a indicat în ordinele de plată**, așa cum rezultă din dovezile anexate.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.... organele fiscale din cadrul Administrației Sector ... a Finanțelor Publice au stabilit obligații fiscale accesorii în sumă totală de ...lei, calculate pe perioada 01.01.2016-31.12.2016, astfel:

- ... lei - accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente;
- ... lei - accesorii aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;
- ... lei - accesorii aferente CASS datorate de persoane care realizează venituri din activități independente și persoanele care nu realizează venituri.

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

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 plățile efectuate de această persoană înainte de scadența obligațiilor principale au stins, de drept și în ordinea vechimii, obligațiile fiscale principale și accesorii restante din perioadele anterioare.

În fapt, organele fiscale din cadrul Administrației Sector ... a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina doamnei X prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .. obligații fiscale accesorii în sumă totală de .. lei, calculate pentru perioada **01.01.2016-31.12.2016**, astfel:

- ..lei - (.. lei - dobânzi de întârziere + .. lei - penalități de întârziere) accesorii aferente plăților anticipate cu titlu de impozit stabilite prin deciziile de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sănătate, pe anii 2011-2016;
- .. lei - (.. lei dobânzi de întârziere + .. lei penalități de întârziere) accesorii aferente diferențelor de impozit anual de regularizat individualizate prin decizii de impunere anuala pentru anii 2013 - 2014;
- .. lei - (.. lei dobânzi de întârziere + .. lei penalități de întârziere) accesorii aferente CASS datorate de persoane care realizează venituri din activități independente și persoanele care nu realizează venituri.

În drept, potrivit art. 154, art. 157, art. 163, art. 165, art. 173, art. 174, art. 175 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 154. - (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează".

"Art. 157. - (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. 156 alin. (1)".

"Art. 163. - (1) Plățile către organul fiscal se efectuează prin intermediul băncilor, trezoreriilor și al altor instituții autorizate să deruleze operațiuni de plată.

(2) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central debitorii efectuează plata acestora într-un cont unic, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile fiscale datorate bugetului de stat și a unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligații fiscale. Tipurile de obligații fiscale supuse acestor prevederi se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(3) Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile fiscale datorate.

(4) În cazul în care suma plătită nu acoperă obligațiile fiscale datorate unui buget sau fond, distribuirea în cadrul fiecărui buget sau fond se face în următoarea ordine:

- a) pentru toate impozitele și contribuțiile sociale cu reținere la sursă;
- b) pentru toate celelalte obligații fiscale principale;
- c) pentru obligațiile fiscale accesorii aferente obligațiilor prevăzute la lit. a) și b).

(5) În cazul în care suma achitată nu acoperă toate obligațiile fiscale aferente uneia dintre categoriile prevăzute la alin. (4), distribuirea se face, în cadrul categoriei respective, proporțional cu obligațiile fiscale datorate.

(6) Metodologia de distribuire a sumelor plătite în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(7) Plata obligațiilor fiscale, altele decât cele prevăzute la alin. (2), se efectuează de către debitori, distinct pe fiecare tip de creanță fiscală”.

”Art. 165. - (1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art. 163, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

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

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.

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

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

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

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

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

”Art. 173. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

”Art. 174. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

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

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

”Art. 175. - (1) Pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale reprezentând impozite pentru care perioada fiscală este anuală, se datorează dobânzi după cum urmează:

a) în anul fiscal de impunere, pentru obligațiile fiscale stabilite, potrivit legii, de organul fiscal central sau de contribuabili, inclusiv cele reprezentând plăți anticipate, dobânzile se calculează din ziua următoare termenului de scadență și până la data stingerii sau, după caz, până în ultima zi a anului fiscal de impunere, inclusiv;

b) pentru sumele neachitate în anul de impunere potrivit lit. a), dobânzile se calculează începând cu prima zi a anului fiscal următor până la data stingerii acestora, inclusiv;

c) în cazul în care obligația fiscală stabilită prin decizia de impunere anuală sau declarația de impunere anuală, după caz, este mai mică decât cea stabilită prin deciziile de plăți anticipate sau declarațiile depuse în cursul anului de impunere, dobânzile se recalculază, începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală sau declarația de impunere anuală, urmând a se face regularizarea dobânzilor în mod corespunzător;

d) pentru diferențele de impozit rămase de achitat, conform deciziei de impunere anuală sau declarației de impunere anuală, dobânzile se datorează începând cu ziua următoare termenului de scadență prevăzut de lege. În cazul impozitului pe venit, această regulă se aplică numai dacă declarația de venit a fost depusă până la termenul prevăzut de lege. În situația în care declarația de venit nu a fost depusă până la termenul prevăzut de lege, dobânda se datorează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere.

