

DECIZIA nr. 760/12.12.2016
privind soluționarea contestației formulate de
doamna **PM**,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. a/20.07.2016

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată cu adresa nr. a/c înregistrată sub nr. A1/20.07.2016, completată cu adresele nr. A2/05.08.2016, nr. A3/02.08.2016, nr. A4/18.08.2016 și nr. A5/27.10.2016, înregistrate la DGRFPB sub nr. A11/05.08.2016, nr. A22/08.08.2016, nr. A33/19.08.2016 și nr. A4408.11.2016, de către Administrația sector 2 a Finanțelor Publice cu privire la contestația formulată de doamna **PM**, cu domiciliul în București,....., sector 2.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. Co/2016 îl constituie următoarele titluri de creanță emise de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, comunicate la data de **08.06.2016**:

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **a/2012**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **a lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de a1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de a2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **b/2013**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **b lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de b1 lei, aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de b2 lei și aferente CASS în sumă de b3 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **c/2014**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **c lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de c1 lei, aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de c2 lei și aferente CASS în sumă de c3 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. **d/2014**, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **d lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de d1 lei, aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de d2 lei și aferente CASS în sumă de d3 lei.

Având în vedere dispozițiile prevăzute de art. 269, art. 270 și art. 272 alin.(2) 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 **PM**.

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

I. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/2012, Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. b/2013, Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. c/2014 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. d/2014, organele fiscale din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina contribuabilei PM obligații fiscale accesorii în sumă totală de **x lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente plăților anticipate cu titlu de impozit în sumă de x1 lei, aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de x2 lei și aferente CASS în sumă de x3 lei.

Baza accesoriilor stabilite prin deciziile de impunere contestate o reprezintă deciziile de impunere aferente anilor 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 și 2015.

II. Prin contestația formulată doamna PM solicită anularea Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/2012, nr. b/2013, nr. c/2014, nr. d/2014 invocând în susținere următoarele argumente:

- potrivit art. 45 Cod procedură fiscală actul fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului iar organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației fiscale dacă actul nu a fost comunicat contribuabilului;

- decizia de impunere nr. aaaa/2011 prin care a fost stabilit un impozit total de s lei i-a fost comunicată la data de 15.06.2011 și la data de 18.06.2011 a fost achitată suma de s1 lei;

- din decizia de impunere nr. ffff/2014 rezultă că impozitul datorat era de f lei iar nu s lei cum fusese determinat prin decizia de plăți anticipate, astfel că aceasta consideră că accesoriile trebuie să fie recalulate;

- la data de 29.11.2012 i-a fost comunicată decizia de impunere nr. dec/2012 prin care a fost stabilit un impozit de k leicu termen de plată 60 de zile de la comunicare, iar în data de 25.02.2013 a fost achitată suma de k1 lei. În mod eronat în anexa deciziei de calcul accesorii nr. a/2012 este menționată data emiterii deciziei ca fiind 27.06.2012;

- nu i-a fost niciodată comunicată decizia de impunere nr. dec/2011, în baza căreia i-au fost calculate accesorii în sumă de o lei;

- la data de 22.07.2011 a primit decizia de impunere nr. gggg din data de 30.06.2011 având ca obiect impozitul datorat pentru venitul realizat pe anul 2010. În data de 22.09.2011 a achitat suma de v lei aferentă deciziei de impunere ptr anul 2010, astfel că aceasta consideră că nu trebuiau stabilite accesorii;

- din deciziile privind compensarea obligațiilor fiscale rezultă că sumele au fost compensate cu impozitul datorat conform deciziei nr. dec/2012;

- decizia de impunere nr. ssss a fost achitată integral în data de 25.02.2013 astfel că este lipsită de teme calcularea accesoriilor între 26.02.2013-17.12.2013;

- decizia de impunere nr. bbbb a fost achitată până la 15 mai 2012, accesoriile calculate până la 25.02.2013 nu se justifică;

- decizia de impunere nr. cccc este emisă la data de 02.09.2013 și nu la data de 24.07.2013 iar comunicarea a fost efectuată la data de 18.10.2013. În data de 17.12.2013 a fost achitată suma de f lei, în termenul de 60 zile prevăzut de lege;

- decizia de impunere nr. gggg/2013 nu i-a fost niciodată comunicată și astfel că nu se pot calcula accesorii;

- în anul 2013 impozitul pe venit a fost corectat în minus cu suma de ș lei conform deciziei de corecție nr. dec/2015;

- în urma executării silite prin poprire a fost încasată suma de 1j leiprin plățile făcute de bancă în 19.07.2012 (h lei), 16.08.2012 (h1 lei) și 08.04.2013 (h2 lei), astfel că trebuie recalulate accesoriile stabilite;

- deciziile de impunere nr. zzzz/2013, nr. zzzz/2014, nr. dec/2015, nr. kkkk/2014, nr. kkkk/2015 și nr. dec/2014 nu i-au fost niciodată comunicate astfel nu se pot calcula accesorii;

- stingerea obligațiilor de plată nu a fost făcută cu respectarea dispozițiilor art. 115 Cod procedură fiscală.

