



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 1



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr nr. 9B,
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIE NR.3427/08.05.2018

privind soluționarea contestației formulate de dl. ...,
înregistrată la DGRFP ...oara sub nr. TMR_DGR .../...

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP ...oara a fost sesizat de Serviciul Fiscal Orășenesc ..., prin adresa înregistrată la DGRFP ...oara – Serviciul soluționare contestații 1 sub nr. TMR_DGR .../..., cu privire la contestația formulată de dl. ..., CNP ..., cu domiciliul fiscal în sat ..., nr. ..., jud.

Contestația a fost depusă la Serviciul Fiscal Orășenesc ... în data de ... sub numărul ... și a fost înregistrată la DGRFP ...oara sub numărul TMR_DGR .../....

Contestația este semnată de d-na avocat ..., pentru care a fost depusă împuternicirea avocațială în original.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../....

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../... s-au stabilit accesorii în suma totală de ... lei, reprezentând:

- dobânzi de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat = ... lei;
- penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat = ... lei;
- dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoane fizice - regularizări = ... lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoane fizice - regularizări = ... lei.

Fata de data emiterii Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../..., acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de

Constatând că în speța sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ...oara este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de dl.

I. Dl. ... a formulat contestație împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere cu nr. .../... (denumită în cele ce urmează decizia contestată), comunicată contestatorului la data de ..., prin care solicită anularea în tot a deciziei contestate pentru suma totală de ... lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru motivele de fapt și de drept pe care le dezvoltă

in cele ce urmează:

Dobânzile si penalitățile de intarziere care fac obiectul deciziei contestate (Anexa 1) sunt in legătura cu obligații fiscale principale (diferențe de impozit pe venit si contribuția de asigurări sociale de sănătate) care au fost stabilite după ce contestatorul a fost supus mai intai unui control inopinat, iar apoi unei inspecții fiscale - proceduri care s-au derulat pe perioada ... (momentul întocmirii de către SFO ... a sesizării către DGRFP ...oara si AJFP ... - IF privind analiza de risc pentru contestator) si ... (momentul comunicării deciziei de impunere emise ca urmare a finalizării inspecției fiscale), adică aproape 2 ani.

Astfel, in cursul anului 2015, ca urmare a realizării de venituri din activitati de internet pe anul 2014 de către contestator împreuna cu alte 4 persoane, acesta a făcut demersuri pentru a afla de la organul fiscal competent, SFO ..., daca exista obligația declarării acestor venituri, a plății impozitelor si contribuțiilor aferente si, in caz afirmativ, modalitatea concreta de punere in aplicare (ce declarație trebuie depusa, cum trebuie completata, de cine trebuie completata etc.). Urmare a acestor discuții, fiecare dintre cele 5 persoane au depus, in ..., declarația 200 pentru veniturile realizate in 2014, indicând un venit net anual de ... lei/persoana, rezultat din impartirea la 5 a venitului net total - ... lei. A doua zi, ..., au fost emise toate cele 5 decizii de impunerea anuala pentru 2014, iar in ... (in termenul legal de 60 de zile de la comunicarea deciziei), contestatorul a achitat impozitul stabilit prin aceste decizii - ... lei/persoana.

In data de ..., SFO ... întocmește o solicitare către DGRFP ...oara si AJFP ... - IF privind analiza de risc doar pentru contestator, solicitare in urma căreia a fost efectuat un control inopinat care s-a desfășurat, la sediul AJFP ..., in perioada ...-... (mai exact, in zilele de ..., ..., ..., ..., ..., ...), astfel cum rezulta din Procesul Verbal încheiat la ..., înregistrat la AJFP ... sub nr. .../... (Anexa 2), denumit in cele ce urmează procesul verbal, întocmit ca document final al acestui control inopinat care s-a desfășurat, așadar, pe o perioada de aproape 1 an, cu depășirea evidentei termenului prevăzut la art. 134 alin. 3 Cod procedura fiscala (*"durata efectuării controlului inopinat este stabilita de conducătorul organului de control, in funcție de obiectivele controlului, si nu poate fi mai mare de 30 de zile"*) si a oricărui termen rezonabil.