(2) Prevederile alin. (1) se aplică și în cazul în care contribuabilii nu-și îndeplinesc obligațiile declarative, iar creanța fiscală se stabilește de organul fiscal central prin decizie, precum și în cazul declarației depuse potrivit art. 107 alin. (5). În acest caz, în scopul aplicării alin. (1) lit. a), creanța aferentă unei perioade fiscale, stabilită de organul fiscal central, se repartizează pe termenele de plată corespunzătoare din anul de impunere, cu excepția cazului în care obligațiile fiscale au fost stabilite în anul fiscal de impunere.

(3) În cazul în care, în cadrul unei proceduri de control fiscal, organul fiscal central stabilește diferențe de impozit suplimentare, dobânzile se calculează la diferența de impozit începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere”.

”Art. 176 - Penalități de întârziere

(1) Penalitățile 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. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Prevederi similare au fost prevăzute și de art.119, art.120, art. 120¹ OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare până la data de 01.01.2016.

Referitor la ordinea de stingere a obligațiilor fiscale, art.165 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală precizează că:

“Art.165 - (1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art. 163, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

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

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.”

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.***

Cu privire la platile anticipate cu titlu de impozit, conform dispozițiilor art. 82 alin. (1) și (2) și art.84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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 platile anticipate se stabilesc prin reținere la sursa.

(2) Platile 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. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal.”

“Art. 84 (...) (5) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(6) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei 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 sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare.”

În cazul impozitului pe venit, procedura fiscală prevede o procedură specială de stabilire a accesoriilor; în acest sens, pentru perioada 2011 - 2015, contribuabilii care au desfășurat activitate și care **au avut obligația efectuării de plăți anticipate în anul precedent**, au avut și obligația efectuării plăților anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit, până la data de 15 (25) inclusiv a ultimei luni din trimestru, **la nivelul celui stabilit pentru trimestru IV al anului precedent.** În

situația în care contribuabilii nu-și îndeplinesc obligația de plată a impozitului, se calculează și datorează obligații fiscale accesorii, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

În situația în care contribuabilii **nu au avut obligația efectuării de plăți anticipate în anul precedent**, au obligația efectuării de **plăți anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit înscrise în decizie** și pentru termenele de plată care au expirat, la data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere pentru plăți anticipate. În această situație nu se calculează accesorii.

Totodată, eventualele obligații de plată ca urmare a **regularizărilor anuale**, se achita în termen de cel mult **60 de zile de la data comunicării deciziei**, perioadă pentru care nu se calculează obligații fiscale accesorii.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției Generale de Reglementare a Colectării Creanțelor Bugetare din cadrul ANAF exprimat prin adresa nr. 959133/960786/06.07.2014, înregistrată la DGRFP sub nr. 55378/07.08.2014.

În speță, organele fiscale au stabilit în sarcina contribuabilei X accesorii calculate pentru anul 2016 aferente obligațiilor fiscale principale restante la 31 decembrie 2015 și curente în anul 2016, neachitate ori achitate cu întârziere, așa cum rezultă din evidența fiscală "situația analitică debite plăți solduri" deschisă pe numele contribuabilei.

3.1. Referitor la accesoriile în suma de ... lei aferente debitelor reprezentând plăți anticipate cu titlu de impozit pe anii 2011-2016, cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesoriile, în condițiile în care acestea se calculează de la data scadentei și până la data plății, inclusiv, iar contestatara nu a achitat la termenul legal obligațiile de plată.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .. AS..FP a stabilit obligații fiscale accesorii în sumă totală de .. lei - (.. lei - dobânzi de întârziere + ..lei - penalități de întârziere) accesorii aferente **plăților anticipate cu titlu de impozit pe anii pe anii 2011-2016** individualizate prin următoarele decizii:

Pentru anul 2011 :

– decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit inițială nr..., emisă în urma prelucrării declarației nr..., comunicată cu scrisoarea recomandată nr... în data de 24.02.2011;

- decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit nr. ..., emisă în urma prelucrării declarației nr. ..., comunicată cu scrisoarea recomandată nr.... în data de 03.06.2011.

Contribuabila a efectuat **plăți** în contul (51) impozit pe venituri din activități independente în sumă de .. lei ce **au stins debite restante la 31.12.2010 (... lei)** și parțial cele principale curente (... lei);

Sold an 2011 rămas de plată = ... lei.

Pentru anul 2012 :

– decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit nr. ..., emisă în urma prelucrării declarației nr..., comunicată cu scrisoarea recomandată nr. ..în data de 02.03.2012;

Pentru anul fiscal 2012 contribuabila nu a efectuat plati in contul impozitului pe venituri din activitati indepenente.

