

**DECIZIA nr. 319 din 08.06.2017** privind soluționarea contestației  
formulată de **AF**, cu domiciliul în, sector X, București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG .....2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr. ...2017, înregistrată sub nr. MBR\_REG .....2017 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la soluționarea contestației doamnei AF.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ....2017 îl constituie decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2016, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice și comunicată prin poștă în data de ....2017 prin care s-au stabilit accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de **A lei**.

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

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

I. Prin contestația formulată împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2016 doamna AF susține că a efectuat în termen toate plățile aferente deciziilor pentru anii 2015 și 2016, astfel că nu se impune calcularea de accesorii pentru aceste obligații. Contestatoarea prezintă tabele cu obligațiile datorate și achitate și arată că singura obligație achitată peste termenul scadent de plată este în sumă de 1 lei cu titlu de regularizare impozit 2015.

De asemenea, contestatoarea susține că la data de 01.01.2015 nu avea obligații principale restante pentru impozitele aferente veniturilor din activități independente și, ca atare, sumele achitate nu puteau fi imputate decât asupra debitelor principale indicate în documentele de plată, în conformitate cu prevederile art. 163 alin. (4) din Noul Cod de procedură fiscală.

În concluzie, doamna AF solicită admiterea în totalitate a contestației, anularea deciziei atacate și emiterea unei noi decizii pentru accesorii aferente doar pentru suma de 1 lei achitată cu întârziere.

În susținere, contestatoarea a atașat copiile deciziilor de impunere și ale ordinelor de plată/extraselor de cont pentru perioada 2015-2016.

II. Prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2016 Administrația Sector X a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilei AF accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de A lei, din care:

- A1 lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din activități independente (plăți anticipate – cod 51);
- A2 lei accesorii aferente diferențelor de impozit anual de regularizat (cod 63);
- A3 lei accesorii aferente CASS datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente (cod 111).

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

*Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică ce obține venituri din activități independente datorează accesoriile stabilite de organele fiscale pe baza evidenței fiscale personale, în condițiile în care plățile efectuate de această persoană înainte de scadența obligațiilor principale au stins, de drept și în ordinea vechimii, obligațiile fiscale principale și accesorii restante din perioadele anterioare.*

**În fapt**, organele fiscale din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au stabilit pe baza evidenței fiscale accesoriile (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă de A lei aferente obligațiilor fiscale ale contribuabilei AF din cursul anului 2016, după cum urmează:

- A1 lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din activități independente (plăți anticipate – cod 51), din care:

a) A11 lei accesorii pentru debite individualizate prin decizia de impunere nr. daccw/20.02.2015;

b) A12 lei accesorii pentru debite individualizate prin decizia de impunere nr. daccs/26.08.2015;

c) A13 lei accesorii pentru debite individualizate prin decizia de impunere nr. daccj/29.02.2016;

d) A14 lei accesorii pentru debite individualizate prin decizia de impunere nr. 40805353515958/14.06.2016;

- A2 lei accesorii aferente diferențelor de impozit anual de regularizat (cod 63) individualizate prin decizia de impunere nr. daccv/14.06.2016;

- A3 lei accesorii aferente CASS datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente (cod 111), din care:

a) A31 lei pentru debite individualizate prin decizia de impunere nr. daccp/26.02.2014;

b) A32 lei pentru debite individualizate prin decizia de impunere nr. daccm/20.02.2015;

c) A33 lei pentru debite individualizate prin decizia de impunere nr. 4080523306759/26.08.2015;

d) 62 lei pentru debite individualizate prin decizia de impunere nr. daccn/29.02.2016;

e) A34 lei pentru debite individualizate prin decizia de impunere nr. daccb/14.06.2016.

