

DECIZIE nr. 4043/29.08.2018

privind soluționarea contestațiilor formulate de d-nul. X înregistrate la DGRFP ... sub nr. TMR_DEC ... /21.03.2018, TMR_DGR ... /02.04.2018, TMR_DEC ... /19.04.2018 și respectiv TMR_DEC ... /27.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Fizice cu:

- adresa nr. ... /21.03.2018, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. TMR_DEC ... /21.03.2018,
 - adresa nr. ... /29.03.2018, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. TMR_DGR ... /02.04.2018,
 - adresa nr. ... /18.04.2018, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. TMR_DEC ... /19.04.2018 și
 - adresa nr. ... /22.03.2018, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. TMR_DEC ... /27.03.2018,
- asupra contestațiilor formulate de

d-nul X ,

CNP: ...

cu domiciliul procedural ales la Cabinet avocat X din ... , B-dul. ... nr. 25 et., ap. jud. Timiș

înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /01.03.2017, nr. TMG_REG ... /19.06.2017, nr. TMG_REG ... /27.03.2018 respectiv nr. TMG_REG ... /31.01.2018, și la Direcția Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. TMR_DEC ... /21.03.2018, nr. TMR_DGR ... /02.04.2018, nr. TMR_DEC ... /19.04.2018 și nr. TMR_DEC ... /27.03.2018.

Obiectul contestațiilor îl reprezintă:

A. Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /01.03.2017:

- Adresa nr. ... /... /30.01.2017,
- Decizia de impunere nr.1/... /30.01.2017
- Decizia de impunere nr.2/... /30.01.2017
- Proces verbal nr. ... /... .1/30.01.2017 și
- Proces verbal nr. ... /... .2/30.01.2017

emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș.

B. Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /19.06.2017:

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș.

C. Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /27.03.2018:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /16.02.2018 și
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /19.02.2018.

D. Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /31.01.2018:

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș.

În contestațiile formulate, argumentele petentului sunt, în principiu similare, categoria de creanțe fiscale fiind accesorii și decizii de impunere vizând corecții ale obligațiilor fiscale înregistrate în baza de date a ANAF, contestațiile făcând trimitere la evidența creanțelor fiscale, modul de stingere a acestora și compensarea acestora.

În drept, Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative emise „sub aspectul cuantumului se influențează reciproc”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de dl. X înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /01.03.2017, nr. TMG_REG ... /19.06.2017, nr. TMG_REG ... /27.03.2018 respectiv nr. TMG_REG ... /31.01.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. TMR_DEC ... /21.03.2018, nr. TMR_DGR ... /02.04.2018, nr. TMR_DEC ...

/19.04.2018 și nr. TMR_DEC ... /27.03.2018, în vederea asigurării unei mai bune administrări și valorificări a probelor în rezolvarea cauzelor, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora.

Referitor la obiectul contestației, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /01.03.2017 (A) în ceea ce privește capetele de cerere privind Adresa nr. ... /... /30.01.2017, respectiv Procesele verbale nr. ... /... /30.01.2017 și nr. ... /... /2/30.01.2017 emise de AJFP Timiș, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP ... are competența de a soluționa aceste capete de cerere în condițiile în care acestea nu intră în competența sa de soluționare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

coroborate cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

De asemenea, art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv:

“ART. 272 - Organul competent

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

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*
- c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.

(...)

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente. ”

Totodată pct.5.3 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”.

Pe cale de consecință, în condițiile în care petentul s-a îndreptat și împotriva Adresei nr. ... /... /30.01.2017, respectiv a Proceselor verbale nr. ... /... .1/30.01.2017 și nr. ... /... .2/30.01.2017 emise de AJFP Timiș, rezultă că în cauză sunt incidente normele legale mai sus citate, în considerarea cărora competența de soluționare a acestora nu aparține structurii de soluționare a contestațiilor constituită la nivelul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ... , nefiind în prezența unei contestații având ca obiect vreo decizie de impunere, sau act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 98 și ale art. 272 alin. (6) Cod procedură fiscală.

Prin urmare, pentru aceste capete de cerere, competența de soluționare a contestației aparține A.J.F.P. Timiș, în calitate de organ emitent al actelor atacate, acest fapt fiindu-i comunicat petentului cu adresa nr. ... /18.06.2018.

Referitor la sumele care fac obiectul contestațiilor, se rețin următoarele:

A. În ceea ce privește contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /01.03.2017, referitor la capetele de cerere privind Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.1/... /30.01.2017 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.2/... /30.01.2017, asupra cărora DGRFP ... se va investi cu soluționarea acestora, rezultă că s-au stabilit următoarele:

- ... lei reprezentând diferențe în minus de restituit (conform Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței

fiscale nr. ... /1/... /30.01.2017) compusă din:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA (pentru perioada 26.10.2007 – 24.05.2011)
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA (pentru perioada 01.07.2010 – 24.05.2011)
- **... lei reprezentând diferențe în plus de plată** (conform Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /2/... /30.01.2017) compusă din:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA (pentru perioada 26.10.2007 – 24.05.2011)
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA (pentru perioada 01.07.2010 – 24.05.2011).

B. Suma care face obiectul contestației înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /19.06.2017 este în cuantum total de **... lei** și reprezintă:

- ... lei – dobânzi și
- ... lei – penalități de întârziere.

C. În ceea ce privește contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /27.03.2018, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /**16.02.2018** s-au efectuat corecții ale diferențelor de impozit anual de regularizat – decizie nr. ... /14.07.2011, perioada de raportare a obligației corectate fiind 2008 și 2009, consecința fiind stabilirea în sarcina contribuabilului X a diferențelor în minus în sumă totală de ... lei.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /**19.02.2018** s-au efectuat corecții ale diferențelor de impozit anual de regularizat – decizie nr. ... /14.07.2011, perioada de raportare a obligației corectate fiind 2008 și 2009, consecința fiind stabilirea în sarcina contribuabilului X a diferențelor în plus în sumă totală de ... lei.

D. Suma care face obiectul contestației înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /31.01.2018, este în cuantum total de **... lei** și reprezintă:

- ... lei – dobânzi și
- ... lei – penalități de întârziere.

Contestațiile au fost semnate de petent, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestațiile au fost depuse în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (actele contestate ce fac obiectul contestației analizate la lit. A fiind comunicate la data de 07.02.2017, actul contestat ce face obiectul contestației analizate la lit. B fiind comunicat la data de 15.12.2017, actul contestat ce face obiectul contestației analizate la lit. D fiind comunicat la data de 15.12.2017).

Referitor la contestația analizată la pct. C în cea ce privește condiția de procedură privind termenul de depunere a contestației, reglementat la art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în situația în care în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /18.04.2018, aflat în original la dosarul cauzei, s-a precizat că actele administrative care fac obiectul contestației au fost transmise petentului „cu confirmare de primire dar până la data prezentei nu a fost returnată de către Poșta Română și nici plicul retur.” în cauză sunt incidente dispozițiile pct. 3.6 din OPANAF nr. 3741/2015 dat în aplicarea art. 70 din Codul de procedură fiscală – „*Termenul de depunere a contestației*”, contestația fiind depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (data emiterii actelor contestate este 16.02.2018, iar data depunerii contestației la registratura AJFP Timiș fiind 27.03.2018 – fiind respectat termenul de 45 de zile reglementat la art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală).

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor:

A. Referitor la contestația formulată, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /01.03.2017 (În ceea ce privește capetele de cerere privind Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.1/... /30.01.2017 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.2/... /30.01.2017):

I. În contestația formulată, petentul arată că apreciază că „nu s-a făcut un calcul corect al sumelor care trebuie restituite ca urmare a restituite ca urmare a soluționării dosarului nr. ... /30/2012”.

Contestația este structurată pe două puncte, la **pct. 1**, petentul prezentând starea de fapt fiscală în legătură cu sumele stabilite cu titlu de impozit pe venit, în acest sens făcând trimitere la hotărârile pronunțate de Tribunalul Timiș și Curtea de Apel Oradea în dosarul mai sus indicat.

Potentul detaliază modul de calcul care ar fi trebuit aplicat de autoritatea fiscală referitor la impozitul pe venit, raportându-se la sumele câștigate în instanță, sumele pe care le-a achitate și dobânda legală la care se consideră îndreptățit, rezultând că „În concluzie, impozit pe venit + accesorii datorat de

instituția dumneavoastră (dobânda mergând până la data achitării/compensării): ... + ... = ... lei”.

Astfel, petentul, făcând trimitere la adresa nr. ... /... /30.01.2017, arată că în cuprinsul acesteia s-a indicat ca fiind achitată doar suma de 6342 lei la care s-a calculat o dobândă de ... lei, reținând că „ceea ce reprezintă o sumă cu ... lei mai mică decât calculele mele”.

La **pct. 2**, petentul apreciază că și calculul sumelor la TVA este eronat.

II. AJFP Timiș a emis următoarele acte administrative:

• Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale **nr.1/... /30.01.2017** s-au stabilit următoarele:

- TVA înregistrată eronat (perioada de raportare 01.08.2007 – 31.03.2011): ... lei

- TVA corectată (perioada de raportare 01.08.2007 – 31.03.2011): ... lei

- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA înregistrate eronat (perioada de raportare 26.10.2007 – 24.05.2011): ... lei

- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA corectate (perioada de raportare 26.10.2007 – 24.05.2011): ... lei

- penalități de întârziere aferente TVA înregistrate eronat (perioada de raportare 26.10.2007 – 24.05.2011): ... lei

- penalități de întârziere aferente TVA corectate (perioada de raportare 26.10.2007 – 24.05.2011): ... lei,

rezultând **diferențe în minus de restituit** în sumă totală de ... **lei**, din care:

- taxa pe valoarea adăugată - ... lei

- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA - ... lei

- penalități de întârziere aferente TVA - ... lei

• Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale **nr.2/... /30.01.2017** s-au stabilit următoarele:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA înregistrate eronat (perioada de raportare 26.10.2007 – 24.05.2011): ... lei

- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA corectate (perioada de raportare 26.10.2007 – 24.05.2011): ... lei

- penalități de întârziere aferente TVA înregistrate eronat (perioada de raportare 26.10.2007 – 24.05.2011): ... lei

- penalități de întârziere aferente TVA corectate (perioada de raportare 26.10.2007 – 24.05.2011): ... lei,

rezultând **diferențe în plus de plată** în sumă totală de ... **lei**, din care:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA – ... lei

- penalități de întârziere aferente TVA - ... lei

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând diferențe în minus, de restituit, de natura TVA stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.1/... /30.01.2017 cauza supusa soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care această sumă a fost determinată conform Deciziei civile nr. ... /CA/2015 – R a Curții de Apel Oradea, iar petentul în motivarea contestației nu a invocat vreun temei de drept sau element al stării de fapt de natură a schimba cuantumul acestei sume.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. ... /1/14.07.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... /14.07.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP a județului Timiș, s-au stabilit următoarele obligații fiscale:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Prin Decizia civilă nr. ... /CA/2015 pronunțată de Curtea de Apel Oradea în dosar nr. ... /30/2012 instanța a admis parțial acțiunea formulată de petent, în sensul diminuării TVA de la suma de ... lei la suma de ... lei.

Astfel, AJFP Timiș a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.1/... /30.01.2017 prin care, referitor la obligația principală de natura TVA, a înscris următoarele:

- TVA înregistrată eronat (perioada de raportare 01.08.2007 – 31.03.2011): ... lei
- TVA corectată (perioada de raportare 01.08.2007 – 31.03.2011): ... lei, cu consecința stabilirii sumei de ... lei reprezentând diferențe în minus, **de restituit**, de natura taxei pe valoarea adăugată.

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 268

Posibilitatea de contestare

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

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

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015 precizează:

*„9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, **excepția lipsei de interes**, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiși tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.*

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.

