

DECIZIA nr. 532/23.08.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **NRD**,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. a/c

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia sector 2 a Finantelor Publice cu adresele nr. a/c1, nr. a/c2 si nr. a/c3, inregistrate la DGRFPB sub nr. a/c, nr. a/c4 si nr. a/c5, cu privire la contestatia formulata de domnul NRD, CNP, cu domiciliul in, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 20.05.2016 si inregistrata la Administratia sector 2 a Finantelor Publice sub nr. a/co, il constituie urmatoarele titluri de creanta, comunicate prin posta in data de 05.04.2016:

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, prin care au fost calculate accesorii totale in suma de **x lei** din care aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de x1 lei, diferente de impozit anual de regularizat in suma de x2 lei;

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec2, prin care au fost calculate accesorii totale in suma de **y lei** din care aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de y1 lei, diferente de impozit anual de regularizat in suma de y2 lei si contributiei de asigurari sociale de stat datorate de persoanele care realizeaza venituri din activitati independente, activitati agricole si asocieri fara personalitate juridica in suma totala de y3 lei;

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec3, prin care s-au stabilit accesorii in suma totala de **z lei**, din care aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de z1 lei, aferente CASS in suma de z2 lei si aferente diferentelor de impozit anual de regularizat in suma de z4 lei;

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec4, prin care au fost calculate accesorii in suma totala de **w lei**, din care aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de w1 lei, aferente CASS in suma de w2 lei si aferente diferentelor de impozit anual de regularizat in suma de w3 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de prevederile art. 268 alin.(1), 269, art.272 alin (2) lit.(a) si art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este imvestita sa solutioneze contestatia formulata de domnul NRD.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin adresa inregistrata la Administratia sector 2 a Finantelor Publice sub nr. a/co domnul NRD a formulat contestatie impotriva Deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.a/dec1, nr.a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4, iar in sustinerea contestatiei, invoca urmatoarele:

- debitele aferente CASS se datoreaza de persoanele asigurate, ori contribuabilul considera ca nu datoreaza debite si accesorii decat incepand cu anul 2015;

- desi, incepand cu anul 2013 prin receptionarea deciziilor de impunere anticipata a inceput sa efectueze plati, nu recunoaste obligatiile de plata anterioare anului 2013;

- nu a semnat niciun contract de asigurari de sanatate sau similar cu Statul roman sau interpus acestuia, nu a beneficiat in ultimii 15 ani, de niciun tratament medical de niciun fel;

- decizia de impunere nr. a/dec5 si nr. a/dec6 nu i-au fost comunicate niciodata, astfel ca nu sunt opozabile si nu produc efecte juridice;
- deciziile de impunere referitoare la obligatii de plata accesorii au fost stabilite cu incalcarea flagranta a prevederilor art. 4, art. 5, art. 46 pct 2, art. 47 pct 10, art. 346 pct. 2 din Codul de procedura fiscala, astfel prin comunicarea cu mare intarziere a deciziilor contestate a fost blocata posibilitatea acestuia de a cunoaste sumele stabilite ca debite, in sensul corectarii situatiei fiscale inregistrate in evidenta fiscal si nu respecta prevederile legislatiei in vigoare;
- organul fiscal nu respecta termenul de 10 zile lucratoare de la data emiterii deciziilor pentru initierea actiunii de comunicare asa cum prevede art. 47 pct. 10 din Legea nr. 207/2015;
- decizia de impunere nr. a/dec7 a fost transmisa pe 21.05.2014 si primita de acesta in data de 26.05.2014 in conditiile in care stabilea obligatii de plata anticipate aferente trimestrului 1, 2, 3, 4/2013;
- decizia de impunere nr. a/dec8 are numar anterior datei care a fost intocmita, aceasta fiind primita in data de 02.10.2014 dar accesoriile se calculeaza de la 26.03.2014 (inainte de emitere, inainte de intocmire, inainte de receptionare);
- contribuabilul precizeaza ca a efectuat plata obligatiilor principale in termenele legale sau cu mici intarzieri, anexand in acest sens documentele de plata.

In concluzie, contestatarul solicita anulara accesoriilor stabilite prin deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.a/dec1, nr.a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4 si recalcularea fisei de evidenta debite plati solduri a acestuia.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, organul fiscal a stabilit accesorii in suma totala de **x lei** din care aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de x1 lei si aferente diferente de impozit anual de regularizat in suma de x2 lei.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.a/dec2, organul fiscal a stabilit accesorii in suma totala de **y lei** din care aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de y1 lei, aferente diferente de impozit anual de regularizat in suma de x2 lei si aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele realizeaza venituri din activitati independente si persoanele care nu realizeaza venituri in suma de y3 lei.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec3, organul fiscal a stabilit accesorii in suma totala de **z lei** din care aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de z1 lei, aferente diferente de impozit anual de regularizat in suma de z4 lei si aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele realizeaza venituri din activitati independente si persoanele care nu realizeaza venituri in suma de z2 lei.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec4, organul fiscal a stabilit accesorii in suma totala de **w lei** din care aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de w1 lei, aferente diferente de impozit anual de regularizat in suma de w3 lei si aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele realizeaza venituri din activitati independente si persoanele care nu realizeaza venituri in suma de w2 lei.

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

3.1. Cu privire la conditiile de forma ale deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.a/dec1, nr.a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4

Cauza supusa solutionarii pentru acest capat de cerere este daca deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4 au fost emise de organele fiscale teritoriale cu respectarea prevederilor legale in vigoare.

In fapt, Administratia sector 2 a Finantelor Publice a emis Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4, comunicate prin posta cu confirmare de primire in data de 05.04.2016.