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

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

”Art. 157. - (1) Prin obligații fiscale restante se înțelege:

- a) obligații fiscale pentru care s-a împlinit scadența sau termenul de plată;
- b) diferențele de obligații fiscale principale și accesorii stabilite prin decizie de impunere, chiar dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată prevăzut la art. 156 alin. (1)”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;
- b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

”Art. 176. - (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

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

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

(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale nedecarate de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, ***pentru neplata sau plata cu întârziere a obligațiilor fiscale contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere denumite generic accesorii, calculate de la data scadenței legale până la data stingerii inclusiv, stingerea efectuându-se de drept în ordinea stabilită de dispozițiile legale incidente.***

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

Prin contestația formulată doamna AF susține că a efectuat în termen toate obligațiile datorate pentru anii 2015 și 2016, cu o singură excepție și că la data de 1 ianuarie 2015 nu avea obligații fiscale principale neachitate și invocă prevederile art. 163 alin. (4) din Codul de procedură fiscală cu privire la stingerea obligațiilor fiscale restante indicate de debitor.

Referitor la aceste susțineri ale contribuabilei organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În privința ordinii de stingere, dispozițiile art. 163 alin. (4) din Codul de procedură fiscală nu sunt incidente situației contribuabilei întrucât acestea se referă la distribuirea efectuată de organul fiscal pentru plățile efectuate de contribuabili în contul unic al bugetului de stat, respectiv în contul unic al bugetelor de asigurări sociale, nominalizate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 531/2016 în temeiul art. 163 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Cum cele trei tipuri de obligații fiscale (codificate prin codurile 51, 63 și 111) datorate de contribuabilă nu fac parte din cele care se pot achita în contul unic, prevederile art. 163 alin. (4) din Codul de procedură fiscală sunt inaplicabile, astfel că ***stingerea obligațiilor fiscale prin plată în cazul contribuabilei se face în temeiul art. 165 alin. (1) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală***, respectiv stingerea se efectuează, ***de drept***, mai întâi pentru obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii dată de scadență și mai apoi pentru obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii dată de data comunicării.

Ca atare, independent de orice mențiune efectuată de contribuabilă în (pe) documentele de plată (spre exemplu "CASS ACTIV INDEP. TRIM. IV 2016" din OP 352 din 15.12.2016 pentru suma de S1 lei), suma plătită **stinge, de drept**, obligațiile fiscale **principale** datorate în contul indicat de contribuabilă (adică se stinge tot CASS și nu o altă obligație principală, dar în ordinea vechimii, contribuabila neputând considera că a achitat obligația principală scadentă, dar ignorând că nu achitase tot obligații principale scadente anterior).

În privința susținerii contribuabilei privind inexistența unor obligații fiscale principale restante la data de 1 ianuarie 2015 (contribuabila ignorând oricum accesoriile datorate până la data de 1 ianuarie 2015), se reține că aceasta nu a prezentat nicio dovadă în acest sens.

Dimpotrivă, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că la data de 31 decembrie 2014 contribuabila AF figura cu debite principale și accesorii neachitate din anii precedenți, după cum urmează:

- S2 lei impozit pe veniturile din activități independente (plăți anticipate – cod 51), din care S3 lei reprezintă debite restante din anii precedenți, S4 lei reprezintă debitele anului curent 2014 și S5 lei accesorii aferente debitelor restante și curențe calculate până la 31 decembrie 2014;

- S6 lei diferențe de impozit anual de regularizat (cod 63), din care S7 lei reprezintă debite restante din anii precedenți și S8 lei accesorii aferente debitelor restante și curențe calculate până la 31 decembrie 2014;

- V1 lei CASS datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente (cod 111), din care V2 lei reprezintă debit restant din anii precedenți, 1.656 lei reprezintă debitele anului curent 2014 și V3 lei accesorii aferente debitelor restante și curențe calculate până la 31 decembrie 2015.

Spre exemplu, în cazul CASS datorată de persoanele care realizează venituri din activități independente (cod 111), din situația analitică debite plăți solduri și din celelalte documente existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

a) obligații CASS principale (debite):

- X1 lei CASS 2013 stabilite prin decizia de impunere nr. .../21.08.2013 comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../29.08.2013;

- X2 lei CASS 2014 stabilite prin decizia de impunere nr. .../25.03.2014 comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../25.03.2014;

- X3 lei CASS 2015 stabilite prin decizia de impunere nr. daccw/20.02.2015 transmisă prin poștă cu scrisoarea recomandată AA..., returnată și comunicată prin publicitate cu anunțul colectiv nr. .../30.04.2015;