Pentru anul 2013 :

– decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit nr. ..., emisa in urma prelucrării declaratiei nr..., comunicata cu scrisoarea recomandata nr. .. in data de 11.03.2013;

Pentru anul fiscal 2013 contribuabila nu a efectuat plati in contul impozitului pe venituri din activitati indepenente.

Pentru anul 2014 :

– decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit initiala nr. ..., emisa in urma prelucrării declaratiei nr...., comunicata cu scrisoarea recomandata nr. .. in data de 17.03.2014;

- decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit nr. ..., emisa in urma prelucrării declaratiei nr. ..., comunicata cu scrisoarea recomandata nr... in data de 17.07.2014;

Pentru anul fiscal 2014 contribuabila nu a efectuat plati in contul impozitului pe venituri din activitati indepenente.

Pentru anul 2015 :

– decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit initiala nr. ..., emisa in urma prelucrării declaratiei nr.... comunicata cu scrisoarea recomandata nr. ...in data de 19.03.2015;

- decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit nr. ..., emisa in urma prelucrării declaratiei nr. ..., comunicata conform prevederilor art.47 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscal, fiind transmisa si luata la cunostinta pe Spatiul Privat Virtual in data de 19.06.2015.

Pentru anul fiscal 2015 contribuabila nu a efectuat plati in contul impozitului pe venituri din activitati indepenente.

Pentru anul 2016 :

– decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit nr. ..., emisa in urma prelucrării declaratiei nr...., comunicata conform prevederilor art.47 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscal, fiind transmisa si luata la cunostinta pe Spatiul Privat Virtual in data de 16.03.2016.

Pentru anul fiscal 2016 contribuabila nu a efectuat plati in contul impozitului pe venituri din activitati indepenente.

Din analiza situației analitice debite plăți solduri pe **anul fiscal 2011**, existenta in copie la dosarul cauzei, rezulta că la 31.12.2010 contribuabila figura cu debite principale și accesorii neachitate din anii precedenți, după cum urmează:

- **cod 51** (impozit pe venituri din activitati independente) - figurează cu obligatii fiscale principale și accesorii în sumă totală de.. **lei**, compuse din:

Debite principale restante la 31.12.2010 în sumă totală de .. **lei**, **accesorii aferente** instituite în anul curent, în sumă de ... **lei**;

Debite principale curente în sumă totală de ... **lei**, **accesorii aferente** în sumă de ... **lei**;

- contribuabila a efectuat **plăți** in acest cont in suma totala de .. **lei** ce **au stins integral debitele restante si parțial** obligațiile accesorii restante la 31.12.2010 si cele principale si accesorii curente;

- a fost compensate suma de .. lei
Sold an 2011 = .. lei rămas de plată.

Din analiza situației analitice debite plăți solduri pe **anul fiscal 2016**, aflată în copie la dosarul cauzei, rezulta că la 31.12.2015, contribuabila figura cu debite principale și accesorii neachitate din anii precedenți, după cum urmează:

- **cod 51** (impozit pe venituri din activități independente) - figurează cu obligații fiscale principale și accesorii în sumă totală de .. lei, reprezentând :

- obligații principale curente 2016 în sumă de .. lei;

- obligații accesorii instituite la 31.12.2016 în sumă de .. lei, **stabilite prin decizia contestată;**

- obligații principale și accesorii restante la 31.12.2015, în sumă totală de .. lei, respectiv:

Debit restant 2011 în suma de .. lei + .. lei dobânzi de întârziere;

Debit restant 2012 în suma de .. lei + .. lei dobânzi de întârziere + .. lei penalități de întârziere;

Debit restant 2013 în suma de .. lei + .. lei dobânzi de întârziere + .. lei penalități de întârziere;

Debit restant 2014 în suma de .. lei + .. lei dobânzi de întârziere + .. lei penalități de întârziere;

Debit restant 2015 în suma de .. lei + .. lei dobânzi de întârziere + .. lei penalități de întârziere;

Debit restant 2016 în suma de .. lei + .. lei dobânzi de întârziere + .. lei penalități de întârziere;

- **contribuabila nu a efectuat plăți în acest cont,**
Sold an 2016 – cod 51 = .. lei rămas de plată.