În concluzie contestatara solicită admiterea contestației, anularea deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii din data de 31.12.2012, 31.12.2013, 31.12.2014 și 31.12.2015 emise de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice și recalcularea accesoriilor.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, susținerile contribuabilei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

1. Referitor la accesoriile stabilite la impozitul pe venituri din activități independente și diferențelor de impozit anual de regularizat

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a procedat legal la emiterea deciziilor de calcul accesorii pentru suma de f lei(f1+f2), în condițiile în care contribuabila are obligația efectuării plăților anticipate cu titlu de impozit începând cu data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere, pentru diferențele de impozit anual de regularizat în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere anuală, iar aceasta nu face dovada achitării la termen a obligațiilor de plată stabilite în sarcina sa.

În fapt, organele fiscale din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina contribuabilei PM prin deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii atacate obligații fiscale accesorii în suma de f leiaferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de x1 lei, aferente diferențelor de impozit de regularizat în sumă de x2 lei, calculate pentru perioada **31.12.2011-31.12.2015**.

În drept, potrivit art. 45, art. 85, art. 86, art. 110, art. 115, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

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

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”.

c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;

iar potrivit art. 111 din același act normativ:

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

“Art. 115 - Ordinea stingerii datoriei

(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 acelui 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 plata se stabilește astfel:

a) în funcție de scadența, 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; [...].”

“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;

(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

„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.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Începând cu data de 1 martie 2014 au intrat în vigoare prevederile O.U.G. nr. 8/2014, care a modificat art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“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.[...]

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

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

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

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

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură 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, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, în situația în care suma datorată în contul acestui debit a fost stabilită prin decizie emisă de organul fiscal, opozabilă plătitorului din momentul comunicării sau la o data ulterioară acesteia.

În ceea ce privește **scadența impozitului pe venit**, conform art. 80 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 80. - (1) Venitul net anual impozabil se stabilește de către contribuabil pe fiecare sursa din categoriile de venituri menționate la art. 41 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate și se înscrie în declarația de impunere.”

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

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

(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursa de venit, luându-se ca baza de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunica 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.”

Având în vedere dispozițiile mai sus invocate, organul fiscal emite titluri de creanță în baza cărora realizează colectarea creanțelor fiscale. Asemenea titluri pot fi decizii de impunere ori decizii referitoare la obligațiile de plată accesorii.

Organul fiscal emite decizii de impunere pentru plăți anticipate pe baza venitului anual estimat de către contribuabil sau pe baza venitului net realizat pentru anul fiscal precedent, iar contribuabilii care realizează venituri din activități independente sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit. Accesoriile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, în situația în care suma datorată în contul acestui debit a fost stabilită prin decizie emisă de organul fiscal, opozabilă plătitorului din momentul comunicării sau la o dată ulterioară acesteia, 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. 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.

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

a impozitului, se calculează și datorează obligații fiscale accesorii, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

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

Potrivit prevederilor art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 84 - (6) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare."

Din prevederile legale sus invocate rezultă că diferența de impozit pe venit se achită în termen de 60 de zile de la comunicarea deciziei de impunere anuală, iar pentru nerespectarea termenului se datorează dobânzi de întârziere, după caz, în funcție de momentul plății și de perioadele de întârziere înregistrate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei transmise de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, precum și din referatul cauzei rezultă următoarele :

A. Cu privire la accesoriile aferente impozitului din activități independente:

Debitele asupra cărora s-au calculat accesoriile contestate sunt individualizate prin următoarele titluri de creanță:

1. - decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe anul 2011 nr. aaaa/2011, comunicată prin poștă în data de 15.06.2011, cu următoarele termene de plată:

15.03.2011 = d lei;
15.06.2011 = d1 lei;
15.09.2011 = d1 lei;
15.12.2011 = d1 lei.

2. - decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 nr. dec/2012, comunicată prin poștă în data de 29.11.2012, cu următoarele termene de plată:

15.03.2012 = d2 lei;
15.06.2012 = d2 lei;
15.09.2012 = d2 lei;
15.12.2012 = d2 lei.

3. - decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe anul 2014 nr. aaaa/2014, comunicată prin poștă, returnată cu "destinatar lipsă domiciliu", "expirat termen păstrare" în data de 15.07.2014 și comunicată ulterior prin publicitate cu anunțul colectiv nr. aaaa în data de 18.09.2014, cu următoarele termene de plată:

15.03.2014 = d3 lei;
15.06.2014 = d3 lei;
15.09.2014 = d3 lei;
15.12.2014 = d3 lei.

4. - decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe anul 2015 nr. dec/2015, comunicată prin poștă, returnată cu "destinatar lipsă domiciliu", "reavizat", "expirat termen păstrare" în data de 02.07.2015 și comunicată ulterior prin publicitate cu anunțul colectiv nr. aaaaa în data de 13.10.2015, cu următoarele termene de plată:

15.03.2015 = d3 lei;

15.06.2015 = d4 lei;

15.09.2015 = d4 lei;

15.12.2015 = d4 lei.

Prin decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr. comp/2014, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a compensat suma de f lei stabilită pentru taxa timbru de mediu pentru autovehicule cu obligațiile de plată aferente impozitului pe venituri din activități independente scadente și neachitate la 01.08.2012.

Prin decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr. comp/07.10.2014, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a compensat suma de f1 lei stabilită pentru taxa timbru de mediu pentru autovehicule cu obligațiile de plată aferente impozitului pe venituri din activități independente scadente și neachitate la 12.06.2013.

Prin decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr. comp/06.04.2015, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a compensat suma de f2 leistabilită pentru taxa timbru de mediu pentru autovehicule cu obligațiile de plată aferente impozitului pe venituri din activități independente scadente și neachitate la 12.06.2013.

Prin decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr. comp/28.04.2016, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a compensat suma de f3 lei stabilită pentru taxa timbru de mediu pentru autovehicule cu obligațiile de plată aferente impozitului pe venituri din activități independente scadente și neachitate la 12.06.2013.

Ca urmare efectuării compensărilor și în funcție de data comunicării obligațiilor de plată principale, organul fiscal de administrare a corectat evidența fiscală a contribuabilei prin decizia de corecție nr. cccc/2015 astfel:

Obligație de plată accesorie stabilită eronat - c1 lei;

Obligație de plată accesorie corectă - c2 lei;

Obligație de plată accesorie diminuată - c3 lei.

Doamna PM realizează venituri din exercitarea profesiei de avocat din data de 01.04.2005.

Din analiza situației analitice debite plăți solduri, aflată în copie la dosarul cauzei, cod debit 51 (impozit pe venituri din activități independente) se constată următoarele:

- în anii 2006 - 2010 contribuabila efectuează plăți cu întârziere/ nu efectuează plăți aferente impozitului din activități independente pentru care organul fiscal calculează accesorii corecte;

- în anul 2011 contribuabila figurează cu obligații fiscale restante la 31.12.2010 în sumă de g lei (debit+accesorii), iar plățile efectuate în 08.01.2011, 18.06.2011 și 22.09.2011 în sumă totală de g1 lei au stins debite restante în sumă de g2 lei și accesorii aferente în sumă de g3 lei instituite de sistemul informatic dar necomunicate la data stingerii;

- în anul 2012 contribuabila figurează cu obligații fiscale restante în sumă de g4 lei (debit+accesorii), iar din plata efectuată în data de 02.03.2012 în sumă de g5 lei și popririle din 19.06.2012 și 15.08.2012 în sumă de g6 lei au stins debite restante în ordinea vechimii. În anul 2013 contribuabila figureaza cu obligații fiscale restante în sumă de g7 lei (debit+accesorii), iar plata efectuată în data de 17.06.2013 în sumă de g8 lei a stins din debitul restant în ordinea vechimii;

- în anul 2013 contribuabila figurează cu obligații fiscale restante în sumă de g9 lei (debit+accesorii), iar plata efectuată în data de 17.06.2013 în sumă de g10 lei a stins debite restante în ordinea vechimii;

