

DECIZIA nr.224/18.04.2017
privind solutionarea contestatiei formulata
de doamna X,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 5907/10.02.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Sector 5 a Finantelor Publice, cu adresa nr.X/31.01.2017, inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr.X/10.02.2017, completata cu adresa nr.X/09.03.2017, inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr.X/13.03.2017 si cu e-mailul inregistrat la D.G.R.F.P.B. sub nr.X/16.03.2017, cu privire la contestatia formulata de doamna X, CNP X, cu domiciliul in Bucuresti, Str.X, nr. X, bl.X, ap.X, Sector 5.

Obiectul contestatiei remisa prin posta la data de 04.04.2016 si inregistrata la Administratia Sector 5 a Finantelor Publice sub nr.X/05.04.2016, il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.D/31.12.2015, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 19.02.2016, emisa de Administratia Sector 5 a Finantelor Publice, prin care s-au stabilit accesorii aferente obligatiilor fiscale in suma totala de S lei.

Constatand ca, in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.268, art. 269, art. 270, art. 272 alin.(1) si alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobata prin Legea nr. 207/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna **X**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin adresa inregistrata la Administratia Sector 5 a Finantelor Publice sub nr. X/05.04.2016, doamna X contesta Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. D/31.12.2015 invocand in sustinere urmatoarele:

- baza de impunere asupra careia s-au calculat accesoriile este reprezentata de veniturile obtinute in cursul anilor 2013-2014;
- pentru anul 2013 accesoriile au fost calculate pentru un venit net de S1 lei, desi din declaratia 200 depusa in termen legal, rezulta o pierdere fiscala de – S1 lei;
- pentru anul 2014 accesoriile au fost calculate pentru un venit net estimat de X lei, desi din declaratia depusa in termen legal, rezulta pentru anul 2014 un venit net realizat de X lei.

In concluzie, doamna X solicita admiterea contestatiei si in consecinta anulara deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.D/31.12.2015 si exonerarea de la plata a sumei de S lei.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. D/31.12.2015, organele de impunere ale Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice au stabilit in sarcina doamnei X accesorii aferente obligatiilor fiscale in suma de S lei reprezentand:

- S2 lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile din activitati independente;
- S3 lei – accesorii aferente contributiilor de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele care realizeaza venituri din activitati independente.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Cu privire la accesoriile aferente impozitului pe veniturile din activitati independente in suma de S2 lei.

Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au calculat corect si legal accesoriile in suma de S2 lei aferente platilor anticipate cu titlu de impozit, in conditiile in care acestea se calculeaza de la data scadentei si pana la data platii, inclusiv, iar cazul in care prin decizia de impunere anuala se stabileste impozit pe venit mai mic decat platile anticipate, accesoriile se calculeaza in limita soldului neachitat in raport cu impozitul anual.

In fapt, Administratia Sector 5 a Finantelor Publice a emis Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.D/31.12.2015, prin care s-au stabilit accesorii aferente platilor anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de S2 lei.

Accesoriile au fost calculate pentru perioada 31.12.2014 – 31.12.2015, obligatia de plata principala fiind individualizata prin deciziile de impunere:

- decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si privind obligatiile de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pe anul 2014 nr.D1/27.02.2014, prin care s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma totala de S1 lei (repartizare pe termen de plata X lei – 25.03.2014, X lei – 25.06.2014, X lei – 25.09.2014 si X lei – 19.12.2014), comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 17.03.2014;

- decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si privind obligatiile de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pe anul 2015 nr.D2/20.02.2015, prin care s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma totala de S1 lei (repartizare pe termen de plata X lei – 25.03.2014, X lei – 25.06.2014, X lei – 25.09.2014 si X lei – 21.12.2014), transmisa prin posta si returnata cu mentiunea “expirat termen de pastrare” in data de 27.03.2015 si ulterior comunicata pe site-ul www.mfinante.gov.ro prin anuntul colectiv nr.X/30.04.2015 afisat la data de **30.04.2015**.

Prin contestatia formulata contribuabila mentioneaza ca in anul 2013 a inregistrat pierdere fiscala in suma de - S1 lei, iar pentru perioada 2014 – 2015 a inregistrat un venit net realizat in suma de X lei, astfel baza de impunere a fost in mod eronat avuta in vedere de organul fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca obligatiile de plata aferente impozitului pe veniturile din activitati independente au fost stinse partial prin compensarea din impozitul anual de regularizat.