Cu toate ca a fost chemat de atâtea ori la organul de control pe parcursul controlului inopinat, unde a prezentat toate documentele solicitate, si, deși aceleași organe de control aveau cunoștința despre obținerea de venituri si in anul 2015 [așa cum rezulta din Nota explicativa din ... (Întrebarea 2 -Raspuns 2), anexata la Procesul Verbal], totuși contestatorul nu a primit niciun sfat cu privire la modalitatea corecta de a proceda pentru declararea veniturilor pe 2015.

Prin urmare, observând ca a trecut termenul de depunere a declarațiilor 200 pentru 2015 (25.05.2016) si ca nu a primit niciun răspuns in legătura cu concluziile controlului inopinat, au procedat identic anului anterior - singura modalitate pe care o știau, nefiindu-le comunicat faptul ca aceasta ar fi greșita. Astfel, in ..., fiecare dintre cele 5 persoane au depus declarația 200 pentru veniturile realizate in 2015 (fiind si amendați fiecare pentru nedepunerea in termen a acestei declarații), indicând un venit net anual de ... lei/persoana, rezultat din impartirea la 5 a venitului net total - ... lei. In 30.06.2016, au fost emise toate cele 5 decizii de impunerea anuala pentru 2015, iar in ... (in termenul legal de 60 de zile de la comunicarea deciziei), contestatorul a achitat impozitul stabilit prin aceste decizii - ... lei/persoana.

In data de ..., se înregistrează la AJFP ... sub nr. .../..., Procesul Verbal care conține constatările si concluziile controlului inopinat cu privire la perioada 01.01.2014 - 31.12.2014:

- Realizarea de contestator de venituri din activitati pe internet (încasări pentru serviciile prestate pentru ...) si efectuarea, totodată, de cheltuieli pentru realizarea

acestor venituri (plăți către ...);

- Contestator este singura persoana care are calitatea de contribuabil, bazat pe faptul ca toate documentele justificative sunt întocmite pe numele acestuia si ca nu a justificat asocierea cu celelalte 4 persoane;

- Venitul net realizat a fost impartit eronat in mod egal la toate cele 5 persoane, prin urmare si quantumul impozitului pe venit de plata datorat de contestator a fost diminuat cu sumele stabilite in sarcina celorlalte 4 persoane;

- Venitul net realizat a fost declarat eronat, fiind diminuat prin impartirea in mod egal la toate cele 5 persoane, prin urmare si baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate a fost diminuată;

- Contestatorul nu datorează TVA aferenta prestării de servicii intracomunitare;

- Propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale generale strict in ceea ce-l privește, pentru stabilirea obligațiilor de plata constând in impozit pe venit si CASS pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2014.

Cu toate ca propunerea de inspecție fiscală este conținută in acest document înregistrat la AJFP ... in data de ..., avizul de inspecție fiscală este emis abia in ..., adică 9 luni mai târziu, când, in fapt, contestatorul a fost chemat din nou la sediul AJFP ..., strict formal pentru ca documentele erau deja in posesia organelor de inspecție fiscală.

Ca urmare a inspecției fiscale, a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor la persoane fizice cu nr. .../..., înregistrată la AJFP ... sub nr. .../..., denumită in cele ce urmează Decizia .../2017 (Anexa 3), prin care organele de inspecție fiscală, in baza RIF nr. .../... (Anexa 4), preluând cea mai mare parte a constatărilor si concluziilor controlului inopinat (de altfel, unul din inspectori a realizat atât controlul inopinat cat si inspecția fiscală) au stabilit suplimentar in sarcina petentului contestator următoarele obligații fiscale:

1. Impozit pe venit stabilit suplimentar

A. pentru 2014 - ... lei

B. pentru 2015 - ... lei

2. CASS individuală stabilită suplimentar - ... lei

A. Pentru 2014 - ... lei

B. Pentru 2015 - ... lei.

La aceste sume, prin decizia contestată, sunt calculate dobanzi si penalități de intarziere, pe care le contesta.