Prin contestatia formulata contribuabilul invoca nerespectarea prevederilor legale in vigoare pe motiv ca nu contine toate elementele impuse de prevederile art. 46.2 si anume, motivele de fapt si temeiul de drept.

In drept, spetei ii sunt aplicabile prevederile art. 347 si art. 352 alin.(1) si alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, care stipuleaza:

„Art.347 - (1) Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data când au inceput sa curga.”

“Art. 352 - (1) Dispozitiile prezentului cod se aplica numai procedurilor de administrare incepute dupa intrarea acestuia in vigoare.

(2) Procedurile de administrare incepute inainte de data intrarii in vigoare a prezentului cod ramân supuse legii vechi.”

Astfel, spetei ii sunt aplicabile prevederile prevazute la art. 43 din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2013 care stipuleaza urmatoarele:

Art 43 – “(1) Actul administrativ fiscal se emite numai in forma scrisa.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei imputernicite de contribuabil, dupa caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*
- j) mentiuni privind audierea contribuabilului. (...)”*

Fata de prevederile legale sus citate, rezulta ca deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4 indeplinesc toate cerintele legale.

Astfel, in ceea ce priveste sustinerea contestatorului conform caruia actele atacate nu contin motive de fapt si de drept nu poate fi sustinuta favorabil in sustinerea cauzei tinand cont ca in cadrul deciziilor la motive de fapt este inscris faptul ca „pentru plata cu intarziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor venituri ale bugetului general consolidat s-au calculat urmatoarele accesorii”, iar la motive de drept sunt inscrise

prevederile legale, respectiv, art. 88, art. 119, 110 si art. 111 din O.G. nr. 92/2003 Cod procedura fiscala.

Fata de cele precizate, rezulta ca aspectele procedurale invocate de contribuabil, in baza carora solicita anulara deciziei contestate, nu au sustinere legala.

Cu privire la invocarea art. 46, ori la faptul ca organul fiscal nu respecta termenul de 10 zile lucratoare de la data emiterii deciziilor pentru initierea actiunii de comunicare asa cum prevede art. 47 pct. 10 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, nu poate fi retinuta favorabil in sustinerea cauzei tinand cont de faptul ca Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala a intrat in vigoare la data de 01.01.2016 si nu la 27.10.2015 asa cum mentioneaza contribuabilul, iar la art. 352 este prevazut ca dispozitiile noului cod de procedura fiscala se aplica numai procedurilor de administrare incepute dupa intrarea acestuia in vigoare.

Pe cale de consecinta, Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4, indeplinesc cerintele legale aplicabile actelor administrative, motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la accesoriile stabilite la impozitul pe venituri din activitati independente si diferentelor de impozit anual de regularizat

Cauza supusa solutionarii este daca contestatarul datoreaza suma de p lei reprezentand accesorii aferente platilor anticipate cu titlu de impozit pe anii 2011-2015 si sumei de q lei reprezentand diferente de impozit anual de regularizat pe anii 2010-2014, in conditiile in care acestea se calculeaza de la data scadentei si pana la data platii, inclusiv, iar contestatarul nu a achitat tot timpul la termenul legal obligatiile de plata stabilite in sarcina sa.

In fapt, Administratia sector 2 a Finantelor Publice a emis Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4, prin care s-au stabilit accesorii aferente diferentelor de impozit anual de regularizat in suma de q lei si aferente platilor anticipate datorate cu titlu de impozit pe venit in suma de p lei.

Accesoriile au fost calculate pentru perioada 31.12.2011-31.12.2015, pentru debitele stabilite prin urmatoarele decizii de impunere:

Decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit pentru anul 2011 nr. a/dec8i, prin care au fost stabilite plati anticipate in suma totala de a lei, a1 lei pentru primul trimestru al anului 2011, a2 lei pentru urmatoarele doua trimestre ale anului 2011 si a3 lei pentru ultimul trimestru al anului 2011, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de in data de **15.06.2011**.

Decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit pentru anul 2012 nr. a/dec9, prin care au fost stabilite plati anticipate in suma totala de s lei, s1 lei pentru primul trimestru al anului 2012, s2 lei pentru urmatoarele doua trimestre ale anului 2012 si s3 lei pentru ultimul trimestru al anului 2012, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de in data de **15.06.2012**.

Decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit pentru anul 2013 nr. a/dec7, prin care au fost stabilite plati anticipate in suma totala de d lei, d1 lei pentru primele doua trimestre ale anului 2013, d2 lei pentru trimestrul III al anului 2013 si d3 lei pentru ultimul trimestru al anului 2013, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de in data de **21.05.2014**.

Decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit pentru anul 2014 nr. a/dec8, prin care au fost stabilite plati anticipate in suma totala de f lei, f1 lei pentru primele trei trimestre ale anului 2014 si f2 lei pentru ultimul trimestru al anului 2014, a fost transmisa prin posta si returnata in data de 15.07.2014 cu mentiunea "destinatar lipsa domiciliu" si ulterior comunicata pe site-ul ANAF in data de **18.09.2014**.

Decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de impozit pe venit pentru anul 2015 nr. a/dec10, prin care au fost stabilite plati anticipate in suma totala de g lei, g1 lei pentru primul trimestru al anului 2015, g2 lei pentru urmatoarele doua trimestre ale anului 2015 si g3 lei pentru ultimul trimestru al anului 2015, comunicata prin intermediul spatiului privat virtual de in data de **19.06.2015**.

Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2010 nr. a/dec11, prin care au fost stabilite sume in plus de h lei, a fost comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de in data de **03.08.2011**.

Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2011 nr. a/dec5, prin care au fost stabilite sume in plus de i lei, procedura de comunicare fiind viciata, nefiind anexat plicul retur.

Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2012 nr. a/dec12, prin care au fost stabilite sume in plus de t lei, a fost comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de in data de **15.10.2013**.

Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2013 nr. a/dec13, prin care au fost stabilite sume in plus de u lei, a fost transmisa prin posta si returnata in data de 29.10.2014 cu mentiunea "destinatar lipsa domiciliu" "expirat termen pastrare se aproba inapoierea" si ulterior comunicata pe site-ul ANAF in data de **12.12.2014**.

Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2014 nr. a/dec14, prin care au fost stabilite sume in plus de b lei, comunicata prin intermediul spatiului privat virtual de in data de **19.06.2015**.

Prin contestatia formulata contribuabilul mentioneaza ca accesoriile stabilite au fost comunicate cu intarziere si astfel nu a stiut de sumele stabilite ca debite si precizeaza ca a efectuat plata obligatiilor principale in termenele legale sau cu mici intarzieri, anexand in acest sens documentele de plata.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca domnul NRD in contul impozitelor anuale de regularizat si in contul de impozit pe venituri din activitati independente a efectuat plati voluntare dar nu in quantum suficient si fara sa acopere impozitele stabilite si comunicate.

In drept, potrivit art. 21, art. 44, art. 45, art. 86 alin. (6), art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 44.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2004, incepand cu anul 2014;

"Art. 21. - (1) Creantele fiscale reprezinta drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevazute la alin. (1) rezulta atât continutul, cât si quantumul creantelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând in:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creante fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalitatilor de întârziere sau majorarilor de întârziere, dupa caz, in conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii."

"Art. 44 - (1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului caruia ii este destinat. in situatia contribuabililor fara domiciliu fiscal in România, care si-au desemnat imputernicit potrivit art. 18 alin. (4), precum si in situatia numirii unui curator fiscal, in conditiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunica imputernicitului sau curatorului, dupa caz.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se **comunica prin remiterea acestuia contribuabilului/ imputernicitului, daca se asigura primirea sub semnatura a actului administrativ fiscal, sau prin posta, cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire.**

(3) Actul administrativ fiscal emis in forma electronica se comunica prin mijloace electronice de transmitere la distanta ori de câte ori contribuabilul a optat pentru aceasta modalitate de emitere si de comunicare.

(4) **in cazul in care comunicarea potrivit alin. (2) sau (3), dupa caz, nu a fost posibila, aceasta se realizeaza prin publicitate.**

(5) Comunicarea prin publicitate se face prin afisarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent si pe pagina de internet a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a unui anunt in care se mentioneaza ca a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. in cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevazute la art. 35, afisarea se face, concomitent, la sediul acestora si pe pagina de internet a autoritatii administratiei publice locale respective. in lipsa paginii de internet proprii a autoritatii publice locale, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului judetean sau a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala. **in toate cazurile, actul administrativ fiscal se considera comunicat in termen de 15 zile de la data afisarii anuntului.**

Norme metodologice:

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

"Art. 86 - (6) - Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si instiintari de plata, de la data comunicarii acestora, in conditiile in care se stabilesc sume de plata."

„Art. 110. - (3) Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, intocmit de organele competente sau de persoanele indreptatite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) decizia de impunere;
- b) declaratia fiscala;
- c) **decizia referitoare la obligatii de plata accesorii;**
- d) declaratia vamala;(...)

"Art. 111- (1) Creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementeaza".

Avand in vedere dispozitiile mai sus invocate, organul fiscal emite titluri de creanta in baza carora realizeaza colectarea creantelor fiscale. Asemenea titluri pot fi decizii de impunere ori decizii referitoare la obligatiile de plata accesorii.

In speta sunt incidente si dispozitiile **art. 115** din OG 92/2003 din Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare cu privire la ordinea de stingere a obligatiilor de plata:

" (1) Daca un contribuabil datoreaza mai multe tipuri de impozite, taxe, contributii si alte sume reprezentând creante fiscale prevazute la [art. 21](#) alin. (2) lit. a), iar suma platita nu este suficienta pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative acelu tip de creanta fiscala principala pe care o stabileste contribuabilul sau care este distribuita,

potrivit prevederilor art. 114, de catre organul fiscal competent, dupa caz, stingerea efectuându-se, de drept, in urmatoarea ordine:

(...) b) **toate obligațiile fiscale principale, in ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, in ordinea vechimii.** in cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare in plata, se aplica prevederile [art. 175](#) alin. (41)(...)

(2) Vechimea obligatiilor fiscale de plata se stabileste astfel:

a) **in functie de scadenta, pentru obligatiile fiscale principale;**

b) **in functie de data comunicarii, pentru diferentele de obligatii fiscale principale stabilite de organele competente, precum si pentru obligatiile fiscale accesorii;**"

In ceea ce priveste calculul accesoriilor, dispozitiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

"Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi si 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 si penalități de întârziere.[...]"

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

Incepand cu data de 1 martie 2014 au intrat in vigoare prevederile O.U.G. nr. 8/2014, care a modificat art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile 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 si se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență si până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]"

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

"Art. 120¹ –(1) Penalitatile de întârziere reprezinta sanctiunea pentru neindeplinirea obligatiilor de plata la scadenta si se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta si până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozitiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile in mod corespunzator.

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

(3) Penalitatea de întârziere nu inlatura obligatia de plata a dobânzilor ."