Deoarece prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /1/... /30.01.2017 nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de natura TVA, fiind respectat dispozitivul Deciziei civile nr. ... /CA/2015 pronunțată de Curtea de Apel Oradea în dosar nr. ... /30/2012, irevocabilă, iar contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, în temeiul art. 280 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 12.1 lit. d) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi **respinsă ca lipsită de interes**.

Referitor la capătul de cerere privind dobânzile și penalitățile de întârziere aferente TVA înscrise în Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /1/... /30.01.2017 și nr. ... /2/... /30.01.2017, cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal de administrare, în mod corect și legal, a emis aceste decizii, în condițiile în care urmare demersurilor efectuate la organul competent în administrarea petentului, AJFP Timiș, de către DGRFP ... , nu s-au clarificat aspectele stării de fapt fiscale.

În fapt, la data de 30.01.2017, AJFP ... a emis cele două decizii de impunere, contestate, ca urmare a corecțiilor evidenței fiscale în legătură cu obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată, stabilită inițial prin Decizia de impunere nr. ... /1/14.07.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Timiș (care a făcut obiectul contestației în procedura administrativă și ulterior obiectul unei acțiuni în contencios) și a accesoriilor aferente.

Conform motivului de fapt indicat în Decizia nr. ... /1/... /30.01.2017, emiterea acesteia a fost determinată de punerea în aplicare a Sentinței Civile

nr. ... /2017 pronunțată de Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /30/2012, irevocabilă conform Deciziei civile nr. ... /CA/2015 emisă de Curtea de Apel Oradea.

În ceea ce privește Decizia nr.2/... /30.01.2017, motivul de fapt indicat în cuprinsul acesteia îl reprezintă „Corectarea evidenței fiscale”, corecțiile vizând doar accesoriile aferente debitului de natura TVA rămas în sarcina petentului ca urmare a pronunțării Deciziei civile nr. ... /CA/2015 a Curții de Apel Oradea.

În drept, OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă perioadei pentru care s-au stabilit accesoriile, respectiv 26.10.2007 – 24.05.2011:

„ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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

Dobânzi

(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

Penalități de întârziere

(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.”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale stabilite prin declarații sau decizii de impunere se datorează dobânzi și penalități de întârziere începând cu ziua următoare scadenței și până la data stingerii acesteia.

Procedurii administrative de soluționare a contestației îi sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere data înregistrării contestației la organul emitent, 01.03.2017.

DGRFP ... , văzând afirmațiile petentului din contestația formulată, „apreciez că nu s-a făcut un calcul corect al sumelor care trebuie restituite ca urmare a soluționării dosarului nr. ... /30/2012”, precum și dispozitivul Deciziei civile nr. ... /CA/2015 a Curții de Apel Oradea și al Sentinței civile ... /CA din 20.12.2013 din dosar nr. ... /30/2012 al Tribunalului Timiș, a solicitat AJFP Timiș cu **adresa nr. ... /15.06.2018**, indicarea normei legale care a determinat recalcularea și diminuarea, în mod proporțional, a obligațiilor fiscale accesorii dispusă definitiv de Curtea de Apel Oradea la 01.04.2015, de către Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Fizice din cadrul AJFP Timiș, atâta vreme cât conform principiului general de drept *tempus regit actum*, art. 94 (1) Vechiul Cod de procedură fiscală:

„Sfera *inspecției fiscale*

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*”, iar accesoriile anulate de Curtea de Apel Oradea sunt parte integrantă a RIF nr. ... din 14.07.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... /1/14.07.2011, anulată parțial de instanța de judecată.

De asemenea, s-a solicitat și indicarea normei legale în temeiul căreia deși obligațiile fiscale suplimentare de natura accesoriilor stabilite în sarcina petentului prin Decizia de impunere nr. ... /1/14.07.2011 au făcut obiectul facilităților fiscale reglementate de OG nr. 30/2011, ulterior aceste facilități au fost ignorate ca o consecință a Deciziei civile nr. ... /CA/2015 a Curții de Apel Oradea.

Totodată, prin aceeași adresă, DGRFP ... a solicitat AJFP Timiș, în calitate de organ emitent al actelor contestate, completarea dosarului cauzei cu fotocopia documentelor conținând modalitatea de soluționare de către AJFP Timiș a capetelor de cerere din contestația formulată referitoare la Adresa nr. ... /... /30.01.2017, Proces verbal nr. ... /... /30.01.2017 și Proces verbal nr. ... /... /2/30.01.2017 emise de AJFP Timiș, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 272(2) și (6) Cod procedură fiscală.

AJFP Timiș a răspuns solicitării cu adresa nr. ... /26.06.2018, înregistrată la DGRFP ... sub nr. TMR_DGR ... /28.06.2018, precizând următoarele:

„Ca urmare a inspecției fiscale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.... /14.07.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... /1/ prin care au fost stabilite obligații fiscale astfel:

- ... lei TVA
- ... lei dobânzi și penalități de întârziere
- ... lei penalități de întârziere

Prin Decizia civilă nr. ... /CA/2015 din 01.04.2015 emisă de către Curtea de Apel Oradea s-a dispus anularea în parte a Raportului de inspecției fiscale și a Deciziei de impunere sub aspectul cuantumului taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele fiscale, în sensul reducerii acesteia de la suma de ... lei la suma de ... lei, cu consecința recalculării și diminuării în mod proporțional a obligațiilor fiscale accesorii.

Ca urmare, a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile stabilite în ura corecțiilor evidenței fiscale nr.1/... /30.01.2017 și nr.2/... /30.01.2017 prin care s-a diminuat TVA cu suma de ... lei, dobânzi TVA cu suma de ... lei și penalități TVA cu suma de ... lei.

Obligațiile fiscale principale stabilite prin Raportul de inspecție fiscală au făcut în anul 2011 obiectul facilităților prevăzute de OUG nr. 30/2011 în sensul că s-au anulat în totalitate penalitățile de întârziere aferente și 50% din majorările de întârziere.

Astfel, din dobânzile calculate prin Raportul de inspecție fiscală în sumă de ... lei a beneficiat de anulare a 50% respectiv suma de ... lei și din penalitățile de întârziere în totalitate suma de ... lei.

Menționăm faptul că Decizia de amânare la plată a obligațiilor fiscale accesorii nr. ... /03.02.2016 prin care s-au acordat facilități fiscale de amânare la plată și a pierdut valabilitatea începând cu data de 31.12.2016 pentru nerespectarea condițiilor prevăzute de OUG nr. 44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale.

Cât privește adresa petentului înregistrată la AJFP Timiș sub nr. ... /24.10.2016 prin care a solicitat recalcularea accesoriilor, vă trimitem alăturat copii ale documentelor care au stat la baza emiterii Procesului verbal nr. ... /... .1/30.01.2017 și nr. ... /... .2/30.01.2017, prin acestea au fost calculate dobânzi de care petentul beneficiară ca urmare a Deciziei civile nr. ... /CA/2015 din 01.04.2015 emisă de Curtea de Apel Oradea, calculate în conformitate cu art. 182 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.”.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că AJFP Timiș, în calitate de organ fiscal de administrare al petentului a emis următoarele acte:

1. Adresa nr. ... /... /30.01.2017 prin care organul fiscal de administrare a prezentat starea de fapt fiscală, de la momentul emiterii Raportului de inspecție fiscală nr. ... /14.07.2011 întocmit de inspecția fiscală până la finalizarea acțiunii în contencios administrativ (a se vedea Decizia civilă nr. ... /CA/2015, detaliind și modul în care au fost operate în evidența pe plătitor a obligațiilor fiscale care au fost generate de emiterea RIF nr. ... /14.07.2011, ulterior finalizării acțiunii în contencios administrativ care a făcut obiectul dosarului nr. ... /30/2012; astfel au fost detaliate sumele încărcate în baza de date ANAF, facilitățile acordate conform OUG nr. 30/2011, compensările efectuate, precum și calculul dobânzilor acordate în temeiul art. 182 Cod procedură fiscală, concluziile finale fiind înscrise în pag. 3 a adresei

nr. ... /... /30.01.2017 (a cărei competență de soluționare aparține, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei, organului emitent, conform art. 272 alin. 6 Cod procedură fiscală).

2,3. Procesele - verbale privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului nr. ... /... .1/30.01.2017 și nr. ... /... .2/30.01.2017 care au fost emise urmare cererii nr. ... depuse de petent în vederea acordării dobânzilor, în temeiul art. 182 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în considerarea Sentinței Civile nr. ... /2017 pronunțată de Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /30/2012, irevocabilă conform Deciziei civile nr. ... /CA/2015 a Curții de Apel Oradea (a cărei competență de soluționare aparține, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei, organului emitent, conform art. 272 alin. 6 Cod procedură fiscală) conținând calculul dobânzilor convenite contribuabilului pentru obligațiile fiscale taxa pe valoarea adăugată (în sumă de ... lei) și diferențe de impozit de regularizat (în sumă de ... lei).

4,5. Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.1/... /30.01.2017 și nr. nr.2/... /30.01.2017 prin care au fost operate corecții în ceea ce privește TVA și accesoriile aferente, astfel cum au fost detaliate în cuprinsul prezentei decizii.

Învederăm că prezentarea succintă a celor 5 acte contestate (pentru care competența structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP ... este limitată doar la Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.1/... /30.01.2017 și nr.2/... /30.01.2017) a avut drept scop corelarea stării de fapt fiscale a petentului cu argumentele prezentate de acesta în cuprinsul contestației înregistrate la AJFP Timiș sub nr. TMG_REG ... /01.03.2017 în vederea respectării dispozițiilor art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Conform demersurilor efectuate de structura competentă de soluționare a contestației din cadrul DGRFP ... în considerarea dispozițiilor art. 276 alin. 1 Cod procedură fiscală la organul competent în administrarea petentului, AJFP Timiș, se reține faptul că nu au fost clarificate următoarele aspecte ale stării de fapt, astfel:

Conform celor mai sus prezentate, prin adresa nr. ... /15.06.2018, DGRFP ... a solicitat AJFP Timiș „indicarea normei legale în temeiul căreia deși obligațiile fiscale suplimentare de natura accesoriilor stabilite în sarcina petentului prin Decizia de impunere nr. ... /1/14.07.2011 au făcut obiectul facilităților fiscale reglementate de OG nr. 30/2011, ulterior aceste facilități au fost ignorate ca o consecință a Deciziei civile nr. ... /CA/2015 a Curții de Apel Oradea”.

Din răspunsul AJFP Timiș, redat *in integrum* în cele ce preced, rezultă că organul fiscal de administrare redă în mod cronologic starea de fapt fiscală, începând cu emiterea RIF nr. ... /14.04.2011, până la acordarea facilităților „prevăzute de OUG nr. 30/2011, în sensul că s-au anulat în

totalitate penalitățile de întârziere aferente și 50% din majorările de întârziere.”, nefăcând precizări în legătură cu solicitarea de a indica norma legală în temeiul căreia au fost ignorate facilitățile fiscale acordate prin Decizia de anulare a penalităților de întârziere nr. ... /03.01.2012 (act de care se face vorbire în Adresa nr.... /... /30.01.2017, contestată).

Faptul că AJFP Timiș arată că Decizia de amânare la plată a obligațiilor fiscale accesorii nr. ... /03.02.2016 prin care s-au acordat facilități fiscale de amânare la plată și-a pierdut valabilitatea începând cu data de 31.12.2016 pentru nerespectarea condițiilor prevăzute de OUG nr. 44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale, nu explică motivul legal pentru care nu se mai acordă posibilele facilități fiscale reglementate într-un act normativ publicat în Monitorul Oficial al României, opozabil *erga omnes*.