- în anul 2014 contribuabila figurează cu obligații fiscale restante în sumă de g11 lei (debit+accesorii), iar plata efectuată în data de 17.12.2014 în sumă de g12 lei a stins debite restante în ordinea vechimii. Prin compensările din data de 01.08.2012 și 12.06.2013 s-au stins debite restante în sumă de f3 lei;

- în anul 2015 contribuabila figurează cu obligații fiscale restante în sumă de g13 lei (debit+accesorii), iar plata efectuată în data de 26.02.2015 în sumă de d3 lei a stins debite restante în ordinea vechimii. Prin compensarea din data de 12.06.2013 s-au stins debite restante în sumă de g14 lei. De asemenea, în fișă este înregistrată și corecția efectuată de organul fiscal prin diminuarea accesoriilor stabilite eronat în sumă de c3 lei.

Astfel, din cele prezentate rezulta ca doamna PM a efectuat plăți dar nu în cuantumul stabilit prin deciziile de impunere și nici la termenul scadent, plăți care au stins debitele neachitate la termenul scadent în ordinea vechimii, iar organul fiscal a calculat dobânzi și penalități corecte.

Prin decizia de corecție nr. cccc/2015, organul fiscal a reglat situația fiscală a contribuabilei ținând cont de compensările efectuate, de plățile efectuate de contribuabilă prin diminuarea accesoriilor în sumă totală de c3 lei din suma de c1 lei înregistrată eronat în fișa fiscală a doamnei PM.

Astfel, organul fiscal a răspuns problemelor ridicate de doamna PM, anulând sumele stabilite eronat prin emiterea unei decizii de impunere.

În speță îi sunt aplicabile prevederile art.268 alin.(1) și (2) și art.269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Art.268 - (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.”

„Art.269 -(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.276 din Codul de procedura fiscală, prevede:

” (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 susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

În speță, sunt aplicabile și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul prezidentului A.N.A.F. nr. 3741/2015, care la pct. 11.1. prevăd:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a)...b)

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”.

Ținând seama că obiectul contestației formulată împotriva Deciziilor de calcul accesorii nr.a/2012, nr. b/2013, nr. c/2014, nr. d/2014 s-a soluționat prin anularea accesoriilor stabilite inițial fiind emisă decizia de corecție nr. cccc/2015 prin care au fost

anulate în parte accesorii în sumă de c3 lei, astfel, contestația doamnei PM urmează a se respinge în parte ca fiind **rămasă fără obiect** pentru suma de **c3 lei**.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilei, având în vedere următoarele considerente:

- cu privire la necomunicarea deciziilor de plăți anticipate nu poate fi susținută deoarece așa cum s-a constatat toate deciziile i-au fost comunicate, iar aceasta a efectuat plăți cu întârziere și nu în quantumul necesar acoperirii obligațiilor de plată;

- plata de s1 lei achitată în data de 18.06.2011 a stins obligații de plată restante și neachitate, în ordinea vechimii;

- pentru decizia de impunere nr. aaaa/2011 prin care a fost stabilit un impozit total de s lei, contribuabila nu a achitat în totalitate obligațiile de plată stabilite în sarcina sa, organul fiscal stabilind corect accesorii pentru perioada 31.12.2011-16.08.2012;

- cu privire la faptul că prin decizia de impunere nr. aaaa/2011 nu au fost determinat corect plățile anticipate, se reține că aceasta a fost emisă în baza declarației privind venitul estimat/declarației privind veniturile realizate pe anul 2011 nr. kkkk din 16.05.2011, comunicată în data de 15.06.2011, necontestată;

- cu privire la precizarea contribuabilei a faptului că nu se justifică calcularea accesoriilor înainte de comunicare, respectiv de 01.08.2012 pentru decizia de impunere nr. dec/2012 nu poate fi reținută favorabil în susținerea cauzei având în vedere faptul că contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate până la primirea deciziei de impunere la nivelul trim.IV, iar la data primirii deciziei de impunere avea obligația plății și a diferenței de impozit dintre nivelul stabilit prin decizie și nivelul trim.IV. Pentru neachitarea obligațiilor fiscale se calculează accesorii, **începând cu ziua imediat următoare termenului scadent** până la data stingerii sumei datorate și se sting în ordinea vechimii. De asemenea, cu privire la precizarea contribuabilei că trebuie avut în vedere decizia de corecție și compensările efectuate, se reține că deși s-a procedat la compensări și corecții nu a existat emis și comunicat titlul de creanță prin care să fie individualizate accesoriile. De altfel, prin decizia de corecție au fost corectate accesoriile stabilite eronat.