Concluzionand, din dispozitiile legale sus-citate rezulta ca dobanzile si penalitatile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea la termen a obligatiilor fiscale, ca o masura accesorie in raport cu debitul principal, in situatia in care suma datorata in contul acestui debit a fost stabilita prin decizie emisa de organul fiscal.

Potrivit prevederilor art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Din prevederile legale sus invocate rezulta ca diferenta de impozit pe venit se achita in termen de 60 de zile de la comunicarea deciziei de impunere anuala, iar pentru nerespectarea termenului se datoreaza accesorii, dupa caz, in functie de momentul platii si de perioadele de intarziere inregistrate.

Potrivit prevederilor art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"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 sursă.

(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii. în cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal (...)

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

În speta sunt aplicabile dispozițiile pct.5 din Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2014 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, aprobată prin OMFP nr.550/2014:

"Contribuabilii cărora nu le sunt incidente prevederile art. 82 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile și completarile ulterioare, teza a 2-a, întrucât nu au avut obligația efectuării de plăți anticipate în anul precedent, au obligația efectuării plăților anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit sau contribuții sociale înscrise în decizie și pentru care termenele de plată au expirat, la data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere pentru plăți anticipate."

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei transmise de organul fiscal,

din referatul cauzei, precum si din adresele privind completarea dosarului contestatiei urmare solicitarii organului de solutionare a contestatiei rezulta urmatoarele:

A. Cu privire la accesoriile aferente impozitului pe venituri din activitati independente:

Domnul NRD realizeaza venituri din exercitarea profesiei de avocat din data de 17.03.2004;

Din „Situatia analitica debite plati solduri” a domnului NRD pentru contul „impozit pe venituri din activitati independente” cod “51” se retin urmatoarele:

- in anul 2004 acesta nu achita decat o parte din debitul aferent trimestrului trei ramanand la finalul anului un debit de plata neachitat in suma de qw lei;

- in anul 2006 organul fiscal regleaza contul fiscal al contribuabilului in ceea ce priveste debitul si accesoriile ramanand la finalul anului un sold neachitat in suma de er lei;

- in anul 2007 i-a fost emisa decizia de impunere nr. a/dec15, contribuabilul efectuand plati in suma de w2 lei fara a acoperi in integralitate debitul stabilit in suma de w3 lei prin decizia de impunere, astfel la finalul anului 2007 ramane un sold de plata in suma de w4 lei;

- in anii 2008-2015 contribuabilul efectueaza platile aferente debitelor stabilite prin deciziile de impunere sume ce au stins partial obligatii principale anterioare, in ordinea vechimii, conform prevederilor legale mai sus citate dar si accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente ramase de achitat.

- prin decizia de calcul accesorii nr. a/dec1 au fost calculate accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de x1 lei pentru perioada 31.12.2011-31.12.2012;

- prin decizia de calcul accesorii nr. a/dec2 au fost calculate accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de y1 lei pentru perioada 31.12.2012-31.12.2013;

- prin decizia de calcul accesorii nr. a/dec3 au fost calculate accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de z1 lei pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014;

- prin decizia de calcul accesorii nr. a/dec4 au fost calculate accesorii aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de w1 lei pentru perioada 31.12.2014-31.12.2015.

Precizarea contribuabilului cu privire la comunicarea deciziilor de impunere cu intarziere, in sensul ca platile anticipate sunt stabilite anterior datei de comunicare nu poate fi retinuta favorabil in sustinerea cauzei avand in vedere faptul ca contribuabilii au obligatia efectuarii platilor anticipate pana la primirea deciziei de impunere la nivelul trim.IV, iar la data primirii deciziei de impunere avea obligatia platii si a diferentei de impozit dintre nivelul stabilit prin decizie si nivelul trim.IV. Pentru neachitarea obligatiilor fiscale se calculeaza accesorii, **incepand cu ziua imediat urmatoare termenului scadent** pana la data stingerii sumei datorate si se sting in ordinea vechimii.

De altfel, inclusiv contestatarul recunoaste achitarea cu intarziere a unor obligatii de plata.

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

Din „Situatia analitica debite plati solduri” a domnului NRD pentru contul „diferentele de impozit anual de regularizat” cod “63” rezulta urmatoarele:

- pentru anii 2006-2007 contribuabilul nu a efectuat nicio plata;

- pentru anul 2008 din plata in suma de fg lei au fost stinse o parte din debitele restante neachitate, o parte din debitele curente si accesoriile aferente debitelor neachitate;

- pentru anii 2009-2011 din platile efectuate de contribuabil au fost stinse o parte din debitele restante neachitate, o parte din debitele curente si accesoriile aferente debitelor neachitate. In anul 2011 din plata de hj lei au fost stinse obligatii curente in suma de 16.155 lei, iar diferenta de lk lei a stins obligatii de plata restante;

- pentru anul 2012 contribuabilul nu a efectuat nicio plata;

- pentru anul 2013 din plata in suma de cv lei au fost stinse o parte din debitele restante neachitate si o parte din debitele curente ramanand un sold de plata in suma de nb lei;

- pentru anul 2014 contribuabilul nu a efectuat nicio plata;

- pentru anul 2015 contribuabilul a efectuat plata in suma de mn lei care a stins in ordinea vechimii din debitul restant ramas neachitat;

- decizia de impunere nr. a/dec5 nu i-a fost comunicata, astfel ca nu ii este opozabila si nu produce efecte juridice;

- prin decizia de calcul accesorii nr. a/dec1 au fost calculate accesorii aferente diferentelor de impozit de regularizat in suma de x2 lei pentru perioada 31.12.2011-31.12.2012;

- prin decizia de calcul accesorii nr. a/dec2 au fost calculate accesorii aferente diferentelor de impozit de regularizat in suma de y2 lei pentru perioada 31.12.2012-31.12.2013;

- prin decizia de calcul accesorii nr. a/dec3 au fost calculate accesorii aferente diferentelor de impozit de regularizat in suma de z4 lei pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014;

- prin decizia de calcul accesorii nr. a/dec4 au fost calculate accesorii aferente diferentelor de impozit de regularizat in suma de w3 lei pentru perioada 31.12.2014-31.12.2015.

