

DECIZIA nr. 814 din 2019

privind soluționarea contestației formulate de
domnul .X.

înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./12.04.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .x./09.04.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./12.04.2019, cu privire la contestația formulată de domnul .X., CNP ..., cu domiciliul în .X., str. .X., nr. .x., sc. .x., ap. .x., cod poștal .x., jud. .X..

Obiectul contestației, înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./06.03.2019 îl constituie Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./31.12.2018, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 25.01.2019, prin care s-au stabilit accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoane care realizează venituri din activități independente în sumă totală de **.x1. lei**.

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

Din analiza documentelor existente la dosarele cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată domnul .X. solicită anularea deciziei nr. .x./31.12.2018 ca fiind nelegală și netemeinică, pe motivul că documentele care au individualizat accesoriile nu i-au fost comunicate (anexate la decizie), astfel nu au fost respectate normele de procedură referitoare la comunicarea actelor sau înștiințarea debitorului. Astfel, nu există un titlu de creanță care îndeplinește condițiile de a fi considerată titlu executoriu, contrar principiilor stabilite prin art. 622 din Noul Cod de procedură civilă, iar pentru acest motiv decizia atacată este incompletă și prematur formulată.

Contribuabilul ridică excepția prescripției extinctive și susține că organul fiscal a încălcat principiul neretroactivității legii, a încriminării dublei impuneri, cât și egalității în drepturi, respectiv a dreptului la informație, statuate în art. 16 și art. 31 din Constituție;

De asemenea, contestatorul solicită suspendarea executării actelor administrative până la soluționarea contestației împotriva deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. .x./31.12.2018.

II. Prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2018 organele de impunere din cadrul A.J.F.P. .X. au stabilit în sarcina contribuabilului accesorii aferente contribuției sociale de sănătate în sumă totală de .x1. lei pentru perioada 31.12.2017 - 31.12.2018.

Baza de calcul a accesoriilor o constituie următoarele decizii:

- Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2012 nr. .x./13.09.2017, emisă informatic luându-se

ca bază de calcul venitul anual realizat din anul 2012, declarat de contribuabilul prin declarația înregistrată sub nr. .x./22.01.2013, prin care s-au stabilit diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală în sumă totală de .x2. lei.

- Decizia nr. .x./31.05.2012 referitoare la obligațiile de plată și calcul accesorii, prin care s-au stabilit obligații fiscale restante în sumă totală de .x3. lei, din care suma neachitată este .x4. lei;

- Decizia de impunere din oficiu privind stabilirea obligațiilor de plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, ca urmare a nedepunerii declarației, de către contribuabil persoană fizică nr. .x./17.06.2017, prin care s-au stabilit obligații fiscale restante în sumă totală de .x5. lei, din care organele abilitate ale CAS .X. au scăzut la momentul transmiterii obligațiilor fiscale către ANAF suma de .x6. lei, rezultând un debit principal de .x7. lei;

- Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pentru anul 2013 nr. .x./19.02.2013, emisă informatic luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat anului 2013 declarat de contribuabilul prin declarația înregistrată sub nr. .x./01.02.2013, prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit în sumă totală de .x8. lei și CASS în sumă totală de .x9. lei;

- Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pe anul 2014 nr. .x./28.02.2014, emisă informatic luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat anului 2013 declarat de contribuabilul prin declarația înregistrată sub nr. .x., prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit în sumă totală de .x10. lei și CASS în sumă totală de .x9. lei;

- Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pe anul 2015 nr. .x./04.03.2015, emisă informatic luându-se ca bază de calcul venitul anual realizat din anul 2013, declarat de contribuabilul prin declarația înregistrată sub nr. .x./26.05.2014, prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit în sumă totală de .x11. lei și CASS în sumă totală de .x12. lei;

- Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2016 nr. .x./07.03.2016, emisă informatic luându-se ca bază de calcul venitul anual realizat din anul 2014, declarat de contribuabilul prin declarația înregistrată sub nr. .x./26.05.2014, prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit în sumă totală de .x13. lei și CASS în sumă totală de .x2. lei;

- Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2016 nr. .x./29.06.2016, emisă informatic luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat anului 2016 declarat de contribuabilul prin declarația înregistrată sub nr. .x. din 26.05.2016, prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit în sumă totală de .x14. lei și CASS în sumă totală de .x15. lei;

- Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe

anul 2017 nr. .x./27.02.2017, emisă informatic luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat anului 2016 declarat de contribuabilul prin declarația înregistrată sub nr. .x. din 26.05.2016, prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit în sumă totală de .x16. lei și CASS în sumă totală de .x17. lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarele cauzei, având în vedere constatările organelor fiscale, motivațiile contribuabilului și actele normative în vigoare în perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

1. Referitor la invocarea faptului că nu au fost comunicate actele înscrise în anexa deciziei contestată, care au individualizat accesoriile contestate:

Cauza supusă soluționării este dacă motivul invocat de contestator este întemeiat, în condițiile în care actul administrativ fiscal se comunică prin publicitate dacă nu a fost posibilă comunicarea acestuia prin poștă.

În fapt, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./31.12.2018, prin care Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a stabilit dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de .x1. lei, a fost transmisă de Unitatea de imprimare rapidă din cadrul D.G.F.P. Vâlcea cu confirmare poștală (AR) AA..., fiind confirmată de primire la data de 25.01.2019.

Contribuabilul susține că nu au fost respectate normele de procedură referitoare la comunicarea actelor sau înștiințarea debitorului, privind dreptul de a fi informat, iar ca urmare nu există un titlu de creanță care să poată deveni titlu executoriu, în condițiile legii. Totodată, precizează că titlurile de creanță înscrise în anexa deciziei de calcul accesorii nu au fost atașate, astfel consideră că decizia contestată este incompletă și prematură.

În drept, potrivit Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 967 din 20 martie 2017 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, emise și tipărite prin intermediul Unității de imprimare rapidă:

„Art. 1 – Se aprobă modelele, precum și caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare și de păstrare a următoarelor formulare: [...]

3. Decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, prevăzută în anexa nr. 3;

ANEXĂ la Decizia nr. din data de

Cod *1)	Documentul prin care s-a individualizat suma de plată*2)	Categoria de sumă*3)	Perioada pentru care se calculează dobânda sau penalitatea de întârziere	Suma obligației principale	Zile/luni de întârziere	Cota*4)	Suma reprezentând dobândă sau penalitate de întârziere
Total							

*1) Se va menționa codul existent în nomenclatorul aplicației informatice din care se emite, publicat pe portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

*2) Se vor menționa: denumirea documentului care constituie titlu de creanță și prin care s-a individualizat obligația fiscală principală, numărul și data acestuia.

*3) Se va menționa categoria de sumă: dobânzi sau penalități de întârziere.

*4) Nivelul dobânzii și penalității de întârziere se stabilește conform art. 174 alin. (5) și art. 176 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

1. Denumire: Decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere

2. Format: A4/t1

3. Caracteristici de tipărire: se editează din sistemul informatic.

4. Se utilizează în baza art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

5. Se întocmește:

- de compartimentul de evidență pe plătitori, în format electronic, pentru tipărire, transmitere și arhivare;

- de Unitatea de imprimare rapidă, într-un exemplar, în format hârtie.

6. Circulă:

- 1 exemplar la Unitatea de imprimare rapidă, în format electronic,

- 1 exemplar la debitor, în format hârtie.

7. Se arhivează în format electronic la Unitatea de imprimare rapidă.

Conform prevederilor art. 44 și art. 45 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„Art. 44. – (1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat. [...]

(2) Actul administrativ fiscal se comunică după cum urmează:

a) prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent și primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură, data comunicării fiind data ridicării sub semnătură a actului;

b) prin remiterea, sub semnătură, a actului administrativ fiscal de către persoanele împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, data comunicării fiind data remiterii sub semnătură a actului;

c) prin poștă, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, precum și prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia;

d) prin publicitate.

(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. [...]

(4) Dispozițiile Codului de procedură civilă privind comunicarea actelor de procedură sunt aplicabile în mod corespunzător.”

„Art. 45 – Opozabilitatea actului administrativ fiscal

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

De asemenea, începând cu data 01.01.2016 sunt incidente prevederile art. 47 și 48 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 47 Comunicarea actului administrativ fiscal [...]

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului acestora, la domiciliul fiscal, direct, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal, sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică se comunică prin mijloace electronice de transmitere la distanță ori de câte ori contribuabilul/plătitorul a optat pentru această modalitate de emiteri și de comunicare.

(4) În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (3), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate.