Față de cele mai sus prezentate se rețin următoarele:

- plata efectuată de contribuabilă în anul 2011 în contul plăților anticipate a stins integral obligațiile fiscale principale restante în sumă de ...lei și parțial obligațiile fiscale principale curente .. lei, în ordinea vechimii prevăzută de Codul de procedură fiscală, obligațiile de plată;

- în anii 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016, contestatara nu a achitat obligațiile datorate;

- din cele anterior prezentate, se constată că impozitul anual pe venit aferent anului 2013 stabilit prin decizia de impunere anuală în sumă de ... lei este mai mare decât stabilit prin deciziile de plăți anticipate în sumă de .. lei, iar obligațiile de plată anticipate aferente anului 2013 nu au fost stinse prin plăți efectuate de contribuabilă, astfel că **rezultă un sold neachitat în raport cu impozitul anual stabilit** (.. lei plăți în raport de ...lei impozit anual).

Din anexa la decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .. reiese că s-au calculat accesorii aferente soldului neachitat al obligațiilor de plată anticipate aferente anului 2013 până la 31.12.2016 pentru soldul nestins, **întrucât contribuabila înregistra sold neachitat în raport cu impozitul anual stabilit pentru anul de impunere;**

- din cele anterior prezentate, se constată că impozitul anual pe venit aferent anului 2014 stabilit prin decizia de impunere anuală în sumă de ...lei este mai mare decât stabilit prin deciziile de plăți anticipate în sumă de ... lei, iar obligațiile de plată anticipate aferente anului 2014 nu au fost stinse prin plăți efectuate de contribuabilă,

astfel că **rezultă un sold neachitat în raport cu impozitul anual stabilit** (0 lei plăți în raport de .. lei impozit anual).

Din anexa la decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .. reiese că s-au calculat accesorii aferente soldului neachitat al obligațiilor de plată anticipate aferente anului 2014 până la 31.12.2016 pentru soldul nestins, **deoarece contribuabila înregistra sold neachitat în raport cu impozitul anual stabilit pentru anul de impunere.**

Având în vedere că obligațiile datorate ***nu au fost achitate integral și la termen, ceea ce a generat un alt mod de stingere a obligațiilor fiscale***, aplicând prevederile legale referitoare la ordinea de stingere a creanțelor, în mod legal au fost calculate obligații de plată accesorii.

Ca atare, se reține că în materia stingerii obligațiilor fiscale, plățile curente ale contribuabililor nu pot stinge obligațiile fiscale curente decât în măsura în care nu există obligații fiscale restante; altminteri, independent de voința contribuabililor, operează de drept stingerea obligațiilor fiscale în ordinea vechimii, motiv pentru care plățile curente vor stinge mai întâi obligațiile fiscale restante în ordinea vechimii și suma ramasă va fi utilizată pentru stingerea obligațiilor curente, iar pentru neachitarea sau achitarea cu întârziere a obligațiilor fiscale înregistrate în evidența fiscală se datorează dobânzi și penalități de întârziere de la data scadenței până la data stingerii.

În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere, calcularea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatarii s-au reținut obligații de plată prin decizii de impunere, conform prevederilor legale sus menționate aceasta datorează și dobânzile și penalitățile de întârziere calculate pentru neplata în termen a sumelor datorate, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

Invocarea de către contestatară a faptului ca în perioada octombrie 2010 - octombrie 2012 a întrerupt activitatea fiind în concediul pentru creștere copil nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care pe de o parte la dosarul cauzei există decizii emise și comunicate ca urmare a depunerii de declarații, iar pe de altă parte contestatara nu face dovada depunerii vreunei contestații cu privire la obligațiile de plată comunicate de organul fiscal și nici dovada efectuării vreunei plăți în perioada anilor 2012-2016.

Fata de cele prezentate, urmeaza sa fie respinsa contestatia ca neintemeiata pentru acest capăt de cerere, pentru suma totala de .. lei, **reprezentând accesorii aferente plătilor anticipate cu titlu de impozit pe anii pe anii 2011-2016, calculate pe perioada 01.01.2016-31.12.2016** prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. ...

3.2. Referitor la accesoriile in suma de .. lei aferente diferențelor de impozit anual de regularizat individualizate prin deciziile de impunere anuala pentru anii 2013 - 2014, cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesoriile, in conditiile in care acestea se calculeaza de la data scadentei si pana la data platii, inclusiv, iar contestatara nu a achitat la termenul legal obligatiile de plata.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .. AS..FP a stabilit obligații fiscale accesorii în sumă totală de .. lei (.. lei dobânzi de întârziere + .. lei penalități de întârziere) accesorii aferente diferențelor de impozit anual de regularizat individualizate prin deciziile de impunere anuală pentru anii 2013 – 2014, respectiv prin următoarele decizii:

Pentru anul 2013 : – decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice anul 2013 nr. .., emisă în urma prelucrării declarației nr..., comunicată cu scrisoarea recomandată nr... în data de 17.07.2014, prin care s-a stabilit o diferență de impozit rezultată din regularizarea anuală stabilită în plus în suma de .. lei;

Pentru anul 2014 : – decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice anul 2014 nr. ..., prin care s-a stabilit o diferență de impozit rezultată din regularizarea anuală stabilită în plus în suma de ..lei, emisă în urma prelucrării declarației nr..., comunicată conform prevederilor art.47 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind transmisă și luată la cunoștință pe Spatiul Privat Virtual în data de 16.06.2015, termen scadent de plată 19.08.2015.