Învederăm că în legătură cu acordarea unor facilități fiscale s-a pronunțat și Direcția generală de legislație Cod procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile, analizând posibilitatea acordării facilităților fiscale în cazul pronunțării unor soluții de desființare ca urmare a formulării unor contestații, rezultând următoarele:

„Într-o a primă ipoteză (...) întrucât între aceste proceduri există unele conexiuni, prin faptul că facilitățile fiscale reglementate (...) vizează sume stabilite ca urmare a unei inspecției fiscale, **urmează a se analiza, pentru o corectă soluționare a problematicii supuse analizei, în ce măsură, cu prilejul refacerii inspecției fiscale, trebuie ținut cont de facilitățile pe care contribuabilul deja le-a obținut.**

(...)

Într-o a doua ipoteză, în situația în care cererea de anulare a accesoriilor fiscale în temeiul prevederilor OUG nr. 44/2015 nu a fost soluționată prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale accesorii, motivat de faptul că societatea nu îndeplinea condițiile legale pentru acordarea facilităților (...), apreciem că societatea nu mai poate beneficia de acordarea acestor facilități (...) nici în contextul refacerii inspecției fiscale.”

În lumina acestor precizări, rezultă că AJFP Timiș, în calitate de organ fiscal de administrare în conformitate cu dispozițiile art. 6 care reglementează dreptul de apreciere, are competența de a analiza dacă în situația în care în anul 2012, petentul a beneficiat de acordarea unor facilități fiscale reglementate printr-o normă legală publicată în Monitorul Oficial al României, produce efecte chiar dacă prin Decizia civilă nr. ... /CA/2015 a Curții de Apel Oradea în sarcina petentului au rămas de plată accesorii stabilite proporțional cu TVA astfel cum a fost diminuată de instanța de control judiciar, în considerarea principiului general de drept *non reformatio in pejus* (la data pronunțării Deciziei civile nr. ... /CA/2015 petentul fiind exonerat de plata unei părți din accesorii – fapt care rezultă inclusiv din adresa de răspuns: „Astfel, din dobânzile calculate prin Raportul de inspecție fiscală în sumă de ... lei a beneficiat de anulare a 50% respectiv suma de ... lei și din penalitățile de întârziere în totalitate suma de ... lei.”).

Referitor la norma legală în temeiul căreia petentului i-au fost acordate facilități fiscale, în condițiile în care, atât în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /21.03.2018, cât și în adresa AJFP Timiș nr. ... /26.06.2018, înregistrată la DGRFP ... sub nr. TMR_DGR ... /28.06.2018, organul fiscal a invocat ca și temei legal „OUG nr. 30/2011”, învederăm că în Monitorul Oficial au fost publicate urătoarele acte normative:

- **ORDONANȚĂ** nr. 30 din 31 august 2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale

- **ORDONANȚĂ DE URGENȚĂ** nr. 30 din 20 martie 2011 privind adoptarea unor măsuri de implementare a sistemului național unic de plată a taxelor și impozitelor utilizând cardul bancar, motiv pentru care analiza acordării facilităților pe care contribuabilul deja le-a obținut, urmează a se face prin raportare la **OG nr. 30/2011**.

De asemenea, deși DGRFP ... a solicitat AJFP Timiș, în calitate de organ emitent al actelor contestate, completarea dosarului cauzei cu fotocopia documentelor conținând modalitatea de soluționare de către AJFP Timiș a capetelor de cerere din contestația formulată referitoare la **Adresa nr. ... /... /30.01.2017**, Proces verbal nr. ... /... .1/30.01.2017 și Proces verbal nr. ... /... .2/30.01.2017 emise de AJFP Timiș, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 272(2) și (6) Cod procedură fiscală, nu s-a primit răspuns, AJFP Timiș transmițând doar fotocopii ale documentelor care au stat la baza emiterii Procesului verbal nr. ... /... .1/30.01.2017 și nr. ... /... .2/30.01.2017, fără a se face precizări în legătură cu modul de soluționare a contestației înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /01.03.2017 care are ca obiect:

- Adresa nr. ... /... /30.01.2017,
- Proces verbal nr. ... /... .1/30.01.2017 și
- Proces verbal nr. ... /... .2/30.01.2017,

competența de soluționare a acestora aparținând organului emitent conform art. 276 alin. 6 din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere în vedere cele expuse în cuprinsul prezentei decizii, respectiv faptul că nu s-a clarificat starea de fapt fiscală a petentului urmare a demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, AJFP Timiș de către structura specializată de soluționare a contestațiilor cu adresa nr. ... /15.06.2018, în cauză se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 279

Soluții asupra contestației

(...)

(3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate*

stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

coroborat cu pct. 11.4 din Ordinul nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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.”

urmând a se desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /1/... /30.01.2017 prin care s-au stabilit **diferențe în minus de restituit** în sumă totală de ... lei, din care:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA - ... lei
- penalități de întârziere aferente TVA - ... lei

și a se desființa total Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /2/... /30.01.2017 prin care s-au stabilit **diferențe în plus de plată** în sumă totală de ... lei, din care:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA – ... lei
- penalități de întârziere aferente TVA - ... lei,

AJFP Timiș urmând a reanaliza situația fiscală a petentului având în vedere considerentele prezentei decizii, susținerile contestatorului și prevederile legale incidente speței raportat la principiul general de drept *tempus regit actum*.

B. Referitor la contestația formulată, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /19.06.2017

I. În contestația formulată, petentul arată că accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2016, aferente anului 2016, nu sunt datorate, în considerarea următoarelor motive:

Argumentul principal pe care petentul îl invocă în susținerea contestației și care în opinia sa confirmă faptul că nu datorează accesorii, îl reprezintă

faptul că autoritatea fiscală nu a pus în aplicare hotărârile judecătorești pronunțate în dosarul nr. ... /30/2012.

Petentul subliniază faptul că „de la acel moment s-a născut un drept de creanță al subsemnatului pentru sumele pe care instituția dumneavoastră mi le datora, sens în care, încă de la acel moment opera de drept compensarea sumelor pe care subsemnatul le datoram către instituția dumneavoastră cu sumele pe care mi le datorați ca urmare a soluționării dosarului nr. ... /30/2012.”

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2016, în temeiul art. 98 lit.c) și art.173 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au stabilit în sarcina petentului X accesorii în suma de totală de ... lei reprezentând:

- **dobânzi** în quantum total de ... lei, din care:

- ... lei – dobânzi aferente impozitului pe veniturile din activități independente;
- ... lei – dobânzi aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;
- ...lei – dobânzi aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente;

- **penalități de întârziere** în quantum total de ... lei, din care:

- lei – penalități aferente impozitului pe veniturile din activități independente;
- lei – penalități aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;
- ... lei - penalități aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente.

Documentele prin care s-au individualizat obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii sunt:

- în cazul obligației fiscale de natura impozitului pe veniturile din activități independente (cod 51) Decizia de impunere plăți anticipate ... /05.03.2015, Decizia de impunere plăți anticipate ... /07.03.2016;

- în cazul obligației fiscale de natura diferențelor de impozitului anual de regularizat (cod 63) Decizia de impunere ... /23.07.2015;

- în cazul obligației fiscale de natura contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente (cod 111) Decizia de impunere plăți anticipate nr. ... /07.03.2016.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de contestatară și de organele fiscale, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ... este dacă petentul datorează în mod legal accesoriile stabilite prin actul administrativ atacat în condițiile în care contestațiile formulate au fost conexe în vederea administrării în mod unitar a acestora, iar starea de fapt fiscală a petentului urmează a fi clarificată avându-se în vedere legătura de cauzalitate dintre constatările rezultate din analiza celor patru contestații.

În fapt, organele fiscale au stabilit în sarcina contestatorului prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2016, accesorii aferente impozitului pe veniturile din activități independente (cod 51), impozitului anual de regularizat (cod 63) și contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente (cod 111).

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„ART. 22 Stingerea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege.

ART. 153 Evidența creanțelor fiscale

(1) În scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale, organul fiscal organizează, pentru fiecare contribuabil/plătitor, evidența creanțelor fiscale și modul de stingere a acestora. Evidența se organizează pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale.

ART. 154 Scadența creanțelor fiscale

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

ART. 157 Obligații fiscale restante

(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).

(...)

(3) Nu se consideră că un contribuabil înregistrează obligații fiscale restante în situația în care suma obligațiilor fiscale înscrise în certificatul de atestare fiscală emis de organul fiscal, este mai mică sau egală cu suma de

rambursat/restituit. În certificatul de atestare fiscală se face mențiune în acest sens.

ART. 167 Compensarea

(1) Prin **compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică, inclusiv unitățile subordonate acesteia.** Prin sume de plată de la buget se înțeleg sumele pe care statul sau unitatea/subdiviziunea administrativ-teritorială trebuie să le plătească unei persoane, inclusiv cele care rezultă din raporturi juridice contractuale, dacă acestea sunt stabilite prin titluri executorii.

(...)

(4) **Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.**

(5) **În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:**

a) la data scadenței, potrivit art. 154 sau 155, după caz;

b) la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal central, potrivit legii;

c) la data depunerii cererii de restituire, în limita sumei aprobate pentru restituire prin decizia emisă de organul fiscal central, potrivit legii, pentru cererile de restituire a accizei sau taxei pe valoarea adăugată, după caz, depuse potrivit Codului fiscal;

d) la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal competent prin decizie;

(...)

(7) **Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art. 165 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.**

În ceea ce privește modalitatea de calcul a accesoriilor care fac obiectul contestației, sunt aplicabile prevederile art. 173 alin. (1) și alin. (2), art. 174 alin. (1) și art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite

potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.”

“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.”

“Art. 176 - (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.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Din analiza anexei Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2016 rezultă că accesoriile stabilite în cuprinsul acestui act administrativ fiscal sunt aferente următoarelor documente prin care s-au individualizat obligațiile de plată principale, respectiv:

- în cazul obligației fiscale de natura impozitului pe veniturile din activități independente (cod 51) Decizia de impunere plăți anticipate ... /05.03.2015, Decizia de impunere plăți anticipate ... /07.03.2016;

- în cazul obligației fiscale de natura diferențelor de impozitului anual de regularizat (cod 63) Decizia de impunere ... /23.07.2015 (aferentă anului 2014)

- în cazul obligației fiscale de natura contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente (cod 111) Decizia de impunere plăți anticipate nr. ... /07.03.2016.

Învedereăm că în procedura de soluționare a contestațiilor care este reglementată la Titlul VIII „Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitor la soluționarea contestațiilor, legiuitorul a prevăzut la art. 276 alin. (1) că:

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

Având în vedere argumentele prezentate în motivarea contestației, respectiv faptul că autoritatea fiscală nu a pus în aplicare hotărârile

judecătorești pronunțate în dosarul nr. ... /30/2012, ulterior soluționării definitive a dosarului de către Curtea de Apel Oradea, învedereăm petentului că așa cum rezultă din anexa la decizia atacată, accesoriile stabilite în sarcina sa nu sunt în legătură cu sumele care au făcut obiectul dosarului nr. ... /30/2012, la pct. II al prezentei decizii fiind indicate în mod expres stabilirea accesoriilor.

De altfel, subliniem că motivele de drept pe care petentul le invocă în contestația formulată – art. 7 alin. 1 din Legea nr. 554/2004 și art. 268 din Codul de procedură fiscală – referă strict la procedura precontencioasă, nefiind indicate normele legale în legătură cu fondul cauzei care nu au fost respectate de autoritatea fiscală.

Învederăm că pentru categoriile de obligații fiscale cod 51: Impozit pe veniturile din activități independente și cod 111: contribuții de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente, documentele prin care s-au individualizat sumele de plată reprezintă decizii de impunere plăți anticipate, în legătură cu care sunt incidente următoarele prevederi legale:

- până la data de 31.12.2015 sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care stipulează:

„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 retenere 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. 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 (...)

(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, pâna la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, iar plata impozitului anual se efectuează potrivit deciziei de impunere”.