După momentul comunicării Deciziei .../2017 - ... (Anexa 5), contestatorul a plătit prin internet banking (Anexele 6 si 7), la data de ... si la data de ..., suma de ... lei, respectiv de ... lei pentru achitarea obligațiilor fiscale stabilite de organele fiscale ca diferențe de impozit anual de regularizat (pe anul 2016), cu scadența la 11.09.2017. Aceste sume nu au fost scăzute de organul fiscal competent din acele obligații fiscale, ci din suma de ... lei (impozitul pe venit stabilit suplimentar pe anul 2014), motiv pentru care la data de ..., aceasta suma ajunge la ... lei si apoi, in ..., la ... lei, iar obligațiile fiscale reprezentând diferențe de impozit anual de regularizat (pe anul 2016) sunt considerate neachitate si, începând cu data de ..., sunt calculate de organul fiscal dobanzi si penalități de intarziere la aceste sume, in plus fiind somat contestatorul sa plătească, organul fiscal competent emițând somație si titlu executoriu in acest sens (Anexele 8 si 9). Rezulta clar, din quantumul sumele achitate, intenția contestatorului de a le achita pentru stingerea obligațiilor fiscale reprezentând diferențe de impozit anual de regularizat (pe anul 2016) si nu alte sume.

De asemenea, după momentul comunicării Deciziei .../2017, au existat discuții referitor la modalitatea de a proceda cu privire la sumele plătite de fiecare dintre celelalte 4 persoane, cu titlu de impozit pe 2014 si 2015, adică suma de ... lei + ... lei =

... lei/persoana, respectiv suma totala de ... lei (4*... lei). Concluzia a fost ca cele 4 persoane sa facă cereri de compensare a acestor sume de restituit cu sumele datorate de contestator. Astfel ca, in data de ..., au fost emise Deciziile privind compensarea obligațiilor fiscale nr. ..., ..., ... si .../... (Anexele 10, 11, 12 si 13), iar ca urmare a compensării a mai rămas de achitat (cu titlu de obligații principale) o diferența de ... lei [... + ... + ... + ... - ...], pe care contestatorul a achitat-o pe loc, astfel cum rezulta din chitanța seria ... nr. .../... (Anexa 14).

La data de ... este emisa si comunicata decizia contestata, iar in data de ... contestatorul achita integral si CASS stabilita suplimentar de plata prin Decizia .../2017, in cuantum de ... lei, astfel cum rezulta din chitanța seria ... nr. .../... (Anexa 15).

Având in vedere întreaga situație prezentata mai sus, este perfect justificata reacția de indignare a contestatorului in momentul in care i s-a adus la cunoștința decizia contestata, mai ales pentru ca a așteptat 2 ani ca sa primească un răspuns final de la organele fiscale si pentru ca, după ce l-a primit, a crezut ca totul este lămurit si trebuie doar sa-si achite obligațiile stabilite prin Decizia .../2017, lucru pe care l-a făcut intr-un timp relativ scurt, data fiind si suma destul de mare de achitat. Arata ca Decizia .../2017 nu a fost contestata de către contestator, tocmai pentru ca inca de la început acesta si-a arătat disponibilitatea de a proceda așa cum si indica organele fiscale ca este corect si legal. Daca sumele din Decizia .../2017 ar fi fost stabilite de organele fiscale inca de la momentul in care a declarat veniturile pe 2014 si 2015 si daca de la același moment i s-ar fi spus ca doar contestatorul trebuie sa depună declarație fiscală, de atunci ar fi declarat doar dansul veniturile si ar fi plătit sumele stabilite.

1. Dispoziții legale din care rezulta natura juridica si scopul avut in vedere prin reglementarea dobânzilor si penalităților de intarziere

In conformitate cu art. 1 pct. 20 Cod procedura fiscala, prin dobânda se înțelege *„obligația fiscala accesorie reprezentând prejudiciul creat titularului creanței fiscale principale ca urmare a neachitării la scadenta de către debitor a obligațiilor fiscale principale”*.

De asemenea, conform art. 1 pct. 33 Cod procedura fiscala, prin penalitate de intarziere se înțelege *„obligația fiscala accesorie reprezentând sancțiunea pentru neachitarea la scadenta de către debitor a obligațiilor fiscale principale”*, iar conform art. 176 alin. 4 Cod procedura fiscala *„penalitatea de intarziere nu se aplica pentru obligațiile fiscale principale nedecarate de contribuabil/plătitor si stabilite de organul de inspecție fiscala prin decizii de impunere”*.