Din analiza situației analitice debite plăți solduri pe **anul fiscal 2016**, aflată în copie la dosarul cauzei, se constată următoarele:

- **cod 63** (diferențe de impozit anual de regularizat) - figurează cu obligații fiscale principale și accesorii **restante la 31.12.2016**, în sumă totală de .. lei, reprezentând :

- obligații principale **restante la 31.12.2015** în sumă de .. lei;

- obligații accesorii restante în sumă de .. lei;

- obligații accesorii instituite la 31.12.2016 în sumă de .. lei, **stabilite prin**

decizia contestată;

- contribuabila nu a efectuat **plati** în acest cont,

Sold an 2016 – cod 63 = .. lei.

Față de cele mai sus prezentate se reține că:

- în perioada 2013 - 2016 contribuabila nu a efectuat plăți în contul diferențe de impozit anual de regularizat.

- nu poate fi reținută motivația contestatarii precum că la finalul anului fiscal 2013 au fost stabilite diferențe de impozit anual de regularizat în minus în condițiile în care din decizia de impunere anuală pe anul 2013, aflată în copie la dosarul cauzei a rezultat o diferență de impozit rezultată din regularizarea anuală stabilită în plus în sumă de ... lei.

Având în vedere că **nu au fost achitate** obligațiile de plată stabilite prin decizii de impunere, pentru anul fiscal 2013, scadente la data de 17.09.2014 și pentru anul 2014, scadente la 19.08.2015, în mod legal au fost calculate dobânzile și penalitățile de întârziere calculate pentru neplata în termen a sumelor datorate, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

Față de cele prezentate, urmează să fie **respinsă** contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, pentru suma totală de .. lei, **reprezentând accesorii aferente diferențelor de impozit anual de regularizat individualizate prin deciziile de impunere anuală pentru anii 2013 – 2014,**

calculate pe perioada 01.01.2016-31.12.2016 prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ...

3.3. Referitor la accesoriile în sumă de ..lei aferente debitelor reprezentând CASS pe anii 2013-2016, cauza supusă soluționării este dacă contestatara datorează accesoriile stabilite de organele fiscale pentru debite principale reprezentând contribuția la asigurările sociale de sănătate, în condițiile în care acestea se calculează de la data scadenței și până la data plății, inclusiv, iar contestatara nu a efectuat nicio plată în contul contribuției datorate.

În fapt, în sarcina doamnei X organele fiscale au stabilit dobânzi și penalități de întârziere în sumă cumulată de ... lei, calculate pentru contribuția la asigurările sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente, pe anii fiscali 2013-2016 .

Din anexa la decizia nr. ... ce face obiectul contestației și din documentele existente la dosarul cauzei reiese că accesoriile în sumă de...lei au fost calculate după cum urmează:

- pentru debitele stabilite prin decizia de impunere plăți anticipate nr. ... cu scadență 25.03.2013 (trimestrul I 2013) – .. lei, scadena 25.06.2013 (trimestrul II 2013) – .. lei, scadență 25.09.2013 (trimestrul III 2013) – .. lei și scadena 21.12.2013 (trimestrul IV 2013) – .. lei. Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit nr. ... a fost comunicată cu scrisoarea recomandată nr. .. în data de 11.03.2013.

Ulterior în data de 05.06.2013 în urma prelucrării declarației nr. .. s-a emis decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit nr. .. prin care s-a stabilit CASS în sumă de .. lei, cu scadență 25.03.2013. Decizia nr. ... a fost comunicată cu scrisoarea recomandată nr....

- pentru debitele stabilite prin decizia de impunere plăți anticipate nr. .. cu scadență 25.03.2014 (trimestrul I 2014) – .. lei, scadență 25.06.2014 (trimestrul II 2014) – .. lei, scadență 25.09.2014 (trimestrul III 2014) – .. lei și scadență 20.12.2014 (trimestrul IV 2014) – .. lei. Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit nr. ..a fost comunicată cu scrisoarea recomandată nr. .. în data de 17.03.2014.