- începând cu data de 01.01.2015, în vigoare sunt dispozițiile Legii nr. 207/2015

“ART. 74

Plăți anticipate ale impozitului pe veniturile din activități independente
Contribuabilii care realizează venituri din activități independente au obligația să efectueze plăți anticipate în contul impozitului anual datorat la

bugetul de stat, potrivit art. 121, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 72, pentru care plata anticipată se efectuează prin reținere la sursă sau pentru care impozitul este final, potrivit prevederilor art. 73.

ART. 121

Stabilirea plăților anticipate de impozit

(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, cedarea folosinței bunurilor, activități agricole impuse în sistem real, prevăzute la art. 104 alin. (3), precum și din silvicultură și piscicultură, cu excepția veniturilor din arendare, 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) Nu se datorează plăți anticipate în cazul contribuabililor, persoane fizice cu handicap grav sau accentuat care realizează venituri din activități independente, din activități agricole, silvicultură și piscicultură, prevăzute la cap. II - Venituri din activități independente și cap. VII - Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, scutite de impozit pe venit.

(3) 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. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (4), 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. Pentru declarațiile privind venitul estimat/norma de venit depuse în luna decembrie nu se mai stabilesc plăți anticipate, venitul net aferent perioadei până la sfârșitul anului urmând să fie supus impozitării potrivit deciziei de impunere emise pe baza declarației privind venitul realizat. Plățile anticipate pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendă, se stabilesc de organul fiscal astfel:

a) pe baza declarației privind venitul estimat/norma de venit și a contractului încheiat între părți; sau

b) pe baza veniturilor determinate în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, în conformitate cu prevederile art. 68, potrivit opțiunii. În cazul în care, potrivit clauzelor contractuale, venitul din cedarea folosinței bunurilor reprezintă echivalentul în lei al unei sume în valută, determinarea venitului anual estimat se efectuează pe baza cursului de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează impunerea.

(4) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, iar plata impozitului anual se efectuează potrivit deciziei de impunere.”

Față de dispozițiile legale mai sus citate și de documentele existente la dosarul contestației se reține **obligăția contribuabililor care realizează venituri din activități independente de a efectua plăți anticipate în contul impozitului pe venit/contribuției de asigurări sociale de sănătate, acestea fiind stabilite de organul fiscal în baza veniturilor declarate de aceștia, respectiv pe baza venitului estimat a fi realizat în anul respectiv, dacă a fost depusă declarație privind venitul estimat pentru anul curent sau pe baza venitului net din activitatea respectivă determinat în anul anterior, prin aplicarea la acesta a cotei de impozitare de 16%, iar în cazul impunerilor efectuate de organul fiscal după expirarea termenelor de plata, contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent.**

Astfel, se reține că accesoriile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, iar **contribuabilul are obligația de a achita în cursul anului plățile anticipate cu titlu de impozit în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, iar în situația necomunicării deciziei de impunere contribuabila are obligația să efectueze plăți anticipate la nivelul trimestrului IV al anului anterior. Pentru neachitarea obligațiilor fiscale se calculează dobânzi pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii sumei datorate și se sting în ordinea vechimii.**

În ceea ce privește categoriile de obligații fiscale cod 63: diferențelor de impozitului anual de regularizat, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... din 31.12.2016, contestată, sunt aferente Deciziei de impunere nr. ... /23.07.2015 pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice emisă de AJFP Timiș pe numele contribuabilului X pentru anul 2014, în baza declarației privind veniturile realizate din România pe anul 2014 înregistrată la autoritatea fiscală sub nr. ... /25.05.2015.

Referitor la afirmațiile petentului conform cărora „de la acel moment s-a născut un drept de creanță al subsemnatului pentru sumele pe care instituția dumneavoastră mi le datora, sens în care, încă de la acel moment opera de drept compensarea sumelor pe care subsemnatul le datoram către instituția dumneavoastră cu sumele pe care mi le datorați ca urmare a soluționării dosarului nr. ... /30/2012.”, învedereăm următoarele:

Conform Referatului nr. ... /29.03.2018 cu propuneri de soluționare a contestației formulate, a rezultat că AJFP Timiș a pus în aplicare Decizia civilă nr. ... /CA/2015 pronunțată de Curtea de Apel Oradea în dosar nr. ... /30/2012, în sensul că „a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile

fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /22.11.2016, atașată la dosarul contestației, debitele fiind scăzute din evidența fiscală. (...)

Ca urmare a deciziei de soluționare a contestației a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /... /16.02.2018 prin care a fost corectată evidența fiscală în sensul că au fost scăzute din evidența fiscală diferențele de impozit anual de regularizat pe anii 2008 și 2009.”

Complementar precizărilor organelor fiscale, mai sus citate, se reține că ulterior emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /... /16.02.2018 (care face obiectul analizei pct. III.C din prezenta decizie), a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /... /19.02.2018; emiterea consecutivă a acestor două acte administrativ fiscale, în baza aceluiași considerente, a determinat constatarea nulității acestora de către DGRFP ... , respectiv Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /... din 16.02.2018 și respectiv nr. ... /... /... din 19.02.2018, situație în care precizările organelor fiscale din Referatul nr. ... /29.03.2018 nu mai sunt incidente.

Mai mult, în condițiile în care ulterior constatării nulității celor două acte administrativ fiscale, AJFP Timiș va proceda la determinarea stării de fapt fiscale în limita și cu respectarea principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale. Rezultă că există o legătură de cauzalitate între constatarea nulității Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /... din 16.02.2018 și respectiv nr. ... /... /... din 19.02.2018 raportat la modul în care va proceda organul de administrare fiscală și stabilirea accesoriilor stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că unitatea fiscală de administrare, respectiv AJFP Timiș nu a făcut dovada comunicării către petent în condițiile legii a documentelor prin care s-a individualizat suma de plată, conform art. 47 Cod de procedură fiscală.

Pentru toate aceste motive pentru care în cauză se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 alin. 3 din Codul de procedură fiscală, respectiv:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.

Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

urmând a se desființa Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, prin care s-au stabilit în sarcina petentului accesorii în cuantum total de ... lei, AJFP Timiș în considerarea normelor legale precitate, urmând a reanaliza situația fiscală a petentului, respectiv a corela datele înscrise în aplicațiile informatice pe care le gestionează, având în vedere considerentele prezentei decizii, susținerile contestatorului și prevederile legale incidente speței raportat și la Sentința civilă nr. ... /2013 pronunțată de Tribunalul Timiș, definitivă prin Decizia nr. ... /CA/2015 – R pronunțată de Curtea de Apel Oradea în dosar nr. ... /30/2012.

C. Referitor la contestația formulată, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /27.03.2018

I. În contestația formulată, petentul precizează că obiectul contestației îl reprezintă Deciziile de impunere nr. ... /... /19.02.2018 și nr. ... /... /16.02.2018, solicitând organului competent în soluționarea contestației să observe faptul că i s-a comunicat „în data de 05.03.2018 Decizie de impunere nr. ... /... /19.02.2018 în care apar Diferențe în minus (...) lei [Anexa nr. 1 ...] pentru ca ulterior la data de 21.03.2018 să mi se comunice aceeași decizie ... /... / însă din data de 19.02.2018 [Anexa nr. 2 ...]”, situație cu care petentul nu este de acord, în considerarea următoarelor argumente:

În primul rând, petentul apreciază că nu pot exista două decizii cu același număr, dar cu date diferite.

În al doilea rând, în opinia sa, ambele decizii se exclud una pe cealaltă.

În al treilea rând, petentul subliniază faptul că „nu se poate înțelege modul în care ați stabilit sumele în plus pentru decizia din 19.02.2018.”

În al patrulea rând, petentul solicită a se observa faptul că „decizia prin care mi se stabilesc sume de plată în plus este nelegală, întrucât nu ați pus în aplicare Decizia nr. ... /11.07.2017 privind soluționarea contestației subsemnatului astfel încât subsemnatul nu am sume de plată ca urmare a regularizării Deciziei nr. ... /14.07.2011”.

În consecință, petentul solicită emiterea unei decizii finale „corecte”, respectiv „cu sume în minus de plată ca urmare a regularizării Deciziei nr. ... / 14.07.2011 și ca urmare a aplicării Deciziei nr. ... /11.07.2011 în soluționarea contestației subsemnatului.”.

II. La data de 16.02.2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Fizice a emis pe numele petentului X Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /**16.02.2018** prin care s-au efectuat corecții ale diferențelor de impozit anual de regularizat – decizie nr. ...

/14.07.2011, cu consecința stabilirii în sarcina acestuia a diferențelor în minus, adică de restituit, în sumă totală de ... lei.

Ulterior, la data de 19.02.2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Fizice a emis pe numele petentului X Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /**19.02.2018** prin care s-au efectuat corecții ale diferențelor de impozit anual de regularizat – decizie nr. ... /14.07.2011, cu consecința stabilirii în sarcina acestuia a diferențelor în plus, adică de plată, în sumă totală de ... lei.

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

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care cele două acte contestate, purtând același număr, dar date diferite, stabilesc în sarcina petentului obligații fiscale diametral opuse (diferențe în plus, de plată, respectiv diferențe în minus, de restituit) deși motivele de fapt și de drept în baza cărora au fost emise, înscrise în actele contestate, sunt identice.

În fapt, AJFP Timiș a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /**16.02.2018** prin care s-au efectuat corecții ale diferențelor de impozit anual de regularizat – decizie nr. ... /14.07.2011, cu consecința stabilirii în sarcina petentului a diferențelor în minus, adică de restituit, în sumă totală de ... lei.

Ulterior, la data de 19.02.2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Fizice a emis pe numele petentului X Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /**19.02.2018** prin care s-au efectuat corecții ale diferențelor de impozit anual de regularizat – decizie nr. ... /14.07.2011, cu consecința stabilirii în sarcina acestuia a diferențelor în plus, adică de plată, în sumă totală de ... lei.

În cazul ambelor decizii emise, perioada de raportare a obligației corectate este 2008 și 2009, iar motivul de fapt reținut în cuprinsul celor două decizii contestate îl constituie „Punerea în aplicare a Deciziei nr. ... /11.07.2017 privind soluționarea contestației emisă de Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP ...”, iar motivul de drept invocat este art. 279 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 46

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- (...)

ART. 49

Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarea stare de fapt:

Societatea Civilă de Avocați X & X a făcut obiectul unei inspecții fiscale, finalizată prin emiterea *Deciziei de impunere nr. ... /2/14.07.2011* – obligația fiscală verificată fiind impozitul pe venit, prin care s-au stabilit următoarele:

>> referitor la anul 2006:

Impozit pe venit stabilit **în plus** = ... lei
Accesorii impozit pe venit = ... lei

>> referitor la anul 2007:

Impozit pe venit stabilit **în plus** = ... lei

Accesorii impozit pe venit = ... lei

>> referitor la anul **2008**:

Impozit pe venit **stabilit în minus** = ... lei

>> referitor la anul **2009**:

Impozit pe venit **stabilit în minus** = ... lei

Împotriva Deciziei de impunere nr. ... /2/14.07.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș, petentul a formulat contestație soluționată prin Decizia nr. ... /... /**14.12.2011** emisă de DGFP a județului Timiș, de respingere a contestației.

Totodată petentul a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. ... /1/14.07.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș, soluționată prin Decizia nr. ... /... /**14.12.2011** emisă de DGFP a județului Timiș, de respingere a contestației.

La data de 25.06.2012, pe rolul Tribunalului Timiș – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a fost înregistrat dosarul nr. ... /**30/2012**, având ca obiect anularea Raportului de inspecție fiscală nr. ... /14.07.2011, a deciziilor de impunere nr. ... /1 (tematica taxa pe valoarea adăugată) și nr. ... /2 (tematica impozit pe venit) ambele din 14.07.2011, precum și a deciziilor de soluționare a contestațiilor nr. ... /... (obiect taxa pe valoarea adăugată, fiind contestată decizia de impunere nr. ... /1/14.07.2011) și respectiv nr. ... /... (obiect impozit pe venit, fiind contestată decizia de impunere nr. ... /2/14.07.2011).