2. Principii generale de conduita in administrarea creanțelor fiscale

Principiul legalității (art. 4 Cod procedura fiscala)

(1) Creanțele fiscale si obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului/plătitorului sunt cele prevăzute de lege.

(2) Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfasoara in conformitate cu dispozițiile legii.

Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor si obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate in procedura.

Exercitarea dreptului de apreciere (art. 6 Cod procedura fiscala)

(1) Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atribuțiilor si competentelor ce ii revin, relevanta stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevăzute de lege si sa adopte soluția întemeiata pe prevederile legate, precum si pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare in cauza raportat la momentul luării

unei decizii. [...].

(2) Organul fiscal isi exercita dreptul de apreciere in limitele rezonabilității si echitații, asigurând o proporție justa intre scopul urmărit si mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de cate ori organul fiscal trebuie sa stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie sa fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului sa isi exercite dreptul sau sa isi îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

Rolul activ si alte reguli de conduita (art. 7 Cod procedura fiscala)

(1) In desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal instiinteaza contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor si obligațiilor prevăzute de lege ce ii revin acestuia in desfășurarea procedurii.

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

(3) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informațiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. In analiza efectuata, organul fiscal este obligat sa identifice si sa ia in considerare toate circumstanțele edificatoare fiecarui caz in parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examinărilor, in funcție de circumstanțele fiecarui caz in parte si de limitele prevăzute de lege.

Buna-credința (art. 12 Cod procedura fiscala)

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor si organul fiscal trebuie sa fie fundamentate pe buna-credința.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie sa isi îndeplinească obligațiile si sa isi exercite drepturile potrivit scopului in vederea căruia au fast recunoscute de lege si sa declare corect datele si informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie sa respecte drepturile contribuabilului/plătitorului in fiecare procedura de administrare a creanțelor fiscale aflata in derulare.

(4) Buna-credința a contribuabililor se prezuma pana când organul fiscal dovedește contrariul.

3. Considerente de fond privind anularea deciziei contestate cu privire la accesoriile calculate pentru CASS individuala stabilita suplimentar

Se poate observa ca in anexa la decizia contestata, anexa in care este redat in detaliu modul de calcul al dobânzilor si penalităților de intarziere aferente obligațiilor fiscale principale (impozit pe venit si CASS), pentru suma de ... lei, reprezentând CASS individuala stabilita suplimentar pentru anii 2014 si 2015 (este indicata Decizia .../2017), SFO ... a calculat si stabilit următoarele accesorii:

- dobânda - ... lei, prin aplicarea următorului calcul:

... lei * ... zile (perioada ...-...) * 0,02% (nivelul dobânzii fiscale)

- penalitati de intarziere -... lei, prin aplicarea următorului calcul:

... lei * ... zile (perioada ...-...) * 0,01% (nivelul penalitati de intarziere)

Insa, organul fiscal a omis sa ia in considerare aspecte esențiale, si anume ca in conformitate cu art. 296²⁵ alin. 4 Cod Fiscal „*stabilirea obligațiilor anuale de plata a*

contribuției de asigurări sociale de sănătate, precum și încadrarea în plafonul minim prevăzut la art. 296²² alin. (2), (21), (22), (5) și (6) se realizează de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală" și ca în conformitate cu alin. 6 al aceluiași articol plata contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizia de impunere anuală se efectuează în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei, iar sumele achitate în plus se compensează sau se restituie potrivit prevederilor Codului de procedura fiscală. Prin urmare, câtă vreme nu există decizie de impunere anuală cu privire la stabilirea CASS, care să fie comunicată contestatorului și de la a cărei comunicare să curgă termenul legal de plată, nu se poate vorbi de calculul dobânzilor și penalităților de întârziere aferente acestei obligații fiscale principale.

Or, nici în anul 2015 și nici în anul 2016 nu au fost emise de către organul fiscal competent astfel de decizii anuale de impunere cu privire la CASS (doar decizii de impunere anuală privind impozitul pe venit), cu toate că, așa cum a arătat și cum rezultă din toate actele de control fiscal, în fiecare din acești ani contestatorul și celelalte 4 persoane au depus declarațiile 200.