In drept, potrivit dispozitiilor art.21, art.86, art. 110, art.111, art.115, art.119, art.120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art.21 - (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

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

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

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

“Art.86 - (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. 110. - (1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

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

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

“Art. 115 - (1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluși tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

[...]

b) obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile art. 169 în mod corespunzător;

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată 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 organele competente, 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.”

“Art. 119 – (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(6) Pentru obligațiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând impozitul pe venit, se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru anul fiscal de impunere, dobânzile pentru plățile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plăți anticipate se calculează până la data plății debitului sau, după caz, până la data de 31 decembrie;

b) dobânzile pentru sumele neachitate în anul de impunere potrivit lit. a), se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora inclusiv;

c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, dobânzile se recalculează, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând a se face regularizarea dobânzilor în mod corespunzător.”

„Art. 120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Potrivit prevederilor art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.82 - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, cedarea folosinței bunurilor, activități agricole impuse în sistem real, prevăzute la art. 71alin. (5), 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) 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. 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 contractului încheiat între părți; sau

b) pe baza veniturilor determinate potrivit datelor din contabilitatea în partidă simplă, 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.

(3) 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.

(4) Termenele și procedura de emitere a deciziilor de plăți anticipate vor fi stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(5) Pentru stabilirea plăților anticipate, organul fiscal va lua ca bază de calcul venitul anual estimat, în toate situațiile în care a fost depusă o declarație privind venitul estimat/ norma de venit pentru anul curent, sau venitul net din declarația privind venitul realizat pentru anul fiscal precedent, după caz. La stabilirea plăților anticipate se utilizează cota de impozit de 16% prevăzută la art. 43 alin. (1).

Având în vedere dispozițiile mai sus invocate, se retine obligația contribuabililor care realizează venituri din activități independente de a efectua plăți anticipate în contul impozitului pe venit/contributiei de asigurări sociale de sănătate, acestea fiind stabilite de organul fiscal **în baza veniturilor declarate de acestia**, 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 respectiva 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 plată, contribuabilii au obligația efectuării platilor anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent.**

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 contribuabilul 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, **incepând cu ziua imediat următoare termenului scadent** până la data stingerii sumei datorate și se sting în ordinea vechimii. În situația în care impozitul pe venit stabilit prin decizia anuală este mai mic decât plățile anticipate, dobânda se recalculează în limita soldului neachitat în raport cu impozitul anual.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta următoarele:

- Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina doamnei X accesorii în suma totală de S2 lei, calculate pentru perioada 31.12.2014 -31.12.2015 aferente debitelor individualizate prin deciziile de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurări sociale de sănătate, precum și privind obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pe anii 2014 și

2015 nr. D1/27.02.2014 si nr.D2/20.02.2015, asa cum rezulta din anexa la decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.D/31.12.2015;

- pentru decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si privind obligatiile de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pe anul 2014 nr. D1/27.02.2014 prin care s-au stabilit plati anticipate in suma totala de S1 lei, repartizate pe termene de plata 25.03.2014 – X lei, 25.06.2014 – X lei, 25.09.2014 – X lei si 19.12.2014 – X lei, au fost calculate accesorii in suma de S4 lei pentru perioada 31.12.2014 – 31.12.2015;

- pentru decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si privind obligatiile de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pe anul 2015 nr. D2/20.02.2015 prin care s-au stabilit plati anticipate in suma totala de S1 lei, repartizate pe termene de plata 25.03.2015 – X lei, 25.06.2015 – X lei, 25.09.2015 – X lei si 21.12.2015 – X lei, au fost calculate accesorii in suma de X lei pentru perioada 26.03.2015 - 31.12.2015.

- prin decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2014 nr.DA/29.06.2015 organele de impunere ale Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice au stabilit in sarcina contribuabilei impozit pe venitul net anual in suma de X lei si diferente de impozit rezultate din regularizarea anuala stabilite in minus in suma de X lei.