(5) Comunicarea prin publicitate se efectuează prin afișarea unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului/plătitorului, după cum urmează:

a) în cazul actelor administrative fiscale emise de organul fiscal central prin afișarea anunțului, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a A.N.A.F.; [...]

(6) Anunțul prevăzut la alin. (5) se menține afișat cel puțin 60 de zile de la data publicării acestuia și conține următoarele elemente:

a) numele și prenumele sau denumirea contribuabilului/plătitorului;

b) domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

c) denumirea, numărul și data emiterii actului administrativ fiscal.

(7) În cazul în care actul administrativ fiscal se comunică prin publicitate, acesta se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.

(8) În cazul actelor administrative fiscale emise de către organul fiscal central, mijloacele electronice de transmitere la distanță, procedura de comunicare a actelor administrative fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță, precum și condițiile în care aceasta se realizează se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice, cu avizul ministrului pentru societatea informațională.[...]

Art. 48 Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

(2) Actul administrativ fiscal care nu a fost comunicat potrivit art. 47 nu este opozabil contribuabilului/plătitorului și nu produce niciun efect juridic.”

Potrivit prevederilor mai sus invocate, decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii este un act administrativ emis și tipărit prin intermediul Unității de imprimare rapidă, împreună cu anexa la această decizie, în care sunt înscrise denumirea documentelor care constituie titluri de creanță și prin care s-au individualizat obligațiile fiscale principale, numărul și data acestora, perioada pentru care se calculează accesoriile, sumele obligațiilor principale, etc., **fără ca aceste titluri de creanță să fie anexate la decizia de calcul accesorii, așa cum consideră eronat contestatarul.**

De asemenea, cu privire la comunicarea actului administrativ fiscal, legea prevede că obligațiile de plată stabilite și individualizate de organul fiscal prin titluri de creanță, în speță obligațiile fiscale accesorii datorate pentru neplata unor debite principale, produc efecte din momentul în care sunt comunicate contribuabilului.

Prin urmare, actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului ori împuternicitului acestora, la domiciliul fiscal, direct, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal, sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire. În cazul în care comunicarea prin poștă sau prin remitere sub semnătură nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate.

Comunicarea prin publicitate se efectuează prin afișarea unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului/plătitorului, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a A.N.A.F.

Din analiza deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2018, rezultă că organele fiscale din cadrul A.J.F.P. .X. au stabilit pentru perioada 31.12.2017 - 31.12.2018 în sarcina domnului .X. dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .x1. lei, individualizate prin următoarele titluri de creanță:

1. - Decizia nr. .x./31.05.2012 referitoare la obligațiile de plată și calculul accesorii, emisă de Casa de Asigurări de Sănătate .X., comunicată prin publicitate în data de 20.07.2012, potrivit anunțului nr. 11708 afișat în data de 04.07.2012 la sediul C.A.S. .X. și pe pagina de internet www.x.ro, întrucât actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin una dintre modalitățile de comunicare prevăzute la art. 44 alin. (2¹) și (2²) din Codul de procedură fiscală;

2. - Decizia de impunere din oficiu nr. .x./17.06.2017 privind stabilirea obligațiilor de plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, ca urmare a nedepunerii declarației, de către contribuabil persoană fizică, emisă de Casa de Asigurări de Sănătate .X., comunicată prin publicitate în data de 26.07.2014, potrivit anunțului nr. 15623 afișat în data de 10.07.2014 la sediul C.A.S. .X., întrucât actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin poștă cu confirmare de primire;

Numărul .x./17.06.2014 a fost acordat de către aplicația informatică în urma importului de date, respectiv acte administrative, efectuat de către Centrul Național pentru Informații Financiare din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în urma Ordinului comun al Ministerului Finanțelor Publice, al Ministerului Sănătății și al Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale nr. 806/608/934/06.06.2012.

3. - Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pentru anul 2013 nr. .x./19.02.2013, comunicată prin publicitate în data de 27.03.2013, potrivit anunțului colectiv nr. 5821978 afișat în data de 11.03.2013 la sediul A.J.F.P. .X. și pe pagina de internet www.anaf.ro, întrucât actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin poștă cu confirmare de primire;

4. - Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și obligațiile de plată cu

titlu de contribuții de asigurări sociale pe anul 2014 nr. .x./28.02.2014, comunicată prin publicitate în data de 27.04.2014, potrivit anunțului colectiv nr. 7446912 afișat în data de 11.04.2014 la sediul A.J.F.P. .X. și pe pagina de internet www.anaf.ro, întrucât actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin poștă cu confirmare de primire;

5. - Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pe anul 2015 nr. .x./04.03.2015, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 18.03.2015;

6. - Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2016 nr. .x./07.03.2016, comunicată prin publicitate în data de 22.04.2016, potrivit anunțului colectiv nr. 11953910 afișat în data de 06.04.2016 la sediul A.J.F.P. .X. și pe pagina de internet www.anaf.ro, întrucât actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin poștă cu confirmare de primire;

7. - Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2016 nr. .x./29.06.2016, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 11.07.2016;

8. - Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2017 nr. .x./27.02.2017, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 07.03.2017;

9. - Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2012 nr. .x./13.09.2017, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 20.09.2017.

Astfel, rezultă că deciziile prin care au fost stabilite debitele principale care au individualizat accesorii contestate au fost comunicate domnului .X. fie prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, fie prin publicitate, după ce plicurile poștale au fost returnate pe motiv că avizat, reavizat, expirat termen de păstrare.

În ceea ce privește calculul accesoriilor pentru perioada 31.12.2017 – 31.12.2018, sunt aplicabile dispozițiile art. 173 și 174 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd:

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

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

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

Prin urmare, dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul principal, în situația în care suma datorată în contul acestui debit a fost stabilită prin decizie emisă de organul competent, opozabilă plătitorului din momentul comunicării sau la o dată ulterioară acesteia. Efectul opozabilității titlului de creanță prin care s-a stabilit obligația principală constă în aceea că autoritatea fiscală nu este în drept să calculeze accesorii și să pretindă plata acestora, câtă vreme contribuabilul nu este obligat la plata debitului principal care a generat accesoriile pretinse.

În concluzie, se reține că accesoriile în sumă totală de .x1. lei înscrise în Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2018 au fost stabilite de către organele de impunere ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. conform reglementărilor legale în materie, în condițiile în care debitele principale nu au fost achitate în totalitate, iar plățile efectuate de contribuabil au stins obligațiile fiscale în ordinea vechimii, conform dispozițiilor art. 115 din Codul de procedură fiscală, respectiv o parte din cele preluate de la Casa de Asigurări de Sănătate .X. potrivit dispozițiilor pct. V din O.U.G. nr. 125/2011, iar prin prezenta contestație contribuabilul nu contestă modul de calcul al accesoriiilor, ci invocă excepții procedurale ca motive de anulare a actului atacat, se va face aplicarea regulii „accesorium sequitur principalem” (accesoriul urmează principalului) și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul .X. în privința accesoriiilor individualizate prin deciziile mai sus menționate în sumă totală de .x1. lei.

2. Referitor la invocarea prescripției dreptului de a stabili accesorii

Cauza supusă soluționării este dacă pentru accesoriiile aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilite de organele fiscale a intervenit efectul prescripției, în condițiile în care, în cursul perioadei de prescripție, organele fiscale au îndeplinit succesiv acte de executare ce au constituit tot atâtea cauze de întrerupere a cursului prescripției, după fiecare întrerupere începând să curgă un nou termen de prescripție.

În fapt, prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./31.12.2018 organele fiscale au stabilit în sarcina contribuabilului dobânzi/penalități de întârziere în sumă totală de .x1. lei aferente obligațiilor de plată calculate pentru perioada 31.12.2017 – 31.12.2018 prin următoarele decizii:

- deciziile de impunere referitoare CASS datorate de persoanele fizice, stabilite și neachitate până la 30 iunie 2012, emise de către Casa de Asigurări de Sănătate .X. și preluate în administrare de A.J.F.P. .X. conform O.U.G. nr. 125/2011;

- deciziile de impunere privind plățile anticipate pe anii 2013-2017;

- decizia de impunere privind diferenței de contribuții de asigurări sociale de sănătate anuală de regularizat pe anul 2012.

Prin contestația formulată contribuabilul invocă excepția prescripției în mod general, fără să identifice titlurile de creanță despre care consideră că a intervenit prescripția și totuși au generat accesorii.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației consideră că contribuabilul a înțeles să invoce prescrierea dreptului de a stabili accesorii pentru obligațiile de plată stabilite în perioada 2012-2013, la restul obligațiilor fiscale principale nefiind îndeplinit termenul de 5 ani prevăzut de legislația în materie.