Deoarece în cauza supusă soluționării, deciziile de corecție contestate vizează impozitul pe venit, se vor avea în vedere decizia de impunere nr. ... /2/14.07.2011 și decizia de soluționare a contestației nr. ... /... .

În dosarul nr. ... /**30/2012**, Tribunalului Timiș – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a pronunțat Sentința civilă nr. ... /2013 pronunțată în data de 20.12.2013, prin care a dispus:

„Admite în parte acțiunea formulată de reclamantii SOC CIV DE AV X & X (...)

Dispune anularea Deciziei de impunere nr. ... /2/14.07.2011 și a Deciziei de soluționare a contestației nr. ... /... /14.12.2011.

Respinge în rest acțiunea. (...)

Soluția pronunțată de Tribunalul Timiș a avut în vedere Expertiza fiscală efectuată de expertul ... , la fila 3 din Sentința civilă nr. ... /2013, instanța statuând că:

„(...) se constată că, în parte, această probă atestă nelegalitatea obligațiilor fiscale stabilite în sarcina reclamantei, respectiv, a celor stabilite prin decizia de impunere privind impozitul pe venit suplimentar nr. ... /2/14.07.2011. Astfel, expertul a stabilit, prin raport și răspunsul la obiecțiuni,

În urma recalculării impozitului pe venit aferent fiecăruia din anii fiscali 2005-2009 că impozitul pe venit reprezintă impozit de recuperat în cuantum de 17622 lei. În urma analizei planului de amortizare aferent acestei perioade, expertul a apreciat că în fiecare an a înregistrat o cheltuială deductibilă cu amortizarea, sume pe care inspectorii fiscali nu le-au luat în considerare la calcularea rezultatului fiscal al anilor respectivi. În acest context, față de dispozițiile art. 48 al. 1 din Codul fiscal, expertul a constatat întemeiat că, în fiecare an contribuabilul a înregistrat o cheltuială deductibilă cu amortizarea, astfel: anul 2005 – ... lei; anul 2006 – ... lei; anul 2007 – lei; anul 2008 – ... lei; anul 2009 – ... lei. Ținând cont de cheltuielile reprezentând amortizarea, expertul a stabilit că impozitul pe venit este impozit de recuperat, în cuantum de ... lei.

În consecință, față de constatările expertului și de prev. art. 24 și art. 48 al. 1 din Legea nr. 571/2003 rep., tribunalul apreciază că decizia de impunere privind impozitul pe venit suplimentar nr. ... /2/14.04.2011 a stabilit în mod netemeinic, în sarcina reclamantului, impozitul pe venit suplimentar de ... lei și, în consecință și accesoriile acestuia. Ca atare, atât decizia de impunere, cât și decizia de soluționare a contestației împotriva deciziei de impunere nr. ... /2/2011 urmează a fi anulate.”

Împotriva Sentinței civile nr. ... /2013 au formulat recurs atât recurenții – reclamânți Societatea Civilă de Avocați X & X , cât și recurenta pârâtă DGRFP

Curtea de Apel Oradea în ședința publică din data de 01 aprilie 2015 a pronunțat **Decizia nr. ... /CA/2015 – R**, în care a decis:

„Respinge ca nefundat recursul declarat de recurenta-pârâtă Direcția Regională a Finanțelor Publice ... (...)

Admite recursul declarat de recurenții – reclamânți Societatea Civilă de Avocați X & X (...) împotriva Sentinței nr. ... /CA din 20.12.2013 pronunțată de Tribunalul Timiș, pe care o modifică în parte, în sensul că:

Anulează în parte Raportul de Inspecție Fiscală nr. ... /14.07.2011. decizia de impunere ... /1/14.07.2011 și Decizia nr. ... /... /14.12.2011 sub aspectul cuantumului taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele fiscale, în sensul reducerii acesteia de la suma de ... lei la suma de ... lei, cu consecința diminuării proporțional a obligațiilor fiscale accesorii.

Menține restul dispozițiilor sentinței recurate. (...)
Irevocabilă.”

Din lecturarea Deciziei nr. ... /CA/2015 – R a Curții de Apel Oradea, referitor la impozitul pe venit, instanța de control judiciar a statuat următoarele:

„(...) organele fiscale au luat în considerare valoarea de achiziție a unui mijloc fix constând în apartament cu o cameră ca fiind de ... lei, din care s-a reținut ca fiind amortizată suma de lei.

În realitate, conform actului de achiziție și a planurilor de amortizare (...) valoarea de achiziție a respectivului bun a fost de ... lei, iar valoarea amortizată pe perioada ce a făcut obiectul inspecției este următoarea: (...)

Creșterea valorii cheltuielilor cu amortizarea a influențat în mod evident și calculul impozitului pe venit, în mod corect raportul de expertiză relevând că nu se înregistrează diferențe în plus de plată pentru acest impozit.”

Ulterior pronunțării celor două hotărâri judecătorești la care s-a făcut referire în cele ce preced, AJFP Timiș a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /22.11.2018 prin care pentru perioada 2008-2009 la rubrica „Diferențe de impozit anual de regularizat – decizie nr. ... /2/14.07.2011” s-au stabilit diferențe în plus în sumă totală de ... lei.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /22.11.2018 a fost contestată conform Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, DGRFP ... emițând Decizia nr. ... /11.07.2017 prin care s-a desființat acest act administrativ fiscal, pentru suma de ... lei.

În considerentele deciziei de soluționare, pag. 4, referitor la impozitul pe venit aferent anilor 2008 și 2009, s-au stipulat următoarele:

„(...) dar, în ceea ce privește anii 2008 și 2009, a fost îngreunată situația petentului stabilindu-se debite suplimentare, contrar celor dispuse prin Decizia nr. ... /CA/2015-R pronunțată de Curtea de Apel Oradea în Dosarul nr. ... /30/CA/2012-R.”

Faptul că la pag. 5 a deciziei de soluționare a contestației s-a inserat un tabel cuprinzând diferențe în plus și diferențe în minus, din lecturarea paragrafului anterior tabelului, rezultă că acestea ar putea referi la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /22.11.2018 și nu la actul administrativ fiscal care urma să fie emis ca o consecință a soluției de desființare a Deciziei de impunere nr. ... /... /22.11.2018.

Normele legale fiscale în baza cărora a fost emisă Decizia de soluționare a contestației nr. ... /11.07.2017 au fost coroborate cu dispozițiile art. 430-434 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, citate la pag. 3-4, referitoare la autoritatea de lucru judecat, cu consecințele ce decurg din aceasta.

În cauza dedusă judecății, autoritatea fiscală reprezentată de DGRFP ... constată că AJFP Timiș ca organ fiscal competent în administrarea petentului X se află în situația în care urmare a aceleiași Decizii de soluționare a contestației nr. ... /11.07.2017 pe numele contribuabilului X a emis două decizii conținând pentru aceeași perioadă obligația fiscală de natura impozitului pe venit inițial stabilită în minus, ulterior stabilită în plus.

Mai mult, faptul că la secțiunea II.2 „*Motivele de fapt*” atât Decizia de impunere nr. ... /... /16.02.2018, cât și Decizia de impunere nr. ... /... /19.02.2018, conțin același motiv, respectiv „*Punerea în aplicare a Deciziei*”

nr. ... /11.07.2017 privind soluționarea contestației emisă de Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP ... ”, determină concluzia că, cel puțin în această situație, identitatea motivației care generează rezultatele fiscale ale celor două acte contestate, diametral opuse, este insuficientă; ajungându-se în situația absurdă că plecând de la aceleași premise se ajunge la rezultate diferite, fapt care conduce la răsturnarea unor principii de logică elementară.

În mod similar, s-a procedat și în cazul secțiunii II.2 „*Motivele de drept*” la care organul competent în administrare a făcut trimitere la „Prevederile art. 279 alin. (1) alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală”.

Pe cale de consecință, în condițiile în care Decizia de impunere nr. ... /... /16.02.2018 și Decizia de impunere nr. ... /... /19.02.2018, contestate, sunt emise în baza aceleași Decizii de soluționare a contestației nr. ... /11.07.2017 emisă de DGRFP ... , în baza aceleiași stări de fapt și acelorași norme legale, cu consecința stabilirii în legătură cu impozitul pe venit rezultat din regularizări aferent anilor 2008 și 2009, în primul caz a unor diferențe în minus, adică de restituit, iar în al doilea caz a aceleiași sume, dar stabilită ca și diferențe în plus, adică de plată, în cauză se constată incidența dispozițiilor art. 49 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ **ART. 49**

Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

(...)

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

DGRFP ... constatând din oficiu, nulitatea actelor administrative contestate, respectiv a:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /16.02.2018 și a
- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /19.02.2018.

Se constată că organul emitent al actelor contestate competent în administrarea petentului, este îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege, **procedând la examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere și clarificarea situației fiscale a petentului.**

De altfel, în cauză sunt incidente și dispozițiile art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează că:

„ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. **În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare** opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și **soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor.** În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.”

Pe cale de consecință, având în vedere cele mai sus descrise și în considerarea dispozițiilor art. 49 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în cauză se constată nulitatea actelor contestate, respectiv :

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /16.02.2018 și a
- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /19.02.2018.

D. Referitor la contestația formulată, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. TMG_REG ... /31.01.2018

I. În contestația formulată, petentul arată că Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2017 este netemeinică și nelegală, pentru următoarele motive:

1. Petentul, făcând trimitere la Notificarea nr. ... /18.01.2018 – prin care i s-a adus la cunoștință că la data de 31.12.2017 înregistra obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei, arată că decizia pe care o contestă conține alte

debite cu titlu de accesorii pentru aceeași perioadă, care în opinia sa, reprezintă un „fapt imposibil”.

2. Petentul își prezintă aprecierile în legătură cu „fondul sumelor”, concluzia sa fiind că nu datorează nicio sumă cu titlu de obligație accesorie, astfel:

2.1. În ceea ce privește accesoriile aferente „Doc CAS/2012”, petentul invocă excepția prescripției și în subsidiar faptul că debitul principal datorat către bugetul FNUASS, nu este datorat, motivul fiind faptul că „s-a admis în mod definitiv acțiunea subsemnatului în Dosar nr. ... /30/2014* la Curtea de Apel Alba Iulia, prin intermediul căreia s-au anulat 4 decizii de impunere emise de CAS.”

2.2. Referitor la accesoriile aferente Deciziei de inspecție nr. ... /10.07.2017, precum și Deciziei de inspecție nr. ... /10.07.2017, petentul consideră că nu este în culpă pentru eroarea făcută de ANAF, deoarece:

- a depus la organul fiscal „Decizie de plăți anticipate pe anul 2013”, în baza căreia s-a emis Decizia de impunere pentru plăți anticipate aferentă anului 2013;

- a depus, de asemenea, declarația finală aferentă anului 2013, pentru ca „ANAF să emită Decizia de regularizare pentru același quantum ca și cel din Decizia de impunere plăți anticipate.

În considerarea celor precizate, petentul subliniază faptul că atâta vreme cât „ANAF a făcut o eroare, care a fost corectată în timpul controlului, în sensul că mi s-au stabilit de către organul de control debitele corecte (conform regularizării depuse de subsemnatul), subsemnatul plătind acest debit (...) nu sunt în culpă pentru plata nici a unui accesoriu aferent acestei Decizii de impunere – regularizare emisă greșit de ANAF”, punctând și faptul că organul de control nu a stabilit în sarcina sa accesorii.