- X4 lei CASS 2016 stabilite prin decizia de impunere nr. daccj/29.02.2016 comunicată prin poștă cu confirmare de primire AA.../16.03.2016 și modificată ulterior prin decizia nr. ...8/14.06.2016 comunicată prin poștă cu confirmarea de primire nr. .../27.06.2016;

- X5 **lei** CASS total obligații fiscale principale evidențiate în situație;

b) plăți CASS efectuate de contribuabilă:

- P1 lei cu OP 55/14.03.2013;

- P2 lei cu OP 51/21.03.2014;

- P3 lei cu OP 115/23.04.2014;

- P4 lei cu OP 181/23.09.2014;

- P5 lei cu OP 235/05.12.2014;

- P6 lei cu OP 36/24.02.2015;
- P7 lei cu OP 129/22.05.2015;
- P8 lei cu OP 166/25.06.2015;
- P9 lei cu OP 236/15.09.2015;
- P10 lei cu OP 329/21.11.2015;
- P11 lei cu OP 83/22.03.2016;
- P12 lei cu OP 160/14.06.2016;
- P13 lei cu OP 260/26.09.2016;
- P14 lei cu OP 352/15.12.2016;
- P15 lei total plăți CASS.

Din cele prezentate anterior reiese cu prisosință faptul că la data de 1 ianuarie 2015 contestatara AF datora pentru anii 2013-2014 obligații principale în contul CASS stabilite prin decizii de plăți anticipate, comunicate, în sumă de  $X1 \text{ lei} + X2 \text{ lei} = X6 \text{ lei}$ , dar a achitat  $P1 \text{ lei} + P2 \text{ lei} + P3 \text{ lei} + P4 \text{ lei} + P5 \text{ lei} = P16 \text{ lei}$ , rezultând obligații CASS principale rămase de plată în sumă de  $X6 \text{ lei} - P16 \text{ lei} = R1 \text{ lei}$ .

Ca atare, contestatara nu poate pretinde, spre exemplu, că plata de P6 lei cu OP 36/24.02.2015 a stins obligația de plată CASS pentru trim. I 2015, câtă vreme această plată a stins, de drept, prin efectul legii și independent de voința contribuabilei, tot obligații de plată CASS principale (debite) scadente din anii anteriori, în ordinea vechimii acestora.

Din acest motiv, plata de P6 lei cu OP 36/24.02.2015 a stins parțial din obligația CASS restantă cu scadență la 20.12.2013 de R2 lei (rest rămas  $R2 \text{ lei} - P6 \text{ lei} = R3 \text{ lei}$ ), plata de P7 lei cu OP 129/22.05.2015 a stins parțial restul de R3 lei cu scadență la 20.12.2013 (noul rest rămas  $R3 \text{ lei} - P7 \text{ lei} = R4 \text{ lei}$ ), plata de P8 lei cu OP 166/25.06.2015 a stins restul de R4 lei, iar diferența de  $P8 \text{ lei} - R4 \text{ lei} = R5 \text{ lei}$  a stins parțial debitul cu scadența din 25 martie 2014 etc., astfel că la data de 31 decembrie 2015 contestatara datora debite principale în contul CASS în sumă de R6 lei debit restant cu scadență 22.12.2014 și X3 lei debitele curente aferente anului 2015.

În aceste condiții, de drept, plățile efectuate de contestatara în cursul anului 2016 au stins mai întâi debitele principale CASS rămase neachitate la 31 decembrie 2015, iar diferența rămasă a stins doar parțial debitele curente aferente anului 2016.