În drept, potrivit art. 347 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare la acea dată, se reține faptul că în aplicarea art. 231 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr. 2/2008, aprobată prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.754/2008, care la pct.1 precizează:

„Termenele în curs la data intrării în vigoare a Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs.”

Aceste dispoziții legale sunt dispoziții cu caracter general și reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității. Conform acestor dispoziții, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul acestuia la acțiune, astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Având în vedere că obiectul impunerii îl constituie dobânzile aferente soldului neachitat transmis de către Casa de Asigurări de Sănătate .X., precum și a plăților anticipate cu titlu de CASS și a diferenței de contribuții de sănătate rezultate din regularizarea anuală stabilite de ANAF, și ținând cont de principiul accessorium sequitur principale, cu privire la termenul de prescripție privind stabilirea obligațiilor fiscale, în speță sunt aplicabile și dispozițiile art. 23 alin. (1), art. 91 alin. (1) și (2), art. 92 alin. (1), art. 131 alin. (1) și art. 133 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

„Art. 91 – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) *Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. [...]*

„Art. 92 – (1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun. [...]”

„Art. 131. – (1) Dreptul de a cere executarea silită a creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.”

„Art. 133. – Întreruperea termenului de prescripție

Termenul de prescripție prevăzut la art. 131 se întrerupe:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de plată a obligației prevăzute în titlul executoriu ori a recunoașterii în orice alt mod a datoriei;

c) pe data îndeplinirii, în cursul executării silite, a unui act de executare silită;

d) în alte cazuri prevăzute de lege.

Dispozițiile legale anterior citate sunt aplicabile și în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în baza principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, astfel că acestea nu mai pot fi stabilite după împlinirea termenelor de prescripție la executare pentru debitele principale, având în vedere și prevederile art. 1 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă, conform cărora *„odată cu stingerea dreptului la acțiune privind un drept principal se stinge și dreptul la acțiune privind drepturile accesorii”*.

De asemenea, în ceea ce privește efectul cauzelor de întrerupere a cursului prescripției, art. 16 și art. 17 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă, republicat, prevede în mod expres următoarele:

„Art. 16 – Prescripția se întrerupe:

a) prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de cel în folosul căruia curge prescripția.

În raporturile dintre organizațiile socialiste, recunoașterea nu întrerupe curgerea prescripției;

b) prin introducerea unei cereri de chemare în judecată ori de arbitrare, chiar dacă cererea a fost introdusă la o instanță judecătorească, ori la un organ de arbitraj, necompetent;

c) printr-un act începător de executare. Întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se ivi împrejurarea care a întrerupt-o. [...]

Art. 17 – Întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a întrerupt-o. După întrerupere începe să curgă o nouă prescripție.

În cazul când prescripția a fost întreruptă printr-o cerere de chemare în judecată ori de arbitrare sau printr-un act începător de executare, noua prescripție nu începe să curgă cât timp hotărîrea de admitere a cererii nu a rămas definitivă sau, în cazul executării, pînă la îndeplinirea ultimului act de executare.”

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art. 2.537 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată:

„Prescripția se întrerupe:

1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția; [...]

4. prin orice act prin care cel în folosul căruia curge prescripția este pus în întârziere;

5. în alte cazuri prevăzute de lege.”

Aplicând toate aceste dispoziții legale la speță ce face obiectul contestației raportat la documentele existente la dosarul cauzei transmise de A.J.F.P. .X., la precizările din referatul cauzei, se rețin următoarele:

Obligația fiscală în sumă de .x1. lei reprezentând dobânzi/penalități de întârziere calculate pentru perioada 31.12.2017-31.12.2018 este aferentă obligațiilor de plată stabilite prin decizii de impunere pe anii 2012-2017.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, A.J.F.P. .X. precizează că *„în urma declanșării procedurii de executare silită, organul fiscal a emis pe seama debitorului .X. acte de executare silită, somații, titluri executorii”*.

În speță, referitor la Decizia nr. .x./31.05.2012 emisă de către C.A.S. .X., A.J.F.P. .X. a emis pentru întreaga perioadă somații însoțite de titluri executorii, începând cu data de 07.02.2013.

Astfel, somația nr. somație 1 și titlul executoriu nr. TE1 din 07.02.2013 au fost comunicate prin publicitate în data de 27.03.2013, potrivit anunțului colectiv nr. 5821973/11.03.2013 (poziția 412), anexată.