2.3. Referitor la accesoriile aferente Deciziilor de impunere nr. ... /16.01.2017 și ... /23.07.2015, petentul precizează că nu a solicitat vreo eşalonare și „mai mult, aceste sume – debit principal trebuiau compensate de instituția dumneavoastră ca urmare a admiterii acțiunii subsemnatului în dosarul ... /30/2012 la Curtea de Apel Oradea.”, precizând totodată și faptul că „În dosarul nr. ... /325/2016 s-a realizat o expertiză contabilă, și experții au calculat că suma care trebuie restituită subsemnatului de în jur de ... ron (ca urmare a admiterii acțiunii în dosarul antemenționat), iar instituția dumneavoastră nu a calculat corect suma care trebuie să mi se restituie, astfel încât nu am nici o datorie de natura celei menționate de dvoastră.”

2.4. În ceea ce privește restul accesoriiilor calculate – codul 51 și 111 – petentul invocă decizia pronunțată de Curtea de Apel Oradea, conform căreia a fost anulat un act de control din 2011 (sumele stabilite suplimentar fiind achitate), astfel încât petentul era „în suprasolvare”, având de primit bani de la ANAF, concluzia sa fiind că „Dat fiind această situație, orice sume scadente trebuiau să fie scăzute din debitul pe care îl aveam față de ANAF (a se vedea raport de expertiză de la pct. 2.3. supra), astfel încât nu puteau fi calculate penalități față de subsemnatul.”

2.5. Petentul subliniază faptul că nu i-au fost comunicate niciuna din Deciziile de impunere înscrise în Anexa la Decizia nr. ... /2017.

În susținerea contestației, petentul anexează: Decizia nr. ... /05.12.2017 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia în dosar nr. ... /30/2014*, Raportul de expertiză judiciară – specialitatea fiscalitate încheiat de consultantul fiscal ... referitor la dosarul nr. ... /325/2016 al Judecătorei ... – Secția I Civilă, declarații și decizii de impunere aferente anului 2013.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2017, în temeiul art. 98 lit.c) și art.173 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au stabilit în sarcina petentului X accesorii în suma de totală de ... lei reprezentând:

- **dobânzi** în cuantum total de ... **lei**, din care:
 - ... lei – dobânzi aferente impozitului pe veniturile din activități independente;
 - ... lei – dobânzi aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;
 - ... lei – dobânzi aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente;
 - ... lei – dobânzi aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoane fizice - Regularizări;
- **penalități de întârziere** în cuantum total de ... **lei**, din care:
 - ... lei – penalități aferente impozitului pe veniturile din activități independente;
 - ... lei – penalități aferente diferențelor de impozit anual de regularizat;
 - ... lei - penalități aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente;
 - ... lei – penalități aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoane fizice – Regularizări.

Documentele prin care s-au individualizat obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii sunt:

- în cazul obligației fiscale de natura impozitului pe veniturile din activități independente (cod 51): Decizia de impunere plăți anticipate ... /05.03.2015, Decizia de impunere plăți anticipate ... /07.03.2016; Decizia de impunere nr. ... /07.03.2017;

- în cazul obligației fiscale de natura diferențelor de impozitului anual de regularizat (cod 63): Decizia de impunere plăți anticipate ... /23.07.2015;

Decizia de impunere nr. ... /16.01.2017; RIF nr. ... /10.07.2017 emis de AJFP Hunedoara;

- în cazul obligației fiscale de natura contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente (cod 111): Decizia nr. ... /31.05.2012; Decizia nr. ... /07.03.2016; Decizia nr. ... /07.03.2017;

- în cazul obligației fiscale de natura contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoane fizice – Regularizări (cod 460): RIF ... emis de AJFP Hunedoara.

Perioada pentru care au fost calculate accesoriile este 27.03.2015 – 31.12.2017.

III. Având în vedere susținerile petentului și documentele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de petent și de organele fiscale, se rețin următoarele:

În fapt, organele fiscale au stabilit în sarcina contestatorului prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2017, accesorii aferente impozitului pe veniturile din activități independente (cod 51), impozitului anual de regularizat (cod 63), contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente (cod 111) și contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de persoane fizice – Regularizări (cod 460).

În drept, OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

„ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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

Dobânzi

(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

Penalități de întârziere

(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.”

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu 01.01.2016, care prevede:

„ART. 22 Stingerea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege.

ART. 153 Evidența creanțelor fiscale

(1) În scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale, organul fiscal organizează, pentru fiecare contribuabil/plătitor, evidența creanțelor fiscale și modul de stingere a acestora. Evidența se organizează pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale.

ART. 154 Scadența creanțelor fiscale

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

ART. 157 Obligații fiscale restante

(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).

(...)

(3) Nu se consideră că un contribuabil înregistrează obligații fiscale restante în situația în care suma obligațiilor fiscale înscrise în certificatul de atestare fiscală emis de organul fiscal, este mai mică sau egală cu suma de rambursat/restituit. În certificatul de atestare fiscală se face mențiune în acest sens.

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.*

(2) *Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.”*

“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.”

“Art. 176 - (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.”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale stabilite prin declarații sau decizii de impunere se datorează dobânzi și penalități de întârziere începând cu ziua următoare scadenței și până la data stingerii acesteia.

Ulterior formulării contestației, petentul a depus în completarea contestației adresa FN/23.05.2018, înregistrată la DGFRP ... sub nr. **TMR_REG ... /25.05.2018**, în care a arătat următoarele:

La pct. „I.”, petentul reiterează argumentația prezentată în contestație la pct. 2.2., motiv pentru care nu o vom mai relua, depunând în probațiune extrasul de cont din 04.08.2017.

„Pct. II.” este motivat similar pct. 2.1. din contestație, petentul anexând Sentința civilă nr. ... /2016 a Tribunalului Timiș și Decizia civilă nr. ... /2017 a Curții de Apel Alba Iulia.

La „pct. III.”, petentul reiterează faptul că nu i-au fost comunicate deciziile cuprinzând debitele principale care au generat accesoriile cuprinse în decizia contestată – similar pct. 2.5. din contestație.

La „pct. III.1” sunt reluate precizările făcute în contestație la pct. 2.3 din contestația formulată, suplimentar petentul invocând dispozițiile art. 1617 Cod civil referitor la compensarea de drept, astfel încât „orice sume aveam de plătit cu titlu de debit principal aferent deciziilor ... /16.01.2017 și ... /23.07.2015”, trebuiau compensate cu „creditele” petentului rezultate ca urmare a pronunțării Deciziei civile nr. ... /CA/2015 a Curții de Apel Oradea.

La pct. „III.2”, petentul referă la adresa nr. ... /25.03.2016 prin care a solicitat compensarea sumelor pe care instituția le datorează acestuia.

Suplimentar față de argumentele arătate în contestație, petentul precizează la pct. „III.3.” din adresa de completare, faptul că „orice debite trebuiau compensate cel târziu până la data de 25.03.2016, astfel încât penalitățile nu mai puteau curge ulterior acestei date (...) orice penalități trebuiau scăzute din sumele pe care subsemnatul le am de încasat de la ANAF”, sens în care face trimitere la Raportul de expertiză judiciară efectuat în dosarul nr. ... /325/2016 al Judecătoriei ... care „are putere de lucru judecat” arătând că:

„(...) experții au calculat suma care trebuie restituită subsemnatului de în jur de ... ron (ca urmare a admiterii acțiunii în dosarul de la Curtea de Apel Oradea). În considerentele hotărârii pronunțate în dosar nr. ... /325/2016 se face vorbire de această expertiză și în decizia din apelul formulat de ANAF se

menționează că suma care îmi este datorată la data expertizei este în cuantum de ... ,96. Hotărârea din acest dosar (... /325/2016) a rămas definitivă ca urmare a respingerii apelului formulat de ANAF împotriva sentinței din prima instanță. Pe cale de consecință, prezentul raport de expertiză, are putere de lucru judecat!”.

În considerarea dispozițiilor art. 30 alin. (1) și art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 3.4 din OPANAF nr. 3741/2015 și având în vedere susținerile din contestația formulată, precum și din completarea la contestație înregistrată de petent la DGRFP sub nr. TMR_REG ... /25.05.2018, DGRFP ... cu **adresa nr. ... /28.06.2018**, a solicitat organului emitent al actului atacat, AJFP Timiș, completarea dosarului cauzei cu propuneri de soluționare a contestației care să clarifice următoarele aspecte ale stării de fapt:

- referitor la pct. 2.1 din contestația formulată, având în vedere că în ceea ce privește „sumele cu titlu de accesorii la Doc CAS/2012”, petentul arată că debitul principal este prescis, DGRFP ... a solicitat analizarea incidența excepției de fond referitoare la prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale – în speță accesorii, în considerarea art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

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

- referitor la pct. 2.3 din contestația formulată – „în ceea ce privește accesoriile calculate la Decizia de impunere nr. ... /16.01.2017 și ... /23.07.2015, menționez că subsemnatul nu am cerut vreo eșalonare și mai mult, aceste sume-debit principal trebuiau compensate de instituția dumneavoastră ca urmare a admiterii acțiunii subsemnatului în dosarul nr. ... /30/2012 la Curtea de Apel Oradea”, DGRFP ... a solicitat AJFP Timiș să precizeze dacă petentul, în legătură cu debitele principale care au generat accesoriile stabilite prin actul administrativ atacat, a beneficiat de facilități fiscale de natura eșalonărilor, precum și dacă s-a operat vreo compensare – „urmare a admiterii acțiunii în dosarul nr. ... /30/2012 la Curtea de Apel Oradea”, în caz afirmativ, precizând dacă eșalonarea și/sau compensarea este/sunt de natură a influența modul în care au fost generate accesoriile;

- de asemenea, DGRFP ... a solicitat AJFP Timiș să comunice proveniența obligațiilor fiscale principale care au generat accesoriile, înscrise în Anexa la decizia nr. ... /31.12.2017, în coloana „Documentul prin care s-a individualizat suma de plată” care au generat accesoriile care fac obiectul contestației, precum și titlurile de creanță în care sunt cuprinse aceste obligații fiscale, modul de comunicare al acestora către petentul X (însoțite

de dovezile de comunicare)- dacă este cazul -, precum și orice alte documente sau informații relevante în soluționarea contestației.

Totodată, AJFP Timiș, în calitate de organ emitent al actului atacat i s-a adus la cunoștință că, referitor la contestația înregistrată la AJFP Timiș sub nr. ... /31.01.2018, petentul a depus cu adresa .../23.05.2018, înregistrată la DGRFP ... sub nr. TMR_REG ... /25.05.2018, înscrieri de natura mijloacelor de probă în completarea dosarului contestației formulate de acesta împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. ... /31.12.2017.

În considerarea art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 276

Soluționarea contestației (...)

Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”,

structura competentă de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP ... a transmis înscrierile de natura mijloacelor de probă depuse de DI. X , urmând ca AJFP Timiș - în calitate de organ emitent al actului atacat, să completeze referatul cu propuneri de soluționare a contestației, pronunțându-se asupra acestor probe depuse de petent, în condițiile legii, conform art. 276 alin. (4) din Noul Cod de procedură fiscală; în scopul emiterii unei decizii de soluționare a contestației conform art. 276 alin. (1) Cod procedură fiscală.

AJFP Timiș a răspuns solicitării cu adresa nr. ... /16.07.2018, înregistrată la DGRFP ... sub nr. TMR_DGR ... /20.07.2018, în care a precizat următoarele:

- referitor la sumele înscrise în DOC CAS/2012 cu titlu de accesorii, debitul la care au fost calculate accesoriile au fost transmise de către CJAS Timiș, iar în ceea ce privește analiza excepției de fond a prescripției s-a arătat că „În perioada 2012-2018 au fost emise de către organul fiscal acte de executare silită care considerăm că au anulat prescripția – Somația nr. ... /29.01.2014”;

- referitor la deciziile de impunere nr. ... /16.01.2017 și nr. ... /23.07.2015, AJFP Timiș precizează că „pentru sumele înscrise în deciziile de impunere menționate petentul nu a solicitat în mod expres facilități fiscale de natura eșalonărilor la plată. Prin adresa înregistrată la AJFP Timiș sub nr. ... / 14.12.2015 petentul "și-a exprimat intenția de a beneficia de anularea obligațiilor de plată accesorii în conformitate cu prevederile OUG nr. 44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale" facilitate care nu i-a fost acordată ca urmare a faptului că nu s-a încadrat în prevederile legale. Prin Decizia de compensare ... /18.05.2016 a fost efectuată compensarea obligațiilor fiscale

dar care nu a influențat modul în care au fost generate accesoriile pe perioada 01.01.2017 – 31.12.2017.”;

- în ceea ce privește comunicarea titlurilor de creanță – conținând debitele principale la care au fost calculate accesoriile – s-a precizat că solicitarea a fost înaintată către SRCDFPF din cadrul AJFP Timiș;

- referitor la înscrisurile de natura mijloacelor de probă depuse de petent, ulterior formulării contestației, organul de administrare a arătat că „acestea au fost operate în evidența fiscală și nu sunt de natură a modifica situația fiscală a contribuabilului”.