Astfel, din cele prezentate rezulta ca domnul NRD a efectuat plati care au stins debitele restante, curente dar si o parte din accesoriile stabilite pentru debitele neachitate la termenul scadent.

Avand in vedere ca in dosarul contestatiei nu au fost anexate documentele prin care sa se faca dovada respectarii procedurii de comunicare pentru decizia de impunere nr. a/dec5 ce a constituit o parte din baza de calcul a accesoriilor, organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr. a/adresaorgan a solicitat organului fiscal emitent sa procedeze la completarea dosarului cu documente si informatiile ce au legatura cu cauza supusa solutionarii.

Organul fiscal prin adresele nr. a/c4 si nr. A/c5, raspunde la solicitarea organului de solutionare a contestatiei, fara sa anexeze sau sa se pronunte cu privire la respectarea procedurii de comunicare pentru decizia de impunere nr. a/dec5, documentele fiind lipsa din dosarul contestatiei.

Astfel, scadenta in cazul impozitului pe venit este determinata in functie de data comunicarii deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligatiile de plata, iar accesoriile se calculeaza **numai pentru neachitarea la scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata, ori organul fiscal nu face dovada indeplinirii procedurii de comunicare pentru decizia de impunere nr. a/dec5 care a stat la baza emiterii deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii contestate, respectiv dovada indeplinirii procedurii de comunicare pentru Decizia de impunere anuala pe anul 2011 nr. nr. a/dec5.

In lipsa documentelor care sa faca dovada comunicarii deciziei de impunere prin care s-au stabilit debitele care au generat calculul accesoriilor contestate nu se poate

stabili scadenta obligatiilor fiscale principale si pe cale de consecinta a legalitatii calculului obligatiilor fiscale accesorii.

Potrivit art. 7 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. în analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte”.

Astfel, potrivit normelor legale sus citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului şi în acest scop să-şi exercite rolul său activ, fiind îndreptat să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele pe care le considera utile în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.

Ținând cont că organul fiscal nu a făcut dovada comunicării deciziei de impunere nr. a/dec5, iar plățile efectuate de contribuabil au stins o parte din debitul stabilit prin decizia necomunicată, astfel a fost denaturată ordinea de stingere, calculându-se în mod eronat accesorii pentru debite comunicate pentru care au fost efectuate plăți.

Prin urmare, organul fiscal nu era îndreptat la calculul accesoriilor aferente deciziei pentru care nu s-a respectat procedura de comunicare, pentru decizia de impunere aferentă anului 2011 nr. a/dec5, prin care s-a stabilit diferența de impozit de regularizat în suma de a1 lei pentru care s-au calculat accesorii în suma de df lei ($df1 + df2$), și se impune reanalizarea ordinii de stingere a plăților efectuate pentru deciziile de impunere nr. a/dec12, a/dec13 și nr. a/dec14 pentru care au fost calculate accesoriile în suma de rt lei ($rt1 + rt2 + rt3$).

Fata de cele prezentate urmează a se dispune, în temeiul art.279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, desființarea în parte a deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 și nr. a/dec4, prin care s-au calculat accesorii aferente diferențelor de impozit de regularizat în suma de **vc lei**.

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4-11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, unde se stipulează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. înainte 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.”

În concluzie, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice va proceda la reanalizarea situației fiscale a contribuabilului, cu privire la accesoriile în suma de **vc lei**, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile acestuia și de reținerile din prezenta decizie.

In ceea ce priveste accesoriile stabilite prin Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4 aferente diferentelor de impozit anual de regularizat in suma de **mn lei** si aferente platilor anticipate datorate cu titlu de impozit pe venit in suma de **p lei** au fost calculate de catre organul fiscal in mod corect si in conformitate cu prevederile legale in vigoare, in conditiile in care obligatiile fiscale stabilite, *nu au fost achitate intodeauna integral si in termenul legal*, platile efectuate de contribuabil, fiind insuficiente pentru a stinge integral obligatia de plata, drept urmare contestatia formulata de domnul NRD impotriva Deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4, urmeaza a fi respinsa in parte ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.3. Referitor la accesoriile aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate in suma totala de zy lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal este indreptatit sa calculeze accesorii aferente obligatiilor fiscale, in conditiile in care pe de o parte obligatia fiscala transmisa informatic de CNAS ce a constituit baza de calcul a accesoriilor nu au fost transmise titlurile de creanta, iar pe de alta parte contribuabilul efectueaza plati care sting debite transmise de CASMB.