Referitor la Decizia de impunere privind plățile anticipate pentru anul 2013 nr. .x./19.02.2013, au fost emise somația nr. SM2 și titlul executoriu nr. TE2 din 02.10.2013, comunicate prin publicitate în data de 11.12.2013, potrivit anunțului colectiv nr. 6788897/25.11.2013 (poziția 411), anexată.

Conform prevederilor art. 44 și art. 45 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„Art. 44. – (1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat. [...]

(2) Actul administrativ fiscal se comunică după cum urmează:

a) prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent și primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură, data comunicării fiind data ridicării sub semnătură a actului;

b) prin remiterea, sub semnătură, a actului administrativ fiscal de către persoanele împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, data comunicării fiind data remiterii sub semnătură a actului;

c) prin poștă, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, precum și prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia;

d) prin publicitate.

(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. [...]

(4) Dispozițiile Codului de procedură civilă privind comunicarea actelor de procedură sunt aplicabile în mod corespunzător.

Art. 45 – Opozabilitatea actului administrativ fiscal

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

Potrivit dispozițiilor art. 44 și art. 45 din Codul de procedură fiscală, republicat, obligațiile de plată stabilite și individualizate de organul fiscal prin titluri de creanță, în speță obligațiile fiscale accesorii datorate pentru neplata unor debite principale, precum și somațiile și titlurile executorii produc efecte din momentul în care sunt comunicate contribuabilului; de asemenea comunicarea trebuie să fie efectuată în interiorul termenului de prescripție, cu respectarea dispozițiilor legale, tocmai pentru a da dreptul organului fiscal de a cere plata sumelor respective.

De asemenea, s-a emis un proces-verbal de sechestrul pentru bunuri imobile nr. .x. din data de 28.06.2016, pentru contribuții de asigurări sociale de sănătate datorate de debitor din venituri realizate din activități independente, pentru suma de .x18. lei (obligații fiscale neachitate în contul CASS).

Se constată că, **în tot cursul perioadei analizate, organele fiscale au îndeplinit acte de executare silită prin comunicarea somațiilor către debitor care, în conformitate cu dispozițiile legale antecitate, constituie cauze de întrerupere a cursului prescripției (actele de executare fiind îndeplinite înăuntrul perioadei de prescripție) și care au condus la curgerea unor noi termene de prescripție**, astfel că la data de 25.01.2019 (când contestatorul a primit decizia de calcul a accesoriilor ce face obiectul contestației) era în curs un nou termen de prescripție.

Totodată, din analiza situației analitice debite, plăți, solduri emisă pentru perioada 2012 – 2019, rezultă că, contribuabilul .X. a efectuat în contul contribuției de asigurări sociale de sănătate următoarele plăți:

- la data de 17.03.2015 plata sumei de .x19. lei;
- la data de 08.07.2015 plata sumei de .x19. lei;
- la data de 10.03.2016 plata sumei de .x20. lei;
- la data de 24.10.2016 plata sumei de .x21. lei;
- la data de 24.10.2016 plata sumei de .x22. lei;
- la data de 29.03.2017 plata sumei de .x23. lei; etc.

Se constată că, **contribuabilul a efectuat plăți parțiale ale obligațiilor fiscale în speță, care de asemenea au întrerupt cursul prescripției extinctive.**

Ca atare, **nefiind prescris dreptul de a cere executarea silită a debitului principal reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate stabilit prin decizii de impunere, nu este prescris nici dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale accesorii aferente acestor debite.**

Rezultă că susținerile contestatarului privind prescrierea dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale accesorii nu au niciun temei, acesta invocând împlinirea termenelor de prescripție prin ignorarea actelor de executare ce i-au fost comunicate succesiv de-a lungul perioadei și care au constituit tot atâtea cauze de întrerupere a cursului prescripției și de curgere a unor noi termene de prescripție, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește încălcarea din partea organului fiscal a restul principiilor (neretroactivității legii, a încriminării dublei impuneri, cât și egalității în drepturi, respectiv a dreptului la informație), organul de soluționare reține că contestatarul invocă în mod general nerespectarea acestor principii, fără să arate concret unde i-a fost aplicată retroactiv legea, unde a fost dublu impozitat sau în ce sens nu s-a respectat dreptul la informație în condițiile în care chiar el a ignorat să colaboreze cu organele fiscale, prin refuzul continuat de a prelua de la organele poștale corespondența transmisă, astfel aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

3. Referitor la solicitarea privind suspendarea executării obligației de plată în sumă de .x1. lei:

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații 2 din cadrul D.G.R.P.Brașov se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a executării actelor administrative fiscale nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată, domnul .X. a solicitat și suspendarea executării Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./31.12.2018 emisă de A.J.F.P. .X., cu privire la obligația de plată în sumă de .x1. lei.