Prin urmare, considera că în mod neîntemeiat SFO ... a calculat, pentru perioada ... - ..., accesorii aferente CASS stabilită abia prin Decizia .../2017, comunicată petentului contestator la data de Petentul contestator a plătit integral CASS în suma de ... lei la data de ..., așa cum rezultă din chitanța seria ... nr. .../..., anexată ca Anexa 15.

Argumentația de mai sus este susținută și de mențiunile exprese din Decizia .../2017 (pag. 5) și din RIF .../... (pag. 6 și 7) ale organelor de inspecție fiscală: „Anul 2014 [...] stabilindu-se suplimentar în sarcina acestuia CASS individuală de plată în suma de ... lei (anexa nr. 4). În acest sens precizăm că întrucât până la data întocmirii prezentului raport de inspecție fiscală organul fiscal competent din cadrul AJFP ... nu a emis decizie de impunere anuală, pentru suma de ... lei, echipa de inspecție fiscală nu a calculat dobânzi și penalități de întârziere” și „Anul 2015 [...] stabilindu-se suplimentar în sarcina acestuia CASS individuală de plată în suma de ... lei (anexa nr. 4). În acest sens precizăm că întrucât până la data întocmirii prezentului raport de inspecție fiscală organul fiscal competent din cadrul AJFP ... nu a emis decizie de impunere anuală, pentru suma de ... lei, echipa de inspecție fiscală nu a calculat dobânzi și penalități de întârziere”.

3. Considerente de fond privind anularea deciziei contestate cu privire la accesoriile calculate pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar

Având în vedere:

- situația de fapt enunțată mai sus, din care a rezultat că de la momentul întocmirii sesizării adresate de SFO ... către organele fiscale ierarhic superioare cu privire la situația fiscală a contestatorului și a celorlalte 4 persoane (moment situat imediat după cel al depunerii declarațiilor 200 pentru anul 2014) - ... și până la momentul comunicării Deciziei .../2017 -..., au trecut aproape 2 ani, mult peste termenul rezonabil la care face referire art. 6 alin. 3 din Codul de procedura fiscală menționat mai sus;

- principiul rolului activ al organelor fiscale în administrarea creanțelor fiscale și cel al bunei - credințe care trebuie să guverneze relațiile dintre contribuabil și organele fiscale;

- natura juridică a dobânzii, de a fi echivalentul prejudiciului creat pentru neplata la scadență de către contribuabil a obligațiilor fiscale principale;

- natura juridică a penalității de întârziere, de a fi o sancțiune pentru aceeași faptă

culpabila enunțata mai sus.

Calcularea de dobanzi si penalitati de intarziere pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar prin Decizia .../2017 vine In contradicție cu prevederile legale fiscale si principiile enunțate mai sus.

Menționează ca, așa cum rezulta din toate documentele depuse, intarziere in emiterea unor concluzii cu privire la situația fiscală supusa atenției organelor fiscale atât anterior cat si odată cu depunerea declarațiilor 200 pe anul 2014, nu ii este imputabila contestatorului dat fiind ca acesta s-a prezentat de fiecare data când a fost chemat si a depus toate documentele solicitate. In plus, de fiecare data contestatorul si-a achitat integral obligațiile de plata stabilite prin decizie de impunere, aceasta fiind de altfel intenția cu care s-a adresat de prima data organului fiscal - de a fi in regula si de a nu avea probleme fiscale.

Singura persoana prejudiciata in aceasta situație este contestatorul, acesta fiind obligat prin decizia contestata sa plătească in mod netemeinic si nelegal dobanzi si penalitati de intarziere aferente celor 2 ani de controale fiscale, perioada in care a fost ținut intr-o stare de încordare si incertitudine (starea de stres inerenta oricărei deplasări la organele de control, banii si timpul cheltuiți pentru numeroasele deplasări, incertitudinea rezultatului final si a consecințelor acestuia). Acesta se considera neindreptatit cu atât mai mult cu cat a dat dovada ca este un bun contribuabil, achitând toate obligațiile fiscale principale stabilite de organele fiscale, inclusiv cele din Decizia .../2017.