- cu privire la nerespectarea dispozițiilor art. 115 Cod procedură fiscală, se reține că organul fiscal a ținut cont de dispozițiile date privind stingerea obligațiilor fiscale astfel din plățile efectuate de contribuabilă (în situația în care suma platită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriiile) au stins **obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii**.

Față de cele prezentate rezultă că sumele plătite au stins obligațiile restante în ordinea vechimii, iar conform prevederilor în vigoare se calculează accesorii pentru fiecare zi de întârziere la plată până la data stingerii debitului principal, precum și accesorii în funcție de numărul de zile de depășire. Suma de **x lei** reprezentând accesorii aferente impozitului din activități independente sunt corect și legal stabilite, urmând să fie respinsă în parte contestația împotriva deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. b/2013, nr. c/2014, nr. d/2014 ca neîntemeiată pentru această sumă.

B. Cu privire la accesoriile aferente diferentelor de impozit anual de regularizat:

Debitele asupra cărora s-au calculat accesoriile contestate sunt individualizate prin următoarele titluri de creanță:

- decizia de impunere pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2010 nr. dec/2011, prin care organul fiscal a stabilit diferențe de impozit de regularizat în plus în sumă de d lei, confirmată de primire în data de 22.07.2011;

- decizia de impunere pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2011 nr. ssss/27.06.2012 prin care organul fiscal a stabilit diferențe de impozit de regularizat în plus în sumă de k1 lei, comunicată de primire în data de 29.11.2012;

- decizia de impunere pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2012 nr. cccc/24.07.2013, prin care organul fiscal a stabilit diferențe de impozit de regularizat în plus în sumă de f lei, comunicată de primire în data de 18.10.2013;

- decizia de impunere pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2013 nr. kkkk/2014, prin care organul fiscal a stabilit diferențe de impozit de regularizat în plus în sumă de v lei, comunicată și returnată de poștă cu motivarea "avizat, reavizat, expirat termen păstrare" în data de 10.10.2014 și publicată pe site-ul ANAF cu PVP nr. vvvvv/30.12.2014, anunțul colectiv nr. vvvvv/12.12.2014;

- decizia de impunere entru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2014 nr. mmmmm/16.06.2015, prin care organul fiscal a stabilit diferențe de impozit de regularizat în plus în sumă de m1 lei, comunicată de primire în data de 26.08.2015.

Din „Situatia analitică debite plăți solduri” a doamnei PM pentru contul „diferențele de impozit anual de regularizat” cod “63” rezultă următoarele:

- în anii 2006 - 2010 contribuabila efectuează plăți cu întârziere/ nu efectuează plăți aferente duferențelor de impozit de regularizat pentru care organul fiscal calculează accesorii corecte;

- pentru anul 2011 contribuabila nu a efectuat nicio plată;

- pentru anul 2012 contribuabila a efectuat o singură plată de b1 lei în data de 15 mai 2012 care a stins o parte din debitele restante și neachitate;

- pentru anul 2013 din plățile în sumă de b2 lei au fost stinse o parte din debitele restante neachitate și o parte din debitele curente ramânând un sold de plată în sumă de 25.722 lei;

- pentru anul 2014 contribuabila nu a efectuat nicio plată;

- pentru anul 2015 contribuabila a efectuat plăți în sumă de b3 lei care a stins o parte din debitele restante neachitate și o parte din debitele curente ramânând un sold de plată în sumă de b4 lei.

Astfel, din cele prezentate rezultă că doamna PM a efectuat plăți care au stins debitele restante, curente dar și o parte din accesoriile stabilite pentru debitele neachitate la termenul scadent.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilei, având în vedere următoarele considerente:

- cu privire la necomunicarea deciziei de impunere nr. dec/2011, se reține că această decizie de impunere a fost comunicată contribuabilei prin poștă și confirmată de primire în data de 22.07.2011. De altfel și contribuabila recunoaște în cadrul contestației că i-a fost comunicată decizia cu o altă dată de emiter. Prin decizia de impunere nr. dec este stabilită o diferență de impozit anual de regularizat de plată în sumă de v lei. Plățile efectuate de contribuabilă au stins obligațiile de plată scadente și neachitate la data plății, organul fiscal calculând corect accesoriile pentru această decizie.