Din „Situatia analitica debite plati solduri”, se retine:

- in anul fiscal 2014 contribuabila nu efectueaza nicio plata in contul impozit pe venituri din activitati independente;

- in anul fiscal 2015 din contul 63 „diferente de impozit anual de regularizat” s-a procedat la compensare sumei de X lei cu data de 24.06.2014 in contul 51 „impozit pe venituri din activitati independente”, urmare s-a procedat la reglarea rolului fiscal in ceea ce priveste impozitul pe venituri din activitati independente, astfel prin compensarea efectuata la data de 12.05.2015 au fost stinse obligatiile fiscale restante;

- conform deciziei privind compensarea obligatiilor fiscale nr.X/12.05.2015, s-au stins obligatii de plata in cuantum de X lei aferente impozitului pe venituri din activitati independente ramase din anii precedenti, respectiv obligatia de plata in suma de X lei cu scadenta la data de 25.09.2013, obligatia de plata in suma de X lei cu scadenta la data de 20.12.2013 si obligatia de plata in suma de X lei cu scadenta la data de 25.06.2014.

Astfel, se retine ca pentru platile anticipate cu titlu de impozit pe venit in suma de S1 lei, stabilite prin decizia de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe venit/contributii de asigurari sociale de sanatate, precum si privind obligatiile de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale pe anul 2014 nr. D1/27.02.2014, au fost calculate accesorii pentru perioada 31.12.2014 – 31.12.2015, desi prin decizia de impunere anuala platile anticipate au fost mai mari decat impozitul anual.

Prin urmare, organul fiscal nu era indreptatit la calculul accesoriilor platilor anticipate datorate cu titlu de impozit pe venit pentru anul 2014 in suma de X lei, X lei, X lei in conditiile in care in urma impunerii anuale a rezultat un impozit anual stabilit in minus in suma de X lei.

Prin referatul cauzei nr.53184/31.01.2017, organul fiscal precizeaza ca a procedat la recalcularea accesoriilor propunand admiterea in partea a contestatiei, fara ca organul de solutionare a contestatiei sa poata identifica modul de determinare a accesoriilor propuse la admitere, respectiv respingere.

Prin e-mailul din data de 17.03.2017, organul de solutionare a contestatiei a solicitat precizari exprese privind modul de calcul al accesoriilor, respectiv daca la recalcularea accesoriilor s-a tinut cont de faptul ca atat la 31.12.2014 cat si la 31.12.2015 contestatara a avut impozit pe venit de recuperat, platile anticipate fiind mai mari decat impozitul anual, accesoriile se recalculeaza in limita soldului neachitat in raport cu impozitul anual, respectiv daca au fost respectate dispozitiile legale prevazute de art.120 alin.(6) lit.c) din Codul de procedura fiscala.

Ulterior, prin raspunsul transmis prin e-mail in data de 28.03.2017, organul fiscal emitent al actului atacat nu completeaza referatul cauzei cu precizarile solicitate, singura mentiune fiind faptul ca s-a tinut cont de dispozitiile legale prevazute de art.120 alin.6 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala numai in ceea ce priveste anul 2013, desi accesoriile contestate vizau anii 2014 si 2015.

Fata de cele prezentate urmeaza a se dispune, in temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, desfiintarea in parte a deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.D/31.12.2015, pentru suma de S4 lei reprezentand accesorii aferente platilor anticipate cu titlu de impozit pe venituri din activitati independente in anul 2014.

In concluzie, Administratia Sector 5 a Finantelor Publice va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, cu privire la accesoriile in suma de S4 lei, tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile acesteia si de retinerile din prezenta decizie.

In ceea ce priveste accesoriile aferente debitului individualizat prin decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit nr.D2/20.02.2015, au fost calculate de catre organul fiscal in mod corect si in conformitate cu prevederile legale in vigoare, in conditiile in care contribuabila nu a efectuat plati in anul 2015, scadenta obligatiilor fiscale reprezentand plati anticipate cu titlu de impozit pe venit pentru trimestrul I fiind 25.03.2015, iar accesoriile au fost calculate pentru perioada 26.03.2015 – 31.12.2015, drept urmare contestatia urmeaza a fi respinsa in parte ca neintemeiata pentru suma de X lei, reprezentand accesorii aferente impozitului pe venit.