In fapt prin Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4, Administratia sector 2 a Finantelor Publice a calculat pentru perioada 16.03.2011-31.12.2015, accesorii in suma de zy lei pentru CASS din venituri din activitati independente aferente debitelor individualizate prin urmatoarele titluri de creanta:

- decizia de impunere nr. a/dec6, pentru care nu exista titlu de creanta si dovada comunicarii;
- decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru anul 2013 nr. a/dec7, prin care au fost stabilite obligatii de plata CASS in suma totala de un lei (un1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2013), comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de in data de **21.05.2014**;
- decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru anul 2014 nr. a/dec8, prin care au fost stabilite obligatii de plata CASS in suma totala de rt lei (rt1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2014), a fost transmisa prin posta si returnata in data de 15.07.2014 cu mentiunea "destinatat lipsa domiciliu" si ulterior comunicata 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. a/dec10, prin care au fost stabilite obligatii de plata CASS in suma totala de sd lei (sd1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2015), comunicata prin intermediul spatiului privat virtual de in data de **19.06.2015**.

Potrivit informatiilor furnizate de situatia analitica debite plati solduri, la codul "111" si a precizarilor organului fiscal, in anul 2013 in baza Protocolul Cadru stabilit prin Ordinul comun nr. 806/608/934/2012, CASMB a transmis informatic un debit restant aferent anului 2011 in suma de qa lei.

Prin contestatia formulata contribuabilul invoca faptul ca debitele aferente CASS se datoreaza de persoanele asigurate, ori acesta considera ca nu datoreaza debite si accesorii decat incepand cu anul 2015 chiar daca incepand cu anul 2013 prin receptionarea deciziilor de impunere anticipata a inceput sa efectueze plati, nu recunoaste obligatiile de plata anterioare anului 2013. De asemenea precizeaza in cadrul contestatiei ca nu a semnat niciun contract de asigurari de sanatate sau similar cu Statul roman sau

interpus acestuia și nu a beneficiat în ultimii 15 ani, de niciun tratament medical de niciun fel.

Contribuabilul, precizează prin contestația formulată ca decizia de impunere nr. a/dec6 referitoare la contribuții asigurări sociale de sănătate, pentru care i s-au calculat accesorii nu i-a fost comunicată niciodată, astfel ca nu este opozabilă și nu produce efecte juridice.

Din situația analitică debite plăți solduri pentru anii 2014-2015 rezulta că domnul NRD a efectuat plăți voluntare aferente CASS pentru venituri din activități independente care au stins debite în ordinea vechimii.

In 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 procedură 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 reținerea 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 scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.[...]

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

Incepand cu data de 1 martie 2014 au intrat in vigoare prevederile O.U.G. nr. 8/2014, care a modificat art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 120 (1) Dobânzile reprezinta echivalentul prejudiciului creat titularului creantei fiscale ca urmare a neachitarii de catre debitor a obligatiilor de plata la scadenta si se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

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

“Art. 120¹. – (1) Penalitatile de întârziere reprezinta sanctiunea pentru neindeplinirea obligatiilor de plata la scadenta si se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozitiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile in mod corespunzator”.

In ceea ce priveste transferarea competentei de administrare a contributiilor sociale datorate de persoanele fizice care obtin venituri din activitati independente, prin art. V din O.U.G. nr. 125/2011 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal au fost stabilite urmatoarele:

“Art. V. – (1) începând cu data de 1 iulie 2012, competenta de administrare a contributiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevazute la cap. II si III din titlul IX² al Codului fiscal revine Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”

(2) Competenta de administrare a contributiilor sociale datorate de persoanele fizice prevazute la alin. (1) 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 fiecărei perioade.

(3) Prin exceptie de la prevederile alin. (2), in cazul efectuării inspectiei fiscale pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, stabilirea contributiilor sociale, precum si solutionarea contestatiilor impotriva actelor administrative prin care s-a facut stabilirea revin organelor fiscale prevazute la alin. (1).

(8) începând cu data de 1 iulie 2012, contributiile sociale datorate de persoanele fizice prevazute la cap. II si III din titlul IX² al Codului fiscal se achita la unitatile Trezoreriei Statului din cadrul organelor fiscale in raza carora sunt luati in administrare contribuabilii, in conturi de venituri bugetare distincte, codificate cu codul de identificare fiscala al contribuabililor”.

Prin urmare, conform dispozitiilor legale antecitate, dobanzile si penalitatile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea la termen a obligatiilor fata de bugetul general consolidat, ca o masura accesorie in raport cu debitul principal, de la data scadentei si pana la data achitarii efective.

Potrivit Protocolului - cadru de predare – primire a documentelor si informațiilor privind contribuțiile sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap.II si III din Titlul IX al Codului fiscal, aprobat prin Ordinului comun al Ministerului Finantelor

Publice, al Ministerului Sanatatii si al Ministerului Muncii, Familiei si Protectiei Sociale nr. 806/608/934/06.06.2012:

„1. *Obiectul predării-primirii il constituie:*

a) *inscrisurile, in original, in care sunt individualizate creanțele datorate si neachitate până la data predării-preluării si care reprezintă titluri executorii;*

b) *titlurile de creanță, in original, in care sunt individualizate creanțele datorate incepând cu data de 1 iulie 2012 (ex. titlurile in care sunt individualizate plățile anticipate, declarații individuale de asigurare sau alte inscrisuri intocmite in acest sens),*

c) *situația soldurilor contribuțiilor stabilite până la data de 30 iunie 2012 si neincasate până la aceeași dată;*

d) *situația sumelor plătite in 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 impotriva actelor prin care se dispun si se duc la indeplinire măsurile asigurătorii, precum si in cazul litigiilor ce privesc procedurile de insolvență, aferente creanțelor,*

Fiecare dosar (in original) trebuie opisat si insoțit de o fisă a dosarului care să prezinte modul in care a fost derulată procedura in speță. Fisa 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 in judecată, întâmpinare, orice alte inscrisuri depuse de părți in dosar etc.)