In plus, exista si alte argumente din care rezulta netemeinicia modului In care au fost calculate si stabilite dobanzi si penalitati de intarziere pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar. Astfel, învederează faptul ca pentru impozitul pe profit achitat de celelalte 4 persoane, adică pentru suma de ... lei (4*... lei), achitata in numerar la data de ..., si pentru suma de ... lei (4*... lei), achitata in numerar la data de ..., este netemeinica calcularea de dobanzi si penalitati de intarziere câtă vreme acești bani au fost si au rămas in același cont de trezorerie, nepărăsindu-l niciun moment (cum arata mai sus, in ... s-au emis 4 decizii privind compensarea creanțelor fiscale, prin care banii plățiți anterior de fiecare dintre cele 4 persoane s-au compensat cu aceleași sume stabilite ca fiind datorate doar de petentul contestator prin Decizia .../2017), astfel incat condiția prejudiciului si justificarea sancțiunii nu mai exista.

Având in vedere ca in cele de mai sus a susținut netemeinicia stabilirii acestor dobanzi si penalitati de intarziere, pe motive care le afectează in integralitate, ar fi de prisos sa menționeze, dar o va face de dragul argumentației, ca nu înțelege cum:

- pentru suma de ... lei stabilita ca impozit pe venit suplimentar aferent anului 2014, SFO ... calculează dobanzi si penalitati de intarziere de la 01.01.2015, si nu de la 07.09.2015 (după expirarea termenului de 60 de zile calculat de la comunicarea Decizie de impunere anuala pentru veniturile realizate in 2014 emisa in ...);

- pentru suma de ... lei stabilita ca impozit pe venit suplimentar aferent anului 2015, SFO ... calculează dobanzi si penalitati de intarziere de la ..., si nu de la 29.08.2016 (după expirarea termenului de 60 de zile calculat de la comunicarea Decizie de impunere anuala pentru veniturile realizate in 2015 emisa in 30.06.2016).

Aceste termene de plata sunt menționate in Anexa 3 la RIF .../....

Pentru toate motivele de fapt si de drept expuse pe larg, solicita admiterea contestației si anularea in tot a deciziei contestate.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi si penalitati de intarziere nr. .../..., emisa de Serviciul Fiscal Orășenesc ..., s-au stabilit

accesorii in suma totala de ... lei, reprezentând:

- dobanzi de intarziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat = ... lei, pentru perioada 01.01.2015-...;
- penalitati de intarziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat = ... lei, pentru perioada 01.01.2015-...;
- dobanzi de intarziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorata de persoane fizice - regularizări = ... lei pentru perioada ...-...;
- penalitati de intarziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorata de persoane fizice - regularizări = ... lei pentru perioada ... -....

III. Având in vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare, invocate de către contestator si de către organele fiscale, se retine ca petentul a formulat contestație împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi si penalitati de intarziere nr. .../..., emisa de Serviciul Fiscal Orășenesc

Cauza supusa soluționării este daca in mod corect Serviciul Fiscal Orășenesc ..., in calitate de organ fiscal de administrare, a stabilit accesorii aferente diferenței de impozit pe venit si contribuției de asigurări sociale de sănătate, stabilite în cadrul unei proceduri de control fiscal, începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere pana la data achitarii compensarii/achitarii.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi si penalitati de intarziere nr. .../..., emisa de Serviciul Fiscal Orășenesc ..., s-au stabilit accesorii in suma totala de ... lei, reprezentând:

- dobanzi de intarziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat = ... lei, pentru perioada 01.01.2015-...;
- penalitati de intarziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat = ... lei, pentru perioada 01.01.2015-...;
- dobanzi de intarziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorata de persoane fizice - regularizări = ... lei pentru perioada ...-...;
- penalitati de intarziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorata de persoane fizice - regularizări = ... lei pentru perioada ... -....

Accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi si penalitati de intarziere nr. .../... sunt aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../... si prin declarațiile fiscale .../..., .../..., .../... si .../....

DI. ... a fost supus unei inspecții fiscale, urmare căreia a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. TMG-AIF .../..., ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../....

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../... au fost stabilite creanțe fiscale după cum urmează:

- CASS individuala, perioada supusa verificării fiind 01.01.2014 - 31.12.2015 = ... lei;
- impozit venit, an raportare 2014 = ... lei;
- impozit venit, an raportare 2015 = ... lei.

In data de ..., contribuabilul a achitat suma de ... lei in contul „Diferențe impozit anual de regularizat” - cod 63.