3.3. Cu privire la accesoriile aferente CASS in suma de S3 lei.

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii 2 se poate pronunta cu privire la accesoriile aferente CASS calculate de organele fiscale in conditiile in care pentru obligatiile fiscale transmise informatic de CNAS nu ne-a fost comunicat titlul de creanta ce a constituit baza de calcul a accesoriilor.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. D/31.12.2015, Administratia Sector 5 a Finantelor Publice a calculat pentru perioada 31.12.2014 – 31.12.2015, accesorii in suma de S3 lei aferente CASS, obligatia de plata principala fiind individualizata prin deciziile de impunere privind platile anticipate: nr. D5/26.02.2013 (plati anticipate in suma de X lei), nr. D6/06.06.2013 (plati anticipate in suma de X lei), nr. D1/27.02.2014 (plati anticipate in suma de X lei), nr. D2/20.02.2015 (plati anticipate in suma de X lei) si documentele CASS nr.DC/15.05.2013 si nr.DC1/15.05.2013.

Potrivit precizarilor organului fiscal, in baza protocolului Cadru stabilit prin Ordinul Comun nr.806/608/934/2012, Casa Nationala de Asigurari de Sanatate a transmis informatic obligatia principala aferenta perioadei 2007 – 2012 in suma totala de X lei.

Din situatia analitica debite plati solduri, la codul "111" - contributi de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele care realizeaza venituri din activitati independente si din "Jurnalul achitarii obligatiilor fiscale" rezulta ca suma de X lei achitata de contestatara in cursul anului 2013 a stins in ordinea vechimii obligatiile de plata inscrise in baza de date, inclusiv obligatiile fiscale transmise informatic de Casa Nationala de Asigurari de Sanatate.

Prin adresa nr.X/16.02.2017 organul de solutionare a contestatiei a solicitat Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice sa procedeze la completarea dosarului contestatiei cu titlurile de creanta, in baza carora C.N.A.S. a transmis in sistem informatic obligatiile de plata in suma de X lei, prin care s-au instituit obligatiile de plata restante si dovezile de comunicare ale acestora.

Prin adresa de raspuns nr. X/17.02.2017, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.X/13.03.2017 completeaza dosarul cauzei cu adresa nr.X/20.01.2017 emisa de Casa de Asigurari de Sanatate a Municipiului Bucuresti, inregistrata la AS5FP sub nr.X/03.02.2017, precizeaza faptul ca "la data prezentei, nu exista un titlu de creanta comunicat doamnei X in care sunt individualizate debitele FNUASS, avand scadenta stabilita la 30 iunie 2012."

Doamna X prin contestatia formulata sustine faptul ca baza de impunere a fost in mod eronat avuta de organul fiscal.

In drept, potrivit art. 2, art. 85, art. 111, art. 111¹, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru perioada 31.12.2014 – 31.12.2015, care prevad:

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

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

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

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

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

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

[...]

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

“Art.110 - (1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

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

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

a) **decizia de impunere;**

b) **declarația fiscală;**

c) **decizia referitoare la obligații de plată accesorii;”**

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

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

“ Art.115 - (1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelate aceluși tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

[...]

b) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată, se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹);

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată 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 organele competente, 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.”**

“Art. 119. – (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere”.**

“Art. 120. – (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.

“Art. 120¹. – (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător”.

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

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

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

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

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

Astfel, potrivit art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare a prevăzut următoarele:

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

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

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

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

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

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

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

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

Potrivit dispozițiilor Codului de procedura fiscală, organul fiscal emite titluri de creanță în baza cărora realizează colectarea creanțelor fiscale, stingerea obligațiilor de plată efectuându-se cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedura fiscală, iar pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată sau plata cu întârziere a creanțelor, debitorul datorează dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, scadența fiind determinată în funcție de data comunicării deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligațiile de plată.

Potrivit Protocolului - cadru de predare – primire a documentelor și informațiilor privind contribuțiile sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din Titlul IX² al Codului fiscal, aprobat prin Ordinul comun al Ministerului Finanțelor Publice, al Ministerului Sănătății și al Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale nr. 806/608/934/06.06.2012:

“1. Obiectul predării-primirii îl constituie:

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

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

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

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

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

Fiecare dosar (în original) trebuie opisat și însoțit de o fișă a dosarului care să prezinte modul în care a fost derulată procedura în speță. Fișa trebuie să cuprindă cel puțin informațiile prevăzute la punctele 9-11 din Borderoul centralizator privind dosarele aflate pe rolul instanțelor judecătorești, fiind completată cu orice alte informații relevante (cerere de chemare în judecată, întâmpinare, orice alte înscrisuri depuse de părți în dosar etc.)

f) titlurile de creanță, în original, prevăzute la pct. 3, comunicate în condițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu excepția celor care nu au fost comunicate potrivit art. 44 din Codul de procedură fiscală și

care vor fi comunicate de către organele competente ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală în a căror rază teritorială își au domiciliul asigurații.