În privința impozitului pe veniturile din activități independente (plăți anticipate – cod 51) restanțele contestatarii AF sunt vechi și provin din perioade cu mult anterioare datei de 31 decembrie 2014. Spre exemplu, pentru anul 2008 contestatara nu a efectuat absolut nicio plată în contul obligațiilor datorate cu titlu de plăți anticipate de impozit pe venit, deși avea obligații (principale și accesorii) restante chiar din anul anterior 2007 și obligații curente aferente anului 2008 în cuantum de U1 lei, astfel că suma de U2 lei achitată în data de 18.11.2009 a stins și obligații fiscale restante și numai parțial din obligațiile de plată curente aferente anului 2009 în sumă de U3 lei. În mod similar, în anul fiscal 2013, spre exemplu, contribuabila datora plăți anticipate în cuantum de U4 lei (decizia de impunere nr. .../21.08.2013, comunicată prin poștă cu confirmarea de primire .../29.08.2013), dar contestatara a efectuat în cursul anului 2013 plăți în cuantum de doar Y1 lei (Y11 lei cu OP 51/07.03.2013 și Y12 lei cu OP 57/18.03.2013). Situația se repetă an de an, din evidența fiscală reieșind că

doamna AF efectua plăți cu mult sub cuantumul obligațiilor datorate (sau nu efectua nicio plată, cum a fost cazul anului 2008, astfel că la data de 31 decembrie 2015 datora în contul impozitului pe veniturile din activități independente (plăți anticipate – cod 51) obligații totale de U5 lei, din care U6 lei reprezintă debite restante din anii precedenți, U7 lei reprezintă debitele anului curent 2015 și U8 lei accesorii aferente debitelor restante și curente calculate până la această dată.

În cazul diferențelor de impozit anual de regularizat (cod 63) situația este similară cu cea a impozitului pe veniturile din activități independente (plăți anticipate – cod 51).

Spre exemplu, din situația aferentă fiecărui an fiscal reiese că doamna AF datora:

- pentru anul fiscal 2007 diferența de impozit stabilită în plus (de plată) de K1 lei stabilită prin decizia de impunere nr. .../18.06.2008, comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../14.11.2008, cu scadență 14.01.2009;

- pentru anul fiscal 2008 diferența de impozit stabilită în plus (de plată) de K2 lei stabilită prin decizia de impunere nr. .../20.05.2009, comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../23.09.2009, cu scadență 23.11.2009;

- pentru anul fiscal 2009 (pentru activitatea cu autorizarea .../31.05.2001) diferența de impozit stabilită în minus de K3 lei stabilită prin decizia de impunere nr. .../22.03.2010, sumă utilizată în anul 2010 pentru stingerea prin compensare/suprasolvire a obligațiilor de plată din contul impozitului pe veniturile din activități independente (plăți anticipate – cod 51) cu data de 31.12.2009;

- tot pentru anul fiscal 2009 (pentru activitatea cu noua autorizare .../31.03.2009) diferența de impozit stabilită în plus (de plată) de K4 lei stabilită prin decizia de impunere nr. .../22.03.2010, comunicată prin poștă cu confirmare de primire.../26.08.2010, cu scadență 26.10.2010;

- pentru anul fiscal 2010 diferența de impozit stabilită în plus (de plată) de K5 lei stabilită prin decizia de impunere nr. .../19.06.2011, comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../22.06.2011, cu scadență 22.08.2011, rectificată ulterior la suma de K6 lei stabilită prin decizia de impunere nr. .../22.03.2013, comunicată prin poștă cu confirmare de primire ..../27.03.2013;

- pentru anul fiscal 2011 diferența de impozit stabilită în minus de K7 lei stabilită prin decizia de impunere nr. .../19.03.2012, comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../14.11.2012, rectificată ulterior la suma de K8 lei stabilită prin decizia de impunere nr. .../30.03.2013, comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../04.04.2013, sumă utilizată pentru acoperirea debitelor restante din anii precedenți;

- pentru anul fiscal 2012 diferența de impozit stabilită în plus (de plată) de K9 lei stabilită prin decizia de impunere nr. .../21.08.2013, comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../29.08.2013, cu scadență 29.10.2013;

- pentru anul fiscal 2013 diferența de impozit stabilită în minus de K10 lei stabilită prin decizia de impunere nr. ..../04.10.2014, sumă utilizată pentru acoperirea debitelor restante din anii precedenți;

- pentru anul fiscal 2014 diferența de impozit stabilită în plus (de plată) de K11 lei stabilită prin decizia de impunere nr. .../26.08.2015, comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../16.09.2015, cu scadență 16.11.2015;



- pentru anul fiscal 2015 diferența de impozit stabilită în plus (de plată) de K12 lei stabilită prin decizia de impunere nr. daccv/14.06.2016, comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../27.06.2016, cu scadență 29.08.2016.