Ulterior în data de 01.07.2014 în urma prelucrării declarației nr. .. s-a emis decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit nr. ..prin care s-a stabilit CASS în sumă de .. lei, cu scadena 25.03.2014 (trimestrul I 2014) – .. lei, scadena 25.06.2014 (trimestrul II 2014) – ..lei, scadena 25.09.2014 (trimestrul III 2014) – .. lei și scadena 20.12.2014 (trimestrul IV 2014) – .. lei. Decizia nr. ..a fost comunicată cu scrisoarea recomandată nr....

- pentru debitele stabilite prin decizia de impunere plăți anticipate nr. .. cu scadena 25.03.2015 (trimestrul I 2015) – .. lei, scadena 25.06.2015 (trimestrul II 2015) – ...lei, scadență 25.09.2015 (trimestrul III 2015) – .. lei și scadență 20.12.2015 (trimestrul IV 2015) – .. lei. Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit nr. ... a fost comunicată cu scrisoarea recomandată nr. .. în data de 19.03.2015.

Ulterior în data de 06.06.2015 în urma prelucrării declarației nr. .. s-a emis decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit nr. .. prin care s-a stabilit CASS în sumă de .. lei, cu scadență 25.03.2015 (trimestrul I 2015) –.. lei, scadență 25.06.2015 (trimestrul II 2015) – .. lei, scadență 25.09.2015 (trimestrul III 2015) – ..lei și scadență 20.12.2015 (trimestrul IV 2015) – .. lei. Decizia de impunere

pentru plăți anticipate cu titlu de impozit nr. ... a fost comunicată conform prevederilor art.47 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind transmisă și luată la cunoștința pe Spatiul Privat Virtual în data de 19.06.2015.

- pentru debitele stabilite prin decizia de impunere plăți anticipate nr. .. cu scadența 25.03.2016 (trimestrul I 2016) – .. lei, scadența 25.06.2016 (trimestrul II 2016) – .. lei, scadența 25.09.2016 (trimestrul III 2016) – ...lei și scadența 20.12.2016 (trimestrul IV 2016) – .. lei. Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit nr. .. a fost comunicată conform prevederilor art.47 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind transmisă și luată la cunoștință pe Spatiul Privat Virtual în data de 16.03.2016.

Pentru anii fiscali 2013 - 2016 contribuabila nu a efectuat plăți în contul plăților anticipate cu titlu de CASS.

Referitor la contribuțiile la asigurările sociale de sănătate datorate începând cu data de 1 iulie 2012, art. 296[^]21 și art. 296[^]24 din Titlul IX[^]2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au prevăzut următoarele:

“Art. 296[^]21. – (1) Următoarele 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. 296[^]24. – (1) **Contribuabilii prevăzuți la art. 296[^]21 alin. (1) lit. a) - e) și lit. g) sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale.**

(4) **În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296[^]21 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. 296[^]21 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. 296[^]21 alin. (1) lit. g)”.**

Potrivit dispozițiilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016:

”Art. 170 - (1) **Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independent, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit.”**

”Art. 174 - (1) Următoarele categorii de persoane au **obligația de a efectua plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate:**

a) **persoanele fizice care realizează venituri din activități independente** prevăzute la art. 68 și 69 ;

(...)

(2) Persoanele fizice prevăzute la alin. (1) lit. a) - c) **sunt obligate să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate care se stabilesc de organul fiscal competent, prin decizie de impunere**, pe fiecare sursă de venit, pe baza declarației de venit estimat/norma de venit sau a declarației privind venitul realizat, după caz, cu respectarea regulilor prevăzute la art. 121.

(3) Pentru persoanele fizice prevăzute la alin. (2), (...) **baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate prevăzute în decizia de impunere se evaluează lunar, iar plata se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.**"

Potrivit dispozițiilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu 01.01.2016:

"**Art. 165** - (1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art. 163, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

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

"**Art. 173** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

"**Art. 174** - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

În raport de documentele existente la dosarul cauzei rezultă că motivațiile contribuabilei X din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

- susținerea contestatarei precum că *în perioada octombrie 2010 - octombrie 2012 a întrerupt activitatea fiind în concediul pentru creșterea copilului până la împlinirea vârstei de 2 ani, perioadă în care nu a realizat venituri din activități independente*, nu poate fi reținută, întrucât în sarcina contribuabilei organul fiscal a stabilit plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 2013 - 2016, prin deciziile de impunere privind plățile anticipate menționate mai sus, emise în baza propriilor declarații depuse de contribuabilă, comunicate acesteia și împotriva cărora avea posibilitatea de a formula contestație în temeiul Codului de procedură fiscală;

- pentru anii fiscali 2013 - 2016 contribuabila nu a efectuat plăți anticipate cu titlu de CASS, deși avea această obligație potrivit art. 296²⁴ din Titlul IX² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Singurele plăți efectuate sunt cele menționate în contestație din perioada 2009 - 2011 în care a efectuat plăți în sumă totală de.. lei, din care ... lei pentru regularizări anterioare și.. lei pentru plata impozitului pe venit;