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

- hotărâri judecătorești prin care s-a dispus suspendarea actului administrativ emis de CNAS și CNPP,
- eventualele diferențe stabilite de organele de control din subordinea Casei Naționale de Asigurări de Sănătate și Casei Naționale de Pensii Publice,
- baza de calcul pe perioade de declarare,
- acte administrative prin care s-au acordat înlesniri la plată, potrivit legii, aflate în derulare, etc.

4. Tipurile de documente ce fac obiectul predării – primirii sunt prevăzute în Anexa nr. 1¹, care face parte integrantă din prezentul Protocol-Cadru.

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

Se retine ca, potrivit Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 125/2011, incepand cu 1 iulie 2012, competenta de administrare a contributiilor sociale obligatorii reglementate prin Codul Fiscal si datorate de persoanele fizice revine Agentiei Nationale de Administrare Fiscala (ANAF).

Competenta de administrare a contributiilor sociale datorate de catre aceste persoane, pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum si perioadei 1 ianuarie - 30 iunie 2012 cu titlu de contributii sociale aferente anului 2012 si, totodata, pentru solutionarea contestatiilor impotriva actelor administrative prin care s-a facut stabilirea, revine caselor de asigurari sociale, potrivit legislatiei specifice aplicabile fiecarei perioade.

Incepand cu data de 1 iulie 2012, casele de asigurari sociale au obligatia de a preda organelor fiscale din subordinea ANAF, in vederea colectarii, creantele reprezentand contributiile sociale datorate de persoanele fizice, stabilite si neachitate pana la 30 iunie 2012, obiectul predarii-primirii constituindu-l printre altele si **inscrisurile, in original**, in care sunt individualizate creantele datorate si neachitate pana la data predarii-preluarii si care reprezinta titluri executorii, **titlurile de creanta, in original**, in care sunt individualizate creantele datorate incepand cu data de 1 iulie 2012 (ex. titlurile în care sunt individualizate platile anticipate, declaratiile individuale de asigurare sau alte inscrisuri intocmite in acest sens) si situatia soldurilor contributiilor stabilite pana la data de 30 iunie 2012 si neincasate pana la aceeaasi data.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

1. Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.D/31.12.2015, Administratia Sector 5 a Finantelor Publice a calculat pentru perioada 31.12.2014 – 31.12.2015 accesorii in suma de S3 lei aferente CASS, obligatia de plata principala fiind individualizata prin deciziile de impunere privind platile anticipate: nr. D5/26.02.2013 (plati anticipate in suma de X lei), nr.

D6/06.06.2013 (plati anticipate in suma de X lei), nr. D1/27.02.2014 (plati anticipate in suma de X lei), nr. D2/20.02.2015 (plati anticipate in suma de X lei) si documentele CASS nr.DC/15.05.2013 si nr.DC1/15.05.2013.

2. In ceea ce priveste accesoriile calculate asupra contributiei de asigurari sociale de sanatate, din referatul cauzei si din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- in anul 2013, in baza Protocolului Cadru nr.806/608/934/2012 C.N.A.S. a transmis informatic obligatii de plata principale aferente anilor 2007-2012 in suma de X lei;

- contribuabila a achitat suma de X lei cu FV X/14.06.2013;

- fata de cele prezentate, AS5FP propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

3. Din analiza situatiei analitice debite plati solduri la CASS – cod 111 editata la data de 09.02.2017 si din “Jurnalul achitarii obligatiilor fiscale” atasate la dosarul cauzei si din precizarile organului fiscal rezulta:

- in anul 2013 suma de X lei achitata de contribuabila cu FV X/14.06.2013 a stins in ordinea vechimii obligatiile de plata inscrise in baza de date, inclusiv din debitul transmis informatic de C.N.A.S. Ulterior, nu a mai fost efectuata nicio plata.