Serviciul RCDFPF din cadrul a AJFP Timiș cu adresa nr. ... /20.07.2018, înregistrată la DGRFP ... sub TMR_DGR nr. ... /27.07.2018, arătând că au fost emise următoarele decizii de impunere:

- DIPA cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și privind obligațiile de plată cu titlu de contribuții sociale pe anul 2015 nr. ... /05.03.2015 – PVP nr. ... /01.04.2015;
- DIPA cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și privind obligațiile de plată cu titlu de contribuții sociale pe anul 2016 nr. ... /07.03.2016 – confirmare de primire – 18.03.2016;
- DIPA cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și privind obligațiile de plată cu titlu de contribuții sociale pe anul 2017 nr. ... /07.03.2017 – confirmare de primire – 06.04.2017;
- Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice – anul 2014 nr. ... /23.07.2015 – confirmare de primire – 16.11.2015;
- Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice – anul 2015 nr. ... /16.01.2017 – confirmare de primire – 18.01.2017,

anexând deciziile de impunere de care s-a făcut vorbire și captura de ecran, conținând aferent fiecărei decizii, datele încărcate în programul ANAF, secțiunea „Vizualizarea declarațiilor unui contribuabil”, împreună cu datele de la „CONFIRMĂRI/RETURURI/PORTAL”, fără însă a fi transmise fotocopiile documentelor care confirmă data comunicării realizată conform dispozițiilor art. 44 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, actualizată.

Pe cale de consecință, în condițiile în care data comunicării unui act administrativ fiscal este relevantă în ceea ce privește opozabilitatea față de un contribuabil, fiind implicit data de la care actul produce efecte juridice față de acesta, în acest sens fiind următoarele prevederi:

- OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 45

Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) *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.”*

- Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, actualizată:

„ART. 48

Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.*

(2) *Actul administrativ fiscal care nu a fost comunicat potrivit art. 47 nu este opozabil contribuabilului/plătitorului și nu produce niciun efect juridic.”*

așa cum statuează și Curtea Constituțională într-o serie de decizii pronunțate în care a fost analizată excepția de neconstituționalitate a art. 44 din Vechiul Cod de procedură fiscală, respectiv art. 47 din Noul Cod de procedură fiscală că:

„*Interesul organelor fiscale de aducere la cunoștința contribuabilului a existenței unei obligații fiscale al cărei creditor este însuși statul implică necesitatea comunicării actului administrativ în care aceasta este consemnată prin modalități care să asigure aducerea efectivă la cunoștința contribuabilului despre existența unor obligații fiscale în sarcina sa.”*, fiind necesar a se asigura „**certitudinea absolută a luării la cunoștință a contribuabilului de conținutul actului administrativ fiscal**”.

Referitor la comunicarea DIPA cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și privind obligațiile de plată cu titlu **de contribuții sociale pe anul 2015** nr. ... /05.03.2015, rezultă că aceasta s-a comunicat prin publicitate, cu PVP nr. ... /01.04.2015, fără a fi transmise documente care să confirme respectarea de către organul fiscal a dispozițiilor cuprinse la alin. (1) – (3) ale art. 44 din OG nr. 92/2003, republicată, respectiv:

„ART. 44

Comunicarea actului administrativ fiscal

(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 emis pe suport hârtie 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.

(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică se comunică prin mijloace electronice de transmitere la distanță ori de câte ori contribuabilul a optat pentru această modalitate de emitere și de comunicare.”, legiuitorul condiționând comunicarea prin publicitate, tocmai de respectarea normelor legale mai sus citate, jurisprudența Curții Constituționale, precum și a instanței supreme fiind în acest sens.

Astfel, conform Deciziei Curții Constituționale nr. 536 din 28 aprilie 2011 referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 44 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„legiuitorul a prevăzut că actele administrative fiscale pot fi comunicate prin publicitate și în cazul în care domiciliul contribuabilului este cunoscut. În acest caz, însă, trebuie ca, anterior recurgerii la această modalitate, să fi fost respectată cu strictețe ordinea prevăzută în art. 44 alin. (2) lit. a)-c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, astfel încât comunicarea prin publicitate să reprezinte doar o modalitate ultimă și subsidiară, după cum a remarcat și Curtea Constituțională în jurisprudența mai sus citată.

(...)

comunicarea acestora se îndeplinește prin publicitate și în ipoteza în care se cunoaște domiciliul fiscal al contribuabilului, dar comunicarea nu s-a putut realiza prin celelalte modalități prevăzute de textul amintit. Instanțele vor trebui să examineze, însă, dacă această comunicare prin publicitate a fost îndeplinită doar ca urmare a imposibilității realizării procedurii de comunicare prin celelalte modalități, în ordinea în care acestea sunt enumerate la art. 44 alin. (2) lit. a)-c). Interpretarea prevederilor art. 44 alin. (2) din Codul de procedură fiscală potrivit căreia enumerarea cuprinsă în acesta constituie și ordinea de prioritate pentru realizarea modalităților de comunicare a actelor administrativ fiscale, la respectarea căreia instanțele de judecată trebuie să vegheze, este singura care poate înlătura viciul de neconstituționalitate de care textul suferă prin lipsa unei mențiuni exprese în acest sens.”

În ceea ce privește puterea de lucru judecat ce însoțește actele jurisdicționale, Curtea Constituțională, în cuprinsul aceleiași decizii subliniază că „se atașează nu numai dispozitivului, ci și considerentelor pe care se sprijină acesta”, și în consecință toate autoritățile și instituțiile publice „urmează să respecte întru totul atât considerentele, cât și dispozitivul prezentei decizii.”

De altfel, conform alin. 2 al art. 430 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, „Autoritatea de lucru judecat privește dispozitivul, precum și considerentele pe care acesta se sprijină, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă.”.

Învederăm că jurisprudența constantă a instanțelor de contencios administrativ este în sensul deținerii documentelor care confirmă faptul că anterior procedurii de comunicare prin publicitate ca ultimă modalitate de

comunicare, s-au îndeplinit și dispozițiile alin. (1) – (3) ale art. 44 din OG nr. 92/2003; în acest sens, facem trimitere la Decizia civilă nr. 1... /2015 pronunțată de Tribunalul Timiș – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în dosar nr. 32953/325/2014 în care instanța a stipulat următoarele:

„Împrejurarea că s-a făcut dovada comunicării prin publicitate nu poate fi apreciată ca fiind o comunicare valabilă, în lipsa dovezii că s-a încercat comunicarea prin scrisoare recomandată, așa cum prevăd dispozițiile art. 44 C.pr.fiscală.”.

În ceea ce privește comunicarea titlurilor de creanță care au generat calcularea de accesorii enumerate în adresa Serviciului RCDFPF din cadrul a AJFP Timiș nr. ... /20.07.2018, înregistrată la DGRFP ... sub TMR_DGR nr. ... /27.07.2018, în lipsa transmiterii de către Serviciul RCDFPF a fotocopiilor confirmărilor de primire care să probeze cele consemnate în răspunsul formulat, respectiv comunicarea acestor acte administrativ fiscale către petent cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, la dosarul cauzei regăsindu-se numai câteva extrase din programul ANAF referitor la încărcarea datei de comunicare a acestora, valabilitatea comunicării acestora către petent nu este confirmată.

Sintetizând cele de mai sus, rezultă că, organul competent în soluționarea contestației din cadrul DGRFP ... , în lipsa „dovezilor de comunicare” (solicitate în mod expres prin adresa nr. ... /28.06.2018) se află în imposibilitatea verificării valabilității comunicării actelor administrativ fiscale înscrise în anexa la Decizia contestată către petentul X , cu respectarea dispozițiilor art. 44 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, actualizată, motiv pentru care în cauză se va face aplicațiunea art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmând a fi reanalizată modalitatea de comunicare a documentelor care conțin debitele principale și în consecință data la care acestea au devenit opozabile față de petent.

Referitor la **accesoriile** calculate de organul fiscal prin decizia contestată, **aferele documentului nr. ... /31.05.2012**, se rețin următoarele:

Prin contestația formulată petentul invocă **excepția prescripției** dreptului de a stabili accesorii aferente unui document emis la data de 31.12.2012.

Prin adresa AJFP ... nr. ... /16.07.2018, s-a comunicat structurii de soluționare a contestațiilor faptul că „sumele înscrise în DOC CAS/2012 (...) au fost calculate de către CJAS Timiș. În perioada 2012 – 2018 au fost emise de către organul fiscal acte de executare silită care considerăm că au anulat prescripția – Somația nr. ... /29.01.2014”, fără a fi transmise fotocopiile documentului emis de CJAS Timiș și a somației la care se face referire, însoțite de titlurile executorii aferente în condițiile legii.

În drept, Conform art. 347 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 347 Dispoziții privind termenele

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

OG nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală prevede:

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

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

“ART. 92

Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Raportat la dispozițiile art. 347 din Noul Cod de procedură fiscală, termenele de prescripție care au început să curgă sub imperiul legii vechi (OG nr. 92/2003) se calculează după normele în vigoare la data la care au început să curgă.

Astfel prescripția organului fiscal de a stabili obligații fiscale era reglementată la alin. 1 și alin. 2 ale art. 91 din OG nr. 92/2003, în sensul că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, iar termenul de prescripție a acestui drept începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23 din același act normativ, dacă legea nu dispune altfel. Dreptul de creanță

fiscală și obligația corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza impozabilă.

Învederăm că DGRFP ... se află în imposibilitatea determinării momentului nașterii obligației fiscale, atâta timp cât din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate identifica data comunicării documentului principal – generator de accesorii -, de la care produce efecte față de contribuabil și față de care se calculează termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

În ceea ce privește faptul că față de petent a fost emisă o somație, învederăm că în lipsa identificării momentului de la care s-a născut obligația fiscală, afirmația organului fiscal că „au fost emise acte de executare care au anulat prescripția” nu poate fi luată în considerare, întreruperea/suspendarea prescripției trebuind a fi raportate la momentul nașterii obligației fiscale.

De altfel, chiar dacă se face vorbire de Somația nr. ... /29.01.2014, aceasta nu a fost transmisă la dosarul cauzei, neputând fi identificată vreo legătură de cauzalitate între aceasta și obligația fiscală conținută de documentul nr. ... /31.05.2012 emis de CJAS Timiș.

Astfel, analizând cele consemnate în adresa AJFP Timiș nr. ... /16.07.2018 raportat la temeiurile de drept incidente în materia prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale și având în vedere că DGRFP ... se află, la data prezentei, în imposibilitatea identificării momentului nașterii obligației fiscale din documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației se află în imposibilitatea verificării excepției de fond privind prescripția dreptului de a stabili accesorii în sarcina petentului.