- în mod eronat contestatara susține că la finele anului fiscal au fost stabilite diferențe de impozit anual de regularizat **în minus** în sumă de ... lei, întrucât prin decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice anul 2013 nr. ..., emisă în urma prelucrării declarației nr..., comunicată cu scrisoarea recomandată nr.... în data de 17.07.2014, s-a stabilit o diferență de impozit rezultată din regularizarea anuală stabilită **în plus** în sumă de ... lei;

Prin urmare, contribuabilii care au desfășurat activitate și care au avut obligația efectuării de plăți anticipate în anul precedent, au obligația efectuării plăților anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit, contribuții sociale până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din trimestru. În situația în care contribuabilii nu își îndeplinesc obligația de plată a impozitului, se calculează și se datorează obligații accesorii, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Potrivit art. 296 indice 22 alin. (2), baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de baza minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.

Având în vedere cele prezentate în conținutul prezentei decizii, se constată că organul fiscal a emis, în mod corect și în conformitate cu prevederile legale, Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ..., prin care a stabilit accesorii în suma de .. lei, aferente plăților anticipate cu titlu de CASS pentru anii 2013, 2014, 2015 și 2016, pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2016, în condițiile în care debitele restante **nu au fost achitate**, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată**.

Concluzionând față de cele anterior prezentate se constată că organele fiscale au stabilit obligațiile de plată accesorii prin decizia ce face obiectul contestației, pentru perioada cuprinsă între data scadenței obligațiilor fiscale principale (debite), respectiv data de 1 ianuarie 2016 pentru obligațiile fiscale principale (debite) restante la data de 31 decembrie 2015 și cele cu scadență din cursul anului 2016 și până la data stingerii acestora, în funcție de plățile efectuate de contribuabilă, care au stins obligațiile fiscale principale dar și accesorii, în funcție de vechimea obligațiilor la data fiecărei plăți, ordinea de stingere fiind cea stabilită de drept, prin efectul legii.

Având în vedere cele anterior prezentate la punctele 3.1., 3.2 și 3.3 din prezenta decizia, raportate la motivațiile aduse prin contestația formulată, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația doamnei X împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ..., pentru obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente, diferențelor de impozit anual de regularizat și CASS în sumă totală de .. lei.

3.4. Referitor la accesoriile în suma de .. lei aferente debitelor reprezentând CASS

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații 2 din cadrul DGRFPB se poate pronunța cu privire la legalitatea calculării accesoriilor

aferente CASS în sumă totală de ... lei, în condițiile în care organul fiscal nu poate face dovada existenței și comunicării titlurilor de creanță prin care s-au stabilit și individualizat debitele reprezentând CASS preluate de la CNAS asupra cărora s-au calculat accesoriile contestate.

În fapt, prin decizia referitoare la obligațiile de plată a accesoriei nr. ..., AS...FP a stabilit în sarcina doamnei X obligații de plată a accesoriei, pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2016, în sumă totală de ... lei, calculate pentru obligații de plată individualizate prin documentele emise de CNAS nr. .. și nr. ..din data de 19.02.2013.

Prin referatul cauzei organul fiscal precizează că în baza protocolului Cadru stabilit prin Ordinul Comun nr. 806/608/934/2012, Casa Națională de Asigurări de Sănătate a Municipiului București, în anul 2013, a transmis informatic obligații în sumă totală de.. lei, după cum urmează

CASS obligatorii persoane fizice an 2011:

15.03.2011 - .. lei

15.06.2011 - .. lei;

15.09.2011 - ..lei;

15.12.2011 - .. lei

CASS obligatorii persoane fizice an 2012:

15.03.2012 - .. lei;

15.06.2012 - ... lei.

Contribuabila nu a efectuat plăți în contul CASS în anii fiscali 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 21, art. 44, art. 45, art. 85, art. 86, 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. 21. - (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și quantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii. (...)"

"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."

"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."

"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. 86. - (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale. (...)

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată."

"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."

"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."

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. În ceea ce privește plățile anticipate cu titlu de impozit, acestea se individualizează de către organul fiscal prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului, inclusiv în ceea ce privește calcularea accesoriilor aferente.

În speță sunt aplicabile și dispozițiile pct. V din OUG nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003:

"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**.

(...) **(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) **înscrișuri 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 urmării 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.

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) **înscrișurile, 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 înscrișuri 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 urmării și verificării sumelor datorate (...)

„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 reține că, 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 și datorate de persoanele fizice revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF).

Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de către aceste persoane, 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.