- cu privire la faptul că pentru titlurile de creanță în baza cărora au fost calculate accesorii au fost achitate la termenele scadente și nu trebuiau calculate accesorii, se reține că plățile efectuate de contribuabilă sting obligații de plată principale și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii în funcție de data comunicării.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă că organul fiscal a calculat pentru decizia de impunere nr. ssss/27.06.2012, comunicată contribuabilei la data de 29.11.2012 și scadentă la data de 29.01.2013 accesorii în sumă de j lei pentru perioada 28.08.2012-31.12.2012, fără să țină cont de data comunicării, respectiv de data scadenței.

Prin urmare, organul fiscal nu era îndreptățit la calculul accesoriilor aferente debitului în suma de k lei pentru perioada 28.08.2012-31.12.2012 în sumă de j lei (j1 + j2) stabilite prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/2012.

În ceea ce privește accesoriile stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile de plata accesorii nr.a/2012, nr. b/2013, nr. c/2014, nr. d/2014 aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de q lei pentru debitele neachitate la scadență, au fost calculate de către organul fiscal în mod corect și în conformitate cu prevederile legale în vigoare, în condițiile în care obligațiile fiscale stabilite, *nu au fost achitate întodeauna integral și în termenul legal*, plățile efectuate de contribuabilă, fiind insuficiente pentru a stinge integral obligația de plată, drept urmare contestația formulată de doamna PM împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. a/2012, nr. b/2013, nr. c/2014, nr. d/2014, urmează a fi respinsă în parte ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la accesoriile aferente contribuției de asigurari sociale de sanatate in suma totala de x3 lei

Cauza supusa soluționării este dacă organul fiscal este îndreptățit să calculeze accesorii aferente obligațiilor fiscale, în condițiile în care pe de o parte obligația fiscală transmisă informatic de CNAS ce a constituit baza de calcul a accesoriiilor nu a fost transmis titlul de creanță, iar pe de alta parte contribuabila nu efectuează plăți pentru debite stabilite de AS2FP.

În fapt prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. b/2013, nr. c/2014 și nr. d/2014, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a calculat pentru perioada 16.03.2011-31.12.2015, accesorii în sumă de x3 lei pentru CASS din venituri din activități independente aferente debitelor individualizate prin următoarele titluri de creanță:

- decizia de impunere nr. gggg/2013, pentru care nu există titlu de creanță și dovada comunicării;

- decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru anul 2014 nr. dec/2014, prin care au fost stabilite obligații de plată CASS în sumă totală de t lei (t1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2014), a fost transmisă prin poștă și returnată în data de 15.07.2014 cu mențiunea “destinatar lipsa domiciliu” și ulterior comunicată pe site-ul ANAF in data de **18.09.2014**;

- decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru anul 2015 nr. dec/2015, prin care au fost stabilite obligații de plată CASS în sumă totală de w lei (w1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2015), a fost transmisă prin poștă și returnată în data de 01.07.2014 cu mențiunea “destinatar lipsă domiciliu” și ulterior comunicată pe site-ul ANAF în data de **13.10.2015**.

Organul fiscal precizează că doamna PM nu figurează cu dosar transmis de către Casa Națională de Asigurări Sociale de Sănătate în format hârtie. Obligațiile de plată au fost transmise doar în format electronic.

Prin contestația formulată contribuabila invocă faptul că decizia de impunere nr. gggg/2013 și nr. dec/2014 referitoare la contribuții asigurări sociale de sănătate, pentru

care i s-au calculat accesorii nu i-au fost comunicate niciodată, astfel ca nu pot fi calculate accesorii.

Din situația analitică debite plăți solduri pentru anii 2013-2016 rezultă că doamna PM nu a efectuat nicio plată în contul 111 - CASS.

În drept potrivit dispozițiilor art. 2, art. 44, art. 45, art. 85, art. 111, art. 111¹, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

“Art. 44. - (1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat, în situația contribuabililor fără domiciliu fiscal în România, care și-au desemnat imputernicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică imputernicitului sau curatorului, după caz.

(2) Actul administrativ fiscal se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/imputernicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

(2¹) Actul administrativ fiscal poate fi comunicat și prin alte mijloace cum sunt fax, e-mail sau alte mijloace electronice de transmitere la distanță, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia și dacă contribuabilul a solicitat expres acest lucru.

(2²) în cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (2¹), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate”.

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

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

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

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

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

“Art. 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. 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) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Începând cu data de 1 martie 2014 au intrat în vigoare prevederile O.U.G. nr. 8/2014, care a modificat art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“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.[...]

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

“Art. 120¹. – (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neindeplinirea 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 revin 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”.