f) *titlurile de creanță, in original, prevăzute la pct. 3, comunicate in condițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, cu excepția celor care nu au fost comunicate potrivit art. 44 din Codul de procedură fiscală si care vor fi comunicate de către organele competente ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală in a căror rază teritorială isi au domiciliul asiguratii.*

g) *orice alte documente si informații disponibile, necesare urmării si verificării sumelor datorate, cum ar fi:*

- *hotărâri judecătorești prin care s-a dispus suspendarea actului administrativ emis de CNAS si CNPP,*

- *eventualele diferențe stabilite de organele de control din subordinea Casei Naționale de Asigurări de Sănătate si Casei Naționale de Pensii Publice,*

- *baza de calcul pe perioade de declarare,*

- *acte administrative prin care s-au acordat inlesniri la plată, potrivit legii, aflate in derulare, etc. »*

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

“9. Casa Națională de Asigurări de Sănătate, prin organele competente ale acesteia si Casa Națională de Pensii Publice, prin organele competente ale acesteia care efectuează predarea răspund de valabilitatea, realitatea, actualitatea datelor si documentelor si 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).

Competența 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 predării-primirii constituindu-l printre altele si inregistrurile, in original, in care sunt individualizate creanțele datorate si neachitate până la data predării-preluării si care reprezintă titluri executorii, titlurile de creanță, in original, in care sunt individualizate creanțele datorate incepând cu data de 1 iulie 2012 si situația soldurilor contribuțiilor stabilite până la data de 30 iunie 2012 si neincasate până la aceeași dată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si a prevederilor legale mai sus prezentate rezulta urmatoarele:

- dobanzile si penalitatile de intarziere se calculeaza pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata;

- prin deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii au fost calculate accesorii la debite transmise informatic de CNAS si debite stabilite de Administratia sector 2 a Finantelor Publice prin urmatoarele titluri de creanta:

- decizia de impunere nr. a/dec6, pentru care nu exista titlu de creanta si dovada comunicarii;

- decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru anul 2013 nr. a/dec7, prin care au fost stabilite obligatii de plata CASS in suma totala de un lei (sd *4), comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de in data de **21.05.2014**;

- decizia de impunere privind platile anticipate cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate pentru anul 2014 nr. a/dec8, prin care au fost stabilite obligatii de plata CASS in suma totala de cv lei (cv1 *4), a fost transmisa prin posta si returnata in data de 15.07.2014 cu mentiunea "destinatar lipsa domiciliu" si ulterior comunicata 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. a/dec10, prin care au fost stabilite obligatii de plata CASS in suma totala de we lei (we1 *4), comunicata prin intermediul spatiului privat virtual de in data de **19.06.2015**;

- prin decizia de calcul accesorii nr. a/dec2 au fost calculate accesorii aferente obligatiilor de plata CASS in suma de y3 lei pentru perioada 31.12.2012-31.12.2013;

- prin decizia de calcul accesorii nr. a/dec3 au fost calculate accesorii aferente obligatiilor de plata CASS in suma de z2 lei pentru perioada 31.12.2013-31.12.2014;

- prin decizia de calcul accesorii nr. a/dec4 au fost calculate accesorii aferente obligatiilor de plata CASS in suma de w2 lei pentru perioada 31.12.2014-31.12.2015;

- contribuabilul NRD efectueaza in anul 2014 plati in suma de bn lei si in anul 2015 plati in suma de 6.705 lei care sting din obligatii de plata transmise informatic de CNAS.

La dosarul contestatiei nu este anexat documentul care a stat la baza emiterii deciziei atacate, respectiv documentul nr. a/dec6 si dovada comunicarii acestuia catre contribuabil.

Desi prin adresa nr. a/adresaorgan s-a solicitat Administratiei sector 2 a Finantelor Publice sa procedeze la completarea dosarului contestatiei cu titlul de creanta si dovada de comunicare a acestuia in baza carora a fost transmis in baza de date soldul neachitat si asupra caruia s-au calculat accesoriile, prin adresele inregistrate la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. a/c4 si nr. a/c5, organul fiscal nu a anexat decizia de impunere nr. a/dec6 emisa de CNAS, documentul fiind lipsa din dosarul contestatiei.

In speta sunt incidente si dispozitiile **art. 115** din OG 92/2003 din Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare cu privire la ordinea de stingere a obligatiilor de plata:

“(1) Daca un contribuabil datoreaza mai multe tipuri de impozite, taxe, contributii si alte sume reprezentând creante fiscale prevazute la [art. 21](#) alin. (2) lit. a), iar suma platita nu este suficienta pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluia tip de creanta fiscala principala pe care o stabileste contribuabilul sau care este distribuita, potrivit prevederilor art. 114, de catre organul fiscal competent, dupa caz, stingerea efectuându-se, de drept, in urmatoarea ordine:

*(...) b) **toate obligatiile fiscale principale, in ordinea vechimii, și apoi obligatiile fiscale accesorii, in ordinea vechimii.** in cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare in plata, se aplica prevederile [art. 175](#) alin. (41)(...)”*

(2) Vechimea obligatiilor fiscale de plata se stabileste astfel:

*a) **in functie de scadenta, pentru obligatiile fiscale principale;***

*b) **in functie de data comunicarii, pentru diferentele de obligatii fiscale principale stabilite de organele competente, precum si pentru obligatiile fiscale accesorii;**”*

De asemenea, in ceea ce priveste platile anticipate datorate cu titlu de CASS art. 296²⁴ alin (2),(3),(4) din Codul fiscal, care prevede:

“(2) in cazul contributiei de asigurari sociale de sanatate, platile anticipate prevazute la alin. (1) se stabilesc de organul fiscal competent, potrivit regulilor prevazute la art. 82, prin decizie de impunere, pe baza declaratiei de venit estimat/norma de venit sau a declaratiei privind venitul realizat, dupa caz. in cazul contributiei de asigurari sociale, obligatiile lunare de plata se stabilesc pe baza venitului declarat, prevazut la art. 296²² alin. (1).