D-na ..., dl. ..., d-na ... si dl. ... au rectificat „Declarația privind veniturile realizate in România” – cod 200 pentru anii 2014 si 2015, declarând ca nu au realizat venit impozabil in anii 2014 si 2015. In baza declarațiilor rectificative cod 200 depuse de d-na ..., dl. ..., d-na ... si dl. ... pentru anii 2014 si 2015, Serviciul Fiscal Orășenesc ... a emis deciziile de impunere anuale pentru anii 2014 si 2015.

Tot in data de ..., d-na ..., dl. ..., d-na ... si dl. ... au depus cereri prin care au solicitat virarea sumelor achitate in anii 2014 si 2015 din contul „Diferențe impozit anual de regularizat” - cod 63, creat pe numele fiecărui contribuabil in parte (achitate in plus ca urmare a rectificării declarațiilor 200 pentru anii 2014 si 2015), in contul d-lui Petre Andrei „Diferențe impozit anual de regularizat” - cod 63 .

Drept urmare, Serviciul Fiscal Orășenesc ... a emis următoarele decizii privind compensarea obligațiilor fiscale, in suma totala de ... lei:

- Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr. .../..., debitor dl. ..., data stingerii prin compensare ..., suma compensata „Regularizări IVG” ... lei;
- Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr. .../..., debitor dl. ..., data stingerii prin compensare ..., suma compensata „Regularizări IVG” ... lei;
- Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr. .../..., debitor dl. ..., data stingerii prin compensare ..., suma compensata „Regularizări IVG” ... lei;
- Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr. .../..., debitor dl. ..., data stingerii prin compensare ..., suma compensata „Regularizări IVG” ... lei.

In drept, potrivit art. 154, art. 157, art. 163, art. 165, art. 173, art. 174, art. 175 art. 176 si art. 178 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

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

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

”Art. 163. - (...) (7) Plata obligațiilor fiscale, altele decât cele prevăzute la alin. (2), se efectuează de către debitori, distinct pe fiecare tip de creanță fiscală”.

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

a) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.

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

- a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;
- b) în funcție de termenul de plată prevăzut la art. 156 alin. (1), pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organul fiscal competent, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii; (...).”.

”Art. 173. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a

obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere**”.

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

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

”**Art. 175.** - (3) În cazul în care, în cadrul unei proceduri de control fiscal, organul fiscal central stabilește diferențe de impozit suplimentare, dobânzile se calculează la diferența de impozit începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere.”

„**ART. 176**

Penalități de întârziere

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

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

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

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

„**ART. 178**

Dobânzi și penalități de întârziere în cazul compensării

În cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere, după caz, se calculează până la data prevăzută la art. 167 alin. (4).”

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

Totodată, în cazul în care, în cadrul unei proceduri de control fiscal, pentru care perioada fiscală este anuală, organul fiscal central stabilește diferențe de impozit suplimentare, dobânzile se calculează la diferența de impozit începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere.

Conform art. 44 și art. 296²² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în situația petentului, regularizarea impozitului pe venit și contribuției de asigurări sociale de sănătate se efectuează anual:

„**TITLUL III***

Impozitul pe venit

Perioada impozabilă

Art. 44

(1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic”

„**Baza de calcul**

ART. 296²²

(...)(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit,

după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”

Așadar pentru creanțele fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../..., petentul datorează dobanzi de întârziere calculate începând cu prima a anului următor celui de impunere, respectiv începând cu 01.01.2015, respectiv ..., până la data achitării efective.

În ceea ce privește data cu care se operează compensările solicitate de d-na ..., dl. ..., d-na ... și dl. ... sunt aplicabile prevederile art. 167 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 167

Compensarea

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

(2) Creanțele debitorului se compensează cu obligații datorate aceluiași buget, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în mod proporțional, cu respectarea condițiilor prevăzute la alin. (1). (...) (4) **Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.**

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

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

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

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

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

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

f) la data comunicării actului de individualizare a sumei, pentru obligațiile de plată de la buget;

g) la data primirii, în condițiile legii, de către organul fiscal a titlurilor executorii emise de alte instituții, în vederea executării silite;

h) la data nașterii dreptului la restituire pentru sumele de restituit potrivit art. 168, astfel:

1. la data plății pentru sumele achitate în plus față de obligațiile fiscale datorate;
2. la data prevăzută de lege pentru depunerea declarației anuale de impozit pe profit, în cazul impozitului pe profit de restituit rezultat din regularizarea anuală, potrivit legii. Restituirea se face în limita sumei rămase după regularizarea impozitului anual cu plățile anticipate neachitate;

3. la data emiterii deciziei de impunere anuală, în cazul impozitului pe venit de restituit rezultat din regularizarea anuală, potrivit legii. Restituirea se face în limita sumei rămase după regularizarea impozitului anual cu plățile anticipate neachitate;

4. la data procesului-verbal de distribuire, pentru sumele rămase după efectuarea distribuirii prevăzute la art. 258;

5. la data prevăzută de lege pentru depunerea declarației fiscale, în cazul sumelor de restituit rezultate din regularizarea prevăzută la art. 170;

6. la data depunerii cererii de restituire, în limita sumei aprobate pentru restituire prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii, pentru celelalte cazuri de sume de restituit.

(6) Creanțele fiscale rezultate din cesiunea notificată potrivit prevederilor art. 28 se sting prin compensare cu obligațiile cesionarului la data notificării cesiunii.

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

Conform dispozițiilor art. 167 alin. (4) din Legea nr. 207/2015, compensarea operează de drept la data la care creanțele exista deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile, iar conform art. 167 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 compensarea se constată de către organul fiscal competent la cererea debitorului sau din oficiu.

În speța, **în data de ...**, d-na ..., dl. ..., d-na ... și dl. ... au depus cereri prin care au solicitat virarea sumelor depuse în anii 2014 și 2015 din contul „Diferențe impozit anual de regularizat” - cod 63, creat pe numele fiecărui contribuabil în parte (achitate în plus ca urmare a rectificării declarațiilor 200 pentru anii 2014 și 2015), în contul d-lui Petre Andrei „Diferențe impozit anual de regularizat” - cod 63 .

În cauza, sunt îndeplinite condițiile legale pentru a opera compensarea, în condițiile în care compensarea este un mijloc legal de stingere a obligațiilor fiscale, dar având în vedere prevederile art. 167 alin. (4) din Legea nr. 207/2015, **compensarea operează de drept la data la care creanțele exista deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile, respectiv în data de**

Astfel, întrucât urmare inspecției fiscale efectuate de AJFP ... a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../... prin care AJFP ... – Inspecție fiscală a stabilit diferențe de impozit suplimentare, pentru care perioada de raportare e anuală, dobânzile se calculează la diferența de impozit începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere și până la data achitării, respectiv compensării, după caz.

În ceea ce privește susținerea petentului ca a întreprins demersurile necesare pentru a declara corect impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate și ca a procedat conform indicațiilor organului fiscal de administrare, din actele aflate la dosarul cauzei nu rezulta ca acesta a întreprins demersuri în acest sens.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură

civila, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neaprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Potentul nu a demonstrat cu mijloace de proba că declararea eronată și plata cu întârziere a impozitului pe venit și a contribuției de asigurări sociale de sănătate s-a datorat organelor fiscale. În plus, potentul nu a contestat Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../... și, implicit, nici procedura de emitere a deciziei de impunere prin care au fost stabilite creanțele fiscale principale.

În plus, încă de la data emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../..., potentul a fost instițuit cu privire la situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale, având în vedere anexa la Decizia de impunere nr. .../..., pe care acesta nu a contestat-o.

Astfel, întrucât dl. ... nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natură mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirmă situația de fapt constatată de organele de administrare fiscală, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru** suma totală de ... lei, reprezentând:

- dobanzi de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat = ... lei;
- penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat = ... lei;
- dobanzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoane fizice - regularizări = ... lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoane fizice - regularizări = ... lei;

stabilita prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr. .../....

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE :

- **Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate de dl. ... împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr. .../... pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- dobanzi de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat = ... lei;
- penalități de întârziere aferente diferențelor de impozit anual de regularizat = ... lei;
- dobanzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoane fizice - regularizări = ... lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoane fizice - regularizări = ... lei.

- prezenta decizie se comunica la :

- dl. ...;
-

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

DIRECTOR GENERAL

....