Începând data de 1 iulie 2012, casele de asigurări sociale au obligația de a preda organelor fiscale din subordinea ANAF, în vederea colectării, creanțele reprezentând contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, stabilite și neachitate până la 30 iunie 2012, obiectul predării-primirii constituindu-l printre altele și **înscrisurile, în original**, în care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data predării-preluării și care reprezintă titluri executorii, **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) și situația soldurilor contribuțiilor stabilite până la data de 30 iunie 2012 și neîncasate până la aceeași dată.

În speță, prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ..., AS..FP a calculat accesorii aferente CASS în sumă de ... lei, pentru perioada 01.01.2016 - 31.12.2016 aferente obligațiilor de plată principale în sumă de .. lei, individualizate prin documentele transmise informatic de CNAS:

Doc. CASS :

- nr. ... ;
- nr.

Din analiza Situațiilor analitice debite plăți solduri aferentă anilor fiscali 2012-2016 rezultă ca doamna X nu a efectuat plăți în contul CASS în perioada 2012 – 2016.

Întrucât la dosarul cauzei nu există anexate înscrisurile în care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data predării-preluării de la Casa Națională de Asigurări de Sănătate, precum și situația soldului contribuțiilor stabilite până la data de 30 iunie 2012 și neîncasate până la aceeași dată, potrivit Protocolului – cadru stabilit prin Ordinul 806/608/934/2012, inclusiv deciziile de impunere plăți anticipate cu titlu de impozit pentru anii 2011, 2012 prin care s-au individualizat obligațiile de plată principale în baza cărora s-au calculat accesoriile contestate, prin adresa nr... AS...FP i-a solicitat Casei de Asigurări de Sănătate deciziile de impunere aferente anilor 2011 -2012, dovada comunicării acestora și Situația contribuțiilor declarate, încasate și restante și a majorărilor calculate, încasate și restante la data de 30.06.2012.

Prin adresa nr. ... transmisă prin poșta electronică în data de 17.07.2017, CNAS a comunicat următoarele:

”Doamna ...înregistrează debite totale la FNUASS, la 30 iunie 2012, în valoare de .. lei, din care debite principale ..lei și debite reprezentând accesoriile fiscale în valoare de .. lei în calitate de persoană fizică autorizată să desfășoare activități independente, conform Situației contribuțiilor declarate, încasate și restante și a majorărilor calculate, încasate și restante. (...)”

Față de cele mai sus prezentate se reține că la dosarul contestației nu exista documentele transmise informatic de CNAS (nr. ..., nr. ...) și **nicio dovadă privind comunicarea titlurilor de creanță prin care s-au stabilit creanțele fiscale datorate și neachitate la data de 30.06.2012**, printr-un salariat al organului fiscal, prin poștă, cu scrisoare recomandată cu dovada de primire sau prin alte mijloace ce asigură transmiterea textului actului și confirmarea primirii acestuia, potrivit dispozițiilor din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezultă că, AS..FP a stabilit în sarcina doamnei X accesorii în sumă totală de .. lei aferente CASS, în condițiile în care nu poate face dovada existenței și comunicării titlurilor de creanță, prin care s-au individualizat debitele asupra cărora au fost calculate accesorii contestate.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la legalitatea obligației de plată reprezentând accesorii aferente CASS în sumă de .. lei, stabilite prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... emisă de AS..FP, câtă vreme Casa Națională de Asigurări de Sănătate nu a respectat dispozițiile pct. V din OUG nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003, coroborate cu prevederile Protocolului - cadru de predare – primire, aprobat prin Ordinul nr. 806/608/934/2012, respectiv nu a transmis înscrisurile prin care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data de 30.06.2012, iar organul fiscal nu se afla în posesia înscrisurilor prin care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data predării-preluării.

Având în vedere cele mai sus prezentate, urmează a se dispune, în temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, desființarea deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ...emisă de AS..FP, cu privire la accesorii aferente CASS în sumă totală de ... lei.

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4 - 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, unde se stipulează:

”11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. 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.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai

mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Prin urmare, AS...FP va proceda la reanalizarea situației fiscale a contribuabilei cu privire la accesoriile aferente CASS, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile acesteia și de reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul

DECIDE

1. Respinge ca neîntemeiată contestația doamnei X formulată împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .., emisă de Administrația Sector ... a Finanțelor Publice pentru obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente, diferențelor de impozit anual de regularizat și CASS în sumă totală de .. lei.

2. Desființează decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .., prin care Administrația Sector .. a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina doamnei X, obligații de plată accesorii aferente CASS, în sumă totală de .. lei, urmând ca organul fiscal să procedeze la reanalizarea situației de fapt fiscale, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

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.