În toată această perioadă contestatara a efectuat următoarele plăți: anii fiscali 2008-2010 – nicio plată, anul fiscal 2011 – H1 lei (H11 lei în 10.05.2011, H12 lei 18.05.2011 și Î lei în 01.09.2011), anul fiscal 2012 – Î lei (în 28.03.2012), anul fiscal 2013 – nicio plată, anul fiscal 2014 – H2 lei (în 21.01.2014), anul fiscal 2015 – H3 lei (în 05.10.2015), anul fiscal 2016 – H4 lei (H41 lei în 28.06.2016, H42 lei în 17.08.2016, H43 lei în 30.09.2016 și H44 lei în 10.10.2016).

Totodată, pentru plățile cu întârziere ale obligațiilor fiscale, organele fiscale au stabilit în sarcina doamnei AF și accesoriile aferente, la dosarul cauzei fiind depuse deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daff1-daffx/20.01.2009 comunicate prin publicitate în data de 14.04.2011 (T1 lei), nr. daffg-daffj/18.01.2010 comunicate prin poștă în data 28.05.2010 (T2 lei), decizia nr. daffo/31.12.2010 comunicată prin publicitate în data de 08.07.2011 (T3 lei), decizia nr. daffz/31.12.2011 comunicată prin poștă în data de 01.11.2012 (T4 lei), decizia nr. daffc/31.12.2012 comunicată prin publicitate în data de 14.11.2013 (T5 lei), decizia nr. daffe/31.12.2013 comunicată prin poștă în data de 27.02.2014 (T6 lei), decizia nr. daffi/31.12.2014 comunicată prin publicitate în data de 10.07.2015 (T7 lei) și decizia nr. daffl/31.12.2015 comunicată prin poștă în data de 19.02.2016 (T8 lei).

În baza documentației existente la dosarul cauzei, organul de soluționare reține următoarele:

- contestatoarea omite faptul că anterior plăților din anii 2015-2016 a avut de achitat diferențe de impozit anual de regularizat stabilite prind decizii de impunere emise pe baza propriilor declarații de venit și comunicate prin poștă cu confirmare de primire, pe care nu le-a achitat la termenul de scadență, dovadă că în perioada 2007-2013 a efectuat plăți de Ș lei, deși datora diferențe de impozit cu scadențe în aceeași perioadă 2007-2013 de K1 lei + K2 lei + K4 lei + K5 lei – K3 lei + K9 lei = KT lei;

- în aceste condiții plata efectuată în data de 21.01.2014 în cuantum de H2 lei a stins debite restante, rămânând nestins un debit restant de HR1 lei, care a fost preluat în evidența fiscală a anului 2015;

- suma de H3 lei achitată cu OP 266/**05.10**.2015 în contul diferențelor de impozit anual de regularizat a stins, de drept, obligația de plată restantă în sumă de HR1 lei, iar diferența de H3 lei – HR1 lei = HR2 lei a stins (parțial) accesorii stabilite prin deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii din 18.01.2010, respectiv 31.12.2010;

- suma de H41 lei achitată cu OP 176/**28.06**.2016 în contul diferențelor de impozit anual de regularizat a stins, de drept, obligația de plată restantă în sumă de K11 lei (reprezentând diferența de impozit anual aferentă anului 2014) și diferența de H41-K11 lei a stins (parțial) accesoriile rămase neachitate din decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii din 31.12.2010;

- suma de H42 lei achitată cu OP 228,232/**17.08**.2016 în contul diferențelor de impozit anual de regularizat a stins, de drept, accesorii stabilite

prin deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii din 31.12.2010 (rest), 31.12.2011 (integral) și 31.12.2012 (parțial);

- suma de 1 lei achitată cu OP 271/30.09.2016 și OP 281/10.10.2016 a stins, de drept, o parte din diferența de impozit anual aferentă anului 2015 în sumă de K12 lei.