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

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 IX al Codului fiscal, aprobat prin Ordinul comun al Ministerului Finanelor 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 neincasate 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 reține că, potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 125/2011, începând cu 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate prin Codul Fiscal și datorate de persoanele fizice revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF).

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

Începând cu data de 1 iulie 2012, Casele de asigurări sociale au obligația de a preda organelor fiscale din subordinea ANAF, în vederea colectării, creanțele reprezentând contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, stabilite și neachitate

până la 30 iunie 2012, obiectul predării-primirii constituindu-l printre altele și înscrisurile, în original, în care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data predării-preluării și care reprezintă titluri executorii, titlurile de creanță, în original, în care sunt individualizate creanțele datorate începând cu data de 1 iulie 2012 și situația soldurilor contribuțiilor stabilite până la data de 30 iunie 2012 și neîncasate până la aceeași dată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a prevederilor legale mai sus prezentate rezultă următoarele:

- dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată;

- prin deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii au fost calculate accesorii la debite transmise informatic de CNAS și debite stabilite de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice prin următoarele titluri de creanță:

- decizia de impunere nr. gggg/2013, pentru care nu există titlu de creanță și dovada comunicării;

- decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2014 nr. dec/2014, prin care au fost stabilite obligații de plată CASS în sumă totală de t lei (t1 *4), a fost transmisă prin poștă și returnată în data de 15.07.2014 cu mențiunea "destinatar lipsă domiciliu" și ulterior comunicată pe site-ul ANAF în data de **18.09.2014**;

- decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr. dec/2015, prin care au fost stabilite obligații de plată CASS în sumă totală de w lei (w1 lei * 4), a fost transmisă prin poștă și returnată în data de 01.07.2014 cu mențiunea "destinatar lipsă domiciliu" și ulterior comunicată pe site-ul ANAF în data de **13.10.2015**.

- prin decizia de calcul accesorii nr. b/2013 au fost calculate accesorii aferente obligațiilor de plată CASS în sumă de b3 lei pentru debitul stabilit de CNAS;

- prin decizia de calcul accesorii nr. c/31.12.2014 au fost calculate accesorii aferente obligațiilor de plată CASS în sumă de c3 lei din care suma de c4 lei pentru debitele stabilite de CNAS și suma de c5 lei pentru obligațiile de plată stabilite de AS2FP, pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014;

- prin decizia de calcul accesorii nr. d31.12.2015 au fost calculate accesorii aferente obligațiilor de plată CASS în sumă de d3 lei din care suma de d2 lei pentru debitele stabilite de CNAS și suma de d1 lei pentru obligațiile de plată stabilite de AS2FP, pentru perioada 31.12.2014-31.12.2015;

- contribuabila PM nu efectuează nicio plată în contul 111 - CASS.

La dosarul contestației nu este anexat documentul care a stat la baza emiterii deciziilor accesorii atacate, respectiv documentul nr. gggg/2013 și dovada comunicării acestuia către contribuabilă.

Deși prin adresa nr. aaa/MBR_DGR ccc/25.10.2016 s-a solicitat Administrației sector 2 a Finanțelor Publice să procedeze la completarea dosarului contestației cu titlul de creanță și dovada de comunicare a acestuia în baza carora a fost transmis în baza de date soldul neachitat și asupra căruia s-au calculat accesoriile, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. ggg/08.11.2016, organul fiscal a precizat că nu se află în posesia acestui titlu de creanță.

Potrivit dispozițiilor Capitolului II al Titlului IX² din Codul fiscal, persoane fizice care obțin venituri din profesii libere au, în mod obligatoriu, calitatea de contribuabil la sistemul public de asigurări sociale de sănătate.

În speță devin incidente dispozițiile art. 208 alin. (3), art. 211 alin (1) și art. 257 alin (1), (2) lit. b) Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

“Art. 208. - (3) Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele menționate la alin. (2) se realizează pe baza următoarelor principii:

a) alegerea liberă de către asigurați a casei de asigurări;
b) solidaritate și subsidiaritate în constituirea și utilizarea fondurilor;
c) alegerea liberă de către asigurați a furnizorilor de servicii medicale, de medicamente și de dispozitive medicale, în condițiile prezentei legi și ale contractului-cadru;

d) descentralizarea și autonomia în conducere și administrare;

e) participarea obligatorie la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;

f) participarea persoanelor asigurate, a statului și a angajatorilor la managementul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;

g) acordarea unui pachet de servicii medicale de bază, în mod echitabil și nediscriminatoriu, oricărui asigurat;

h) transparența activității sistemului de asigurări sociale de sănătate;

i) libera concurență între furnizorii care încheie contracte cu casele de asigurări de sănătate”.