4. Urmare adresei nr.X/16.02.2017, prin care Serviciul solutionare contestatii 2 a solicitat organului fiscal completarea dosarului contestatiei, prin adresa nr.X/17.02.2017, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.X/13.03.2017, AS5FP a transmis adresa nr.X/20.01.2017 emisa de C.A.S.M.B., situatia contributiilor declarate, incasate si restante si a majorarilor calculate, incasate si restante, precum si situatia declaratiilor existente in evidentele C.A.S.M.B. la data de 30.06.2012.

Prin adresa de raspuns nr. X/17.02.2017, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.X/13.03.2017 nu completeaza dosarul cauzei cu documentele solicitate, dar anexeaza adresa nr.X/20.01.2017 emisa de Casa de Asigurari de Sanatate a Municipiului Bucuresti, inregistrata la AS5FP sub nr.X/03.02.2017, prin care C.A.S.M.B. precizeaza faptul ca “la data prezentei, nu exista un titlu de creanta comunicat doamnei X in care sunt individualizate debitele FNUASS, avand scadenta stabilita la 30 iunie 2012.” si faptul ca “declaratiile constituite din oficiu in Sistemul Informatic Integrat, nu poarta semnatura doamnei Antonie, sistemul informatic generand automat numerele declaratiilor la momentul inregistrarii acestora.”

Avand in vedere cele precizate mai sus, Serviciul solutionare contestatii 2 este in imposibilitatea de a se pronunta asupra accesoriilor calculate de organele fiscale aferente CASS in conditiile in care organul fiscal nu a respectat dispozitiile pct.V din OUG nr.125/2011 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003, coroborate cu prevederile Protocolului cadru de predare-primire, aprobat prin Ordinul 806/608/934/2012, respectiv nu se afla in posesia inregistrurilor Casei de Asigurari de Sanatate a Municipiului Bucuresti prin care sunt individualizate creantele datorate si neachitate pana la data predarii-preluarii 30 iunie 2012, precum si faptul ca plata efectuata de contribuabila in anul 2013 a stins obligatiile de plata preluate informatic de la CNAS-CASMB, ceea ce impune **desfiintarea in parte** a Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.D/31.12.2015 pentru suma de **S3 lei** reprezentand

accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate, urmând ca organul fiscal să procedeze la reanalizarea situației fiscale a contribuabilei, respectiv la analizarea debitului preluat de la C.N.A.S. – C.A.S.M.B. și implicit la reanalizarea ordinii de stingere a obligațiilor de plată și pe cale de consecință a accesoriilor datorate de contribuabili.

Potrivit art. 7 alin. (2) și alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

“Art.7 - (2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Astfel, potrivit normelor legale sus citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilei și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Prin urmare, se vor aplica prevederile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

“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.”

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

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. *Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”*

Tinand seama de cele mentionate Administratia Sector 5 a Finantelor Publice va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a doamnei X, respectiv la analiza obligatiilor de plata privind CASS preluate de la Casa Nationala de Asigurari de Sanatate si individualizate prin titluri de creanta, la reanalizarea modului de stingere a obligatiilor de plata si la calcularea accesoriilor numai asupra obligatiilor de plata reprezentand CASS individualizate prin titluri de creanta, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.2, art.21, art.85, art.86, art.110, art. 111, art. 111^1, art.115, art. 119, art. 120, art. 120^1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicata, art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. V din OUG nr. 125/2011, Ordinului comun al Ministerului Finantelor Publice, al Ministerului Sanatatii si al Ministerului Muncii, Familiei si Protectiei Sociale nr. 806/608/934/2012, art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 11.4 si 11.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, art. 7 alin. (2) si alin.(3), art.276 alin.(1) si art.279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se :

DECIDE:

1. Desfiintarea in parte a Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. D/31.12.2015 pentru suma de **S4 lei** reprezentand accesorii aferente impozitului pe veniturile din activitati independente, urmand ca Administratia Sector 5 a Finantelor Publice sa reanalizeze situatia fiscala a doamnei X, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

2. Respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei formulata de contribuabila X impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. D/31.12.2015 pentru suma de **X lei**, reprezentand accesorii aferente impozitului pe veniturile din activitati independente, emisa de Administratia Sectorului 5 a Finantelor Publice.

3. Desfiintarea in parte a Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. D/31.12.2015 pentru suma de **S3 lei** reprezentand accesorii aferente CASS, urmand ca Administratia Sector 5 a Finantelor Publice sa reanalizeze situatia fiscala a doamnei X, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

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