Raportat la susținerile contestatarei, se reține că, potrivit art. 165 alin. (1) din Codul de procedură fiscală antecitat, dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci "se stinge **obligația fiscală** pe care o indică debitorul", **însă aceasta nu semnifică că debitorul poate alege să achite numai obligații de plată principale**, așa cum a înțeles contestatara să-și motiveze contestația, întrucât **prin obligație fiscală se înțelege "obligația de plată a oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând obligația fiscală principală și obligația fiscală accesorie"**, după cum este dată definiția obligației fiscale de la art. 1 pct. 27 din Codul de procedură fiscală. Cu alte cuvinte, plățile efectuate de contribuabil sting, într-adevăr, obligațiile fiscale indicate (*spre exemplu, dacă s-a plătit impozit anual pe venit, plata va stinge obligații datorate în contul impozitului anual pe venit și nu CASS sau orice altă obligație fiscală datorată de un contribuabil*), **dar sting, de drept, obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii dată de scadență, urmate apoi de obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii dată de data comunicării**, după cum se prevede cu suficientă claritate la art. 165 alin. (1) lit. a) și alin. (3) lit. a) și b) din Codul de procedură fiscală. **Sintagma "de drept" din cuprinsul textului de lege denotă că stingerea obligațiilor fiscale se efectuează prin efectul legii, independent de voința contribuabilului, ordinea de stingere fiind obligatorie atât pentru contribuabil, cât și pentru organul fiscal.**

În aceste condiții, plata de H3 lei efectuată în data de 05.10.2015 nu putea stinge diferența de impozit anual pe venit aferentă anului 2014 deoarece, indiferent de mențiunea contribuabilei pe ordinul de plată, **obligația de plată principală (debit) în sumă de K11 lei** stabilită prin decizia de impunere anuală nr. .../26.08.2015 **nu era scadentă la data plății 05.10.2015**, decizia fiind comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../16.09.2015, **cu scadență la 60 de zile de la data comunicării** potrivit Codul fiscal, adică la data de **16.11.2015**. Din acest motiv, obligația aferentă impunerii anuale pe anul 2014 nefiind scadentă la data de 05.10.2015, plata de H3 lei a stins toate obligațiile fiscale principale restante (cu scadențe deja împlinite) – suma de HR1 lei, iar diferența de HR2 lei a stins obligații fiscale accesorii aferente diferențelor de impozit anual de plată, stabilite prin decizii referitoare la obligații de plată accesorii comunicate până la data de 05.10.2015, deci intrate în ordinea de stingere conform art. 165 alin. (1) lit. a) și alin. (3) lit. a) și b) din Codul de procedură fiscală.

În mod similar, următoarea plată de H41 lei din 28.06.2016 a stins obligațiile fiscale principale scadente până la această dată – adică obligația de K11 lei devenită deja scadentă din data de 16.11.2015 –, iar diferența rămasă de H41 lei – K11 lei = HR3 lei a stins obligații fiscale aferente diferențelor de impozit anual de plată, stabilite prin decizii referitoare la obligații de plată accesorii comunicate până la data de 28.06.2016, în condițiile în care **obligația de plată principală (debit) în sumă de K12 lei** stabilită prin decizia de impunere anuală

nr. daccv/14.06.2016 **nu era scadentă la data plății 28.06.2016**, decizia fiind comunicată prin poștă cu confirmare de primire .../27.06.2016, **cu scadență la 60 de zile de la data comunicării** potrivit Codul fiscal, adică la data de **29.08.2016**.

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

În consecință, susținerea contribuabilei privind plata integrală și la termen a obligațiilor fiscale din anii 2015 și 2016 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care plățile efectuate înainte de scadența obligațiilor principale din această perioadă au stins, de drept, obligațiile fiscale principale și accesorii restante din perioadele anterioare.

Având în vedere cele anterior prezentate raportate la motivațiile aduse prin contestația formulată, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația doamnei AF împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2016.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 1 pct. 27, art. 154 alin. (1), art. 157 alin. (1), art. 165 alin. (1) și (3), art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) și (5), art. 175 alin. (1), art. 176 alin. (1), (2) și (3) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

Respinge ca neîntemeiată contestația doamnei AF formulată împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. daccq/31.12.2016, emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice pentru obligații fiscale accesorii în sumă de A lei.

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