“Art. 211. - (1) Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și obținut prelungirea dreptului de ședere temporară sau au domiciliul în România și fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi.”

“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 (...), care se aplică asupra:

(...);

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; (...).”

Față de cele prezentate, se reține că legiuitorul a prevăzut care sunt categoriile de venituri pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, cât și persoanele exceptate de la plata acestora, iar asigurările sociale de sănătate reprezintă principalul sistem de finanțare a ocrotirii sănătății populației, sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele sistemului de asigurări sociale de sănătate se realizează inclusiv pe baza principiului participării obligatorii la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

Nu poate fi reținut argumentul contestatoarei cu privire la necomunicarea deciziei de impunere nr. dec/2014 având în vedere că această decizie a fost comunicată contribuabilei.

Deși avea obligația efectuării de plăți anticipate, doamna PM nu a efectuat plăți în contul de CASS.

Întrucât la dosarul cauzei nu există anexate înscrisurile prin care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate pentru care organul fiscal a calculat accesorii în sumă de b lei se impune anularea acestei sume.

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

“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".

Mai mult, prin Ordinul nr. 786/2016 privind stabilirea modalității de clarificare a neconcordanțelor dintre evidențele caselor de asigurări de sănătate județene și a municipiului București și unitățile teritoriale ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, reprezentând drepturi constatate de încasat din contribuții la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate se prevede:

"Art. 1. - În vederea stabilirii modalității de clarificare a neconcordanțelor dintre evidențele caselor de asigurări de sănătate județene și a municipiului București și unitățile teritoriale ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, reprezentând drepturi constatate de încasat din contribuții la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, casele de asigurări de sănătate județene și a municipiului București vor efectua punctaje cu unitățile teritoriale ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilei** și în acest scop să-și exercite rolul sau activ, fiind 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.

Având în vedere cele mai sus prezentate, se va admite contestația formulată de doamna **PM** pentru suma de **q lei** reprezentând accesorii CASS, **și pe cale consecință, se va anula în parte pentru această sumă** Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. b/2013, nr. c/2014 și nr. d/2014 emise de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, urmând ca pentru suma de q1 lei reprezentând accesorii aferente CASS contestația să fie respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele aratate mai sus și în conformitate cu pct. V din OUG nr. 125/2011, Ordinului comun al Ministerului Finanțelor Publice, al Ministerului Sănătății și al Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale nr. 806/608/934/2012, art. 2, art.44, art.45, art.85, art.110, art.111, art. 111¹, art.115, art.119, art.120, art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, art. 7, art. 80, art.82, art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, pct.11.1 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, coroborate cu art.269, art.347 și art. 352 alin.(1) și alin.(2) din Codul de procedura fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

DECIDE:

1. Respinge în parte ca neîntemeiată contestația formulată de doamna **PM** împotriva următoarelor titluri de creanță:

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/2012, prin care au fost calculate accesorii totale în suma de **x lei** din care aferente impozitului pe venituri din activități independente în suma de x1 lei și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de o lei;

-Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. b/2013, prin care au fost calculate accesorii totale în suma de **y lei** din care aferente impozitului pe venituri din

activitati independente în sumă de b1 lei, și aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de b2 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. c/2014, prin care s-au stabilit accesorii în suma totală de **q lei** aferente impozitului pe venituri din activități independente în suma de c1 lei, aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de c2 lei și aferente CASS în sumă de q1 lei;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. d/2014, prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de **z lei** aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de d1 lei, aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de d2 lei și aferente CASS în sumă de z1 lei.

2. Admite în parte contestația contribuabilei **PM** cu privire la Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/2012, nr. b/2013, nr. c/2014 și nr. d/2014, prin care Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a stabilit următoarele obligații:

- **j lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente;

- **q lei** ($q_1+q_2+q_3$) reprezentând accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate.

3. Respinge ca fiind **rămasă fara obiect** contestația formulată de doamna **PM** în ceea ce privește plățile anticipate aferente impozitului din activități independente în sumă de **c3 lei** stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/2012, emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, întrucât accesoriile au fost revizuite prin Decizia de corecție nr. cccc/2015 prin care au fost anulate accesorii aferente impozitului din activități independente în sumă totală de c3 lei.

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