În consecință, față de cele expuse mai sus, având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de administrare fiscală competente să analizeze și să aplice în speță, în mod corespunzător, regulile speciale referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili aceste obligații (raportat la momentul nașterii datoriei fiscale, la incidența cazurilor de suspendare/întrerupere a prescripției vis-à-vis de dispozițiile legale incidente) în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

urmând ca AJFP Timiș să verifice incidența prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale, raportat la dispozițiile legale incidente conform principiului

general de drept *tempus regit actum*, despre care se va face vorbire în noul act emis (dacă este cazul), urmând a fi prezentate punctual motivele care converg spre faptul că nu este incidentă excepția prescripției, în caz contrar, AJFP Timiș, prin organele sale competente verificând incidența art. 218 Cod procedură fiscală:

„ART. 218

Efecte ale împlinirii termenului de prescripție

(1) *Dacă organul de executare silită constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a cere executarea silită a creanțelor fiscale, acesta va proceda la încetarea măsurilor de realizare și la scăderea acestora din evidența creanțelor fiscale.*

(2) *Sumele achitate de debitor în contul unor creanțe fiscale, după împlinirea termenului de prescripție, nu se restituie.”*

De asemenea, în condițiile în care în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015, organul fiscal de administrare, va verifica Anexa deciziei de accesorii contestată, în coloana 2 a acesteia, numărul documentul prin care s-a individualizat suma de plată, în cazul obligației fiscale de natura contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente, cod 111, respectiv nr. ... /07.03.2017, în condițiile în care în adresa nr. ... /20.07.2018 nu este inclus acest document, în cuprinsul acesteia regăsindu-se doar DIPA nr. ... /07.03.2017.

Referitor la **mijloacele de probă depuse de petent în probațiune**, se rețin următoarele:

În ceea ce privește **Sentința civilă nr. ... /2016** a Tribunalului Timiș împreună cu **Decizia civilă nr. ... /2017** a Curții de Apel Alba Iulia pronunțate în **dosar nr. ... /30/2014***, învedereăm că acțiunea civilă a avut ca obiect anularea deciziilor de impunere emise de Casa Națională de Asigurări de Sănătate Timiș nr. ... /25.09.2013, nr. ... /25.09.2013, nr. ... /25.09.2013 și nr. ... /25.09.2013, în condițiile în care în cuprinsul deciziei contestate accesoriile au fost aferente documentului nr. ... /31.05.2012 al CJAS Timiș, nefiind demonstrată vreo legătură între actele care au făcut obiectul controlului de legalitate al instanței și documentul nr. ... /31.05.2012 care a determinat calculul accesoriilor din decizia contestată, motiv pentru care pretenția petentului de a i se anula accesoriile aferente documentului nr. ... /31.05.2012 în baza celor două hotărâri, mai sus arătate, nu poate fi primit.

În ceea ce privește **Sentința civilă nr. ... /2013** a Tribunalului Timiș împreună cu **Decizia civilă nr. ... /CA/2015** a Curții de Apel Oradea pronunțate în dosar nr. ... /30/2012, organul competent de administrare al petentului în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /22.03.2018 a precizat că Decizia civilă nr. ... /CA/2015 a fost pusă în aplicare

în sensul că „a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /22.11.2016, atașată la dosarul contestației.”

Referitor la acest fapt învedereăm că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /22.11.2016 a fost desființată conform Deciziei DGRFP ... nr. ... /11.07.2017, fiindu-le aplicabile dispozițiile art. 50 Cod procedură fiscală actelor subsecvente acesteia, organul competent în administrare urmând a determina starea de fapt fiscală în limita și cu respectarea principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale reglementate la cap. II din Noul Cod de procedură fiscală, având în vedere, dacă este cazul dispozițiile art. 1617 Cod civil referitoare la compensarea de drept.

Referitor la solicitarea petentului de a-i fi administrat mijlocul de probă reprezentând **Raport de expertiză judiciară** – specialitatea fiscală care a fost avut în vedere de instanța civilă în dosarul nr. ... /325/2016 al Judecătorei ... – Secția I Civilă, în sensul că „experții au calculat că suma care trebuie restituită subsemnatului de în jur de ... ron (...) și în decizia din apelul formulat de ANAF se menționează că suma care îmi este datorată la data expertizei este în cuantum de ... ,96.”, se rețin următoarele:

În conformitate cu dispozițiile alin. 1 al art. 153 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la evidența creanțelor fiscale: „*În scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale, organul fiscal organizează, pentru fiecare contribuabil/plătitor, evidența creanțelor fiscale și modul de stingere a acestora. Evidența se organizează pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale.*”

Pe cale de consecință organul competent de administrare conduce evidența pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale.

Legea nr. 207/2005 privind Codul de procedură fiscală stipulează următoarele:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

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

(...)

ART. 95

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.

(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impozitare potrivit art. 99.

(4) Declarația de impunere întocmită potrivit art. 102 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația de impunere este asimilată unei decizii referitoare la baza de impozitare.

(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. 98

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Învederăm că din analiza pct. „III.3.” din completarea depusă ulterior formulării contestației, constatarea excepției de fond privind puterea de lucru judecat pe care o solicită petentul referă de fapt la luarea în considerare a sumei ... ,96 lei, „**stabilită**”, în opinia sa, prin Raportul de expertiză judiciară administrat în dosarul nr. ... /325/2016 având ca obiect „contestație la executare împotriva somației și titlului executoriu nr. ... /01.07.2016 emise în dosar de executare nr. ... /35/30 /1/2016/... , precum și împotriva tuturor actelor de executare ce se vor face în acest dosar execuțional”.

Examinând această solicitare a petentului X prin prisma competențelor legale ale structurii de soluționare a contestațiilor organizate la nivelul direcțiilor regionale ale finanțelor publice conform art. 272 din Codul de procedură fiscală, se constată că acestea au competența soluționării contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor,

conform alin. 2 al acestui articol, prin urmare și a constatării excepțiilor de fond sau de formă, în condițiile legii, în legătură cu acestea.

Analizând obiectul dosarului nr. ... /325/2016 al Judecătoriei ... , rezultă că acesta a fost reprezentat de contestație la executare, calitatea de pârât având-o AJFP Timiș, aspect al stării de fapt de natură a determina imposibilitatea structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP ... de a analiza excepția de fond invocată, atâta vreme cât așa cum rezultă cu puterea evidenței, atât din legea specială – Codul de procedură fiscală, cât și din dreptul comun în materie – Codul de procedură civilă, respectiv Legea contenciosului administrativ, procedura precontencioasă reglementată la Titlul VIII din Codul de procedură fiscală are competența, împreună cu instanțele de contencios administrativ (secțiile de contencios administrativ și fiscal al Tribunalului, respectiv ale Curților de Apel) a verificării legalității **NAȘTERII în sarcina contribuabililor a unor obligații fiscale**, în timp ce contestația la executare silită – art. 260 și urm. din Codul de procedură fiscală – vizează **exercitarea controlului de legalitate asupra titlurilor executorii** (care se prezumă că includ obligații fiscale certe, lichide și exigibile, în condițiile legii, asupra cărora legalitatea nașterii acestora nu intră în competența ordinară a judecătorilor) de către judecătorii, iar în apel de către secțiile civile ale Tribunalului.

Astfel, în situația în care se va desființa Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2017, caz în care sunt aplicabile dispozițiile pct. 11.4. din OPANAF nr. 3741/2015 „(...) *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.*” și având în vedere că organul competent în administrare nu a analizat acest mijloc de probă (deși a fost depus atât cu ocazia formulării contestației, cât și ulterior prin completarea formulată), AJFP Timiș, în calitate de organ fiscal de administrare care a emis atât decizia de accesorii, cât și titlurile executorii care au făcut obiectul unor contestații la executare, va analiza acest mijloc de probă, verificând incidența puterii lucrului judecat astfel cum este reglementată la art. 430 și urm. din Codul de procedură civilă, exercitându-și dreptul de apreciere în condițiile art. 6 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, în condițiile în care din lecturarea Deciziei nr. 2100/2017 pronunțată de Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /325/2016, rezultă că „Titlurile de creanță care au evidențiat aceste obligații fiscale sunt reprezentate de DIPA nr. ... /07.03.2016, respectiv decizia nr. ... /07.03.2016”, exercitarea dreptului de apreciere va viza și aceste aspecte, organul competent în administrare utilizând toate informațiile pe care le consideră relevante în determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Referitor la susținerile petentului privind „sumele cu titlu de accesorii aferente Deciziei de inspecției nr. ... /10.07.2017 precum și Deciziei de inspecție nr. ... /10.07.2017, vă rugăm să observați că subsemnatul nu este în culpă pentru eroarea făcută de ANAF” învederăm petentului că autoritatea fiscală are dreptul de a stabili creanțe fiscale în interiorul termenului de prescripție – astfel cum este reglementat la art. 110 Cod procedură fiscală, emiterea unui act administrativ fiscal nemaifiind posibilă la împlinirea termenului de prescripție (a se vedea art. 51 Cod procedură fiscală).

În ceea ce privește faptul că „organul de control nu a stabilit accesorii în sarcina mea” – fila 2 din contestație, pct. 2.2. – învederăm petentului incidența în cauză a principiului *nemo consitur ignorare legem*.

Astfel odată cu apariția Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a fost modificat conținutul articolului privind obiectul inspecției fiscale, astfel:

*„(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, **stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**”*,

în Vechiul Cod de procedură fiscală – art. 94 – inspecția fiscală având ca obiect și stabilirea accesoriiilor aferente diferențelor obligațiilor de plată, astfel în condițiile în care Decizia de inspecție nr. ... a fost emisă la 10.07.2017, unitatea fiscală de administrare a petentului, AJFP Timiș este competentă a emite decizii referitoare la obligațiile de plată accesorii.

Pe cale de consecință, în considerarea celor precizate în cuprinsul prezentei decizii, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș se va desființa pentru suma de ... lei reprezentând: ... lei – dobânzi și ... lei – penalități de întârziere, în considerarea dispozițiilor art. 279 alin. 3 din Codul de procedură fiscală, respectiv:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”,

AJFP Timiș în considerarea normelor legale precitate, urmând a reanaliza situația fiscală a petentului, având în vedere considerentele prezentei decizii, susținerile contestatorului și prevederile legale incidente.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 49, art. 268, art. 272 alin. (1) și (6), art. 276, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 9.4., pct. 11.1, pct. 12.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, se

DECIDE :

- constatarea nulității actelor administrativ fiscale contestate, respectiv:
 - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /16.02.2018 și
 - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. ... /... /19.02.2018

ambele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș pe numele contribuabilului X .

- *respingerea contestației ca lipsită de interes*, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.1/... /30.01.2017 emisă de AJFP Timiș, pentru suma de ... lei reprezentând diferențe în minus, de restituit, de natura taxei pe valoarea adăugată;

- *desființarea parțială* a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.1/... /30.01.2017 prin care s-au stabilit diferențe în minus de restituit în sumă totală de ... lei, din care:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA - ... lei
- penalități de întârziere aferente TVA - ... lei

și *desființarea totală* a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.2/... /30.01.2017 prin care s-au stabilit diferențe în plus de plată în sumă totală de ... lei, din care:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA – ... lei
- penalități de întârziere aferente TVA - ... lei,

AJFP Timiș urmând a reanaliza situația fiscală a petentului având în vedere considerentele prezentei decizii.

- *constatarea necompetenței materiale* a D.G.R.F.P. ... pentru contestația formulată împotriva Adresei nr. ... /... /30.01.2017, respectiv a Proceselor verbale nr. ... /... .1/30.01.2017 și nr. ... /... .2/30.01.2017 emise de AJFP Timiș, competența de soluționare a contestației aparținând organului fiscal emitent al actelor atacate.

- *desființarea* Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2016 emisă de

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, pentru suma totală de ... lei și reprezintă:

- ... lei – dobânzi și
- ... lei – penalități de întârziere,

urmând ca Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentului ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta.

- *desființarea* Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /31.12.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi și
- ... lei – penalități de întârziere,

urmând ca Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentului ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta.

- prezenta decizie se comunica la:

- Dl. X

- A.J.F.P Timiș - Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Fizice, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,