*(3) in decizia de impunere, baza de calcul al contributiei de asigurari sociale pentru contribuabilii prevazuti la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) se evidentiaza lunar, iar **plata acestei contributii se efectueaza trimestrial, in 4 rate egale, pâna la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.***

(4) in decizia de impunere, baza de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate pentru contribuabilii prevazuti la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e), h) si i), cu exceptia celor care realizeaza venituri din arendarea bunurilor agricole si a celor care realizeaza venituri din inchirierea camerelor, situate in locuinte proprietate personala, in scop turistic, mentionati la art. 63 alin. (3), se evidentiaza lunar, iar plata se efectueaza trimestrial, in 4 rate egale, pâna la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.”

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca stingerea obligatiilor de plata se face cu respectarea ordinii legale, expres prevazuta de Codul de procedura fiscala, republicat, iar accesoriile se calculeaza **numai** pentru neachitarea la scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **accesoriile fiind stinse doar dupa ce au fost comunicate titlurile de creanta prin care au fost individualizate obligatiile de plata datorate cu titlu de accesorii.**

Nu poate fi retinut argumentul contestatarului privind nedatorarea contributiei de asigurari sociale de sanatate stabilita prin decizia de impunere, pe motiv *ca nu exista contract de asigurare cu CASS sau similar cu Statul Roman*, avand in vedere urmatoarele considerente:

Potrivit dispozitiilor Capitolului II al Titlului IX² din Codul fiscal, persoane fizice care obtin venituri din profesii libere au, **in mod obligatoriu**, calitatea de contribuabil la sistemul public de asigurari sociale de sanatate;

Categoriile de contribuabili exceptate de la plata CASS sunt **expres stipulate** de același act normativ (art. 296²³); persoanele care realizează venituri urmare desfășurării activității de avocat nu sunt cuprinse în aceste excepții. (Excepția este de strictă interpretare și aplicare – exceptio est strictissimae interpretationis - și nu poate fi extinsă și la alte situații pe care normă juridică nu le prevede.)

În speta 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 cărora:

“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; (...).”

Prin urmare, nu poate fi reținut argumentul contestatarului privind nedatorarea contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizia de impunere, pe motiv că nu are contract de asigurare cu Casa de Asigurări de Sănătate, întrucât 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.

Fata de cele prezentate, de dispozițiile imperative ale legii, precum și de faptul că plățile efectuate de contestator sting, în ordinea vechimii, obligații de plată principale și apoi obligațiile fiscale accesorii, **în ordinea vechimii în funcție de data comunicării**, ținând cont că din situația debite plătite a contribuabilului rezultă că plățile efectuate de

contribuabil au stins debite transmise de CASMB pentru care nu exista titlu de creanta comunicat, organul de solutionare contestatii este in imposibilitatea de a se pronunta asupra accesoriilor calculate de organul fiscal, motiv pentru care se impune desfiintarea Deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4 emise de Administratia sector 2 a Finantelor Publice pentru suma de **zy lei**.

Desfiintarea are la baza prevederile art. 279 alin. (3) si alin (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

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

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare. [...]”

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.4-11.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, unde se stipuleaza:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. inaintea 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. in situația in care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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

In consecinta, fata de cele prezentate mai sus, Administratia sector 2 a Finantelor Publice va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contestatarului **NRD**, cu privire la accesoriile in suma de **zy lei**, tinand cont de prevederile legale in vigoare pentru a determina in mod corect situatia fiscala a contribuabilului, de motivatiile acestuia, precum si de cele retinute prin prezenta exercitandu-si rolul activ in vederea **stabilirii corecte a obligatiilor fiscale datorate.**

Pentru considerentele aratate mai sus si in conformitate cu 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.44, art.45, art.85, art.110, art.111, art.115, art.119, art.120, art.120¹, art.216 alin.3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, pct.11.4-11.5 din Instructiunile aprobate

prin OPANAF nr.3741/2015, coroborate cu art.269, art.347 si art. 352 alin.(1) si alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016:

DECIDE

1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **NRD** impotriva urmatoarelor titluri de creanta:

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, prin care au fost calculate accesorii totale in suma de **x lei** din care aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de x_1 lei, diferente de impozit anual de regularizat in suma de x_2 lei;

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec2, prin care au fost calculate accesorii totale in suma de **y lei** din care aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de y_1 lei, diferente de impozit anual de regularizat in suma de x_3 lei;

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec3, prin care s-au stabilit accesorii in suma totala de **z1 lei** aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de z_1 lei;

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec4, prin care au fost calculate accesorii in suma totala de **w lei** aferente impozitului pe venituri din activitati independente in suma de w_1 lei.

2. Desfiinteaza in parte Deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4, prin care Administratia sector 2 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina domnului **NRD** urmatoarele obligatii:

- **vc lei** ($vc_1+vc_2+rt_2+rt_3$) reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit de regularizat

- **zy lei** ($z_1+z_2+z_3$) reprezentand accesorii aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate.

3. Respinge contestatia formulata de domnul **NRD** cu privire la nulitatea Deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/dec1, nr. a/dec2, nr. a/dec3 si nr. a/dec4, emise de Administratia sector 2 a Finantelor Publice.

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.