În drept, prevederile art. 235 și art. 278 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

„Art. 235. – Suspendarea executării silită în cazul depunerii unei scrisori de garanție/poliță de asigurare de garanție

(1) În cazul contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale prin care se stabilesc creanțe fiscale, potrivit prezentului cod, inclusiv pe timpul soluționării acțiunii în contencios administrativ, executarea silită se suspendă sau nu începe pentru obligațiile fiscale contestate dacă debitorul depune la organul fiscal competent o scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție la nivelul obligațiilor fiscale contestate și neachitate la data depunerii garanției. Valabilitatea scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție trebuie să fie de minimum 6 luni de la data emiterii.”

„Art. 278. – Suspendarea executării actului administrativ fiscal

*(1) **Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.***

*(2) **Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune [...].***

(3) În cazul suspendării executării actului administrativ fiscal, dispusă de instanțele de judecată în baza prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate până la încetarea acesteia și obligațiile fiscale nu se înscriu în certificatul de atestare fiscală. Aceste efecte privesc atât obligațiile fiscale principale individualizate în actul administrativ suspendat la executare, cât și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora, chiar dacă aceste obligații fiscale accesorii sunt individualizate în acte administrative fiscale care nu sunt suspendate la executare.

(4) Prin excepție de la prevederile art. 173 și ale art. 181, în cazul în care instanța judecătorească de contencios administrativ admite cererea contribuabilului/plătitorului de suspendare a executării actului administrativ fiscal, potrivit prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, nu se datorează penalități de întârziere sau penalități de nedeclarare pe perioada suspendării. În cazul creanțelor administrate de organul fiscal local, pe perioada suspendării se datorează majorări de întârziere de 0,5% pe lună sau pe fracțiune de lună, reprezentând echivalentul prejudiciului.

(5) Suspendarea executării actului administrativ fiscal dispusă potrivit art. 14 din Legea nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, încetează de drept și fără nicio formalitate dacă acțiunea în anularea actului administrativ fiscal nu a fost introdusă în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației.”

În speță sunt incidente și prevederile art. 7 și art. 14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„Art. 7. – Înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim printr-un act administrativ individual trebuie să solicite autorității publice emitente sau autorității ierarhic superioare, dacă aceasta există, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia.”

„Art. 14. – (1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, **persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond.** În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate. [...]

(4) Hotărârea prin care se pronunță suspendarea este executorie de drept. Ea poate fi atacată cu recurs în termen de 5 zile de la comunicare. **Recursul nu este suspensiv de executare.**”

În speță devin incidente prevederile art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„Art. 272. – Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a**

bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei; [...].”

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezultă că solicitarea contestatarului de suspendare a executării deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii cu privire la obligația de plată în sumă de .x1. lei intră fie sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, fie sub incidența dispozițiilor art. 235 din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care Serviciul soluționare contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere.

Prin urmare, cu privire la acest capăt de cerere, se va constata necompetența materială a Serviciului soluționare contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov.

În subsidiar, se reține că temeiul de drept invocat de contestatar, respectiv art. 185 și 186 din O.G. nr. 92/2003, începând cu data de 1 ianuarie 2012 a fost abrogat prin Ordonanța nr. 29 din 31 august 2011 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, se reține că potrivit informațiilor publice existente pe site-ul portal.just.ro – portalul instanțelor de judecată – domnul .X. a contestat la instanță executarea în dosarul executiv nr. .x./2016/ .x., nr. .x. din 01.06.2016, solicitând anularea tuturor actelor de executare, până la soluționarea definitivă a cauzei, suspendarea executării silite, constatarea nulității titlului executoriu și a tuturor actelor de executare, constatarea prescripției executării și a prescripției debitelor considerate a fi creanțe neachitate, ce face obiectul dosarului nr. .x./2016* la Judecătoria .X., cererea fiind respinsă ca neîntemeiată prin Sentința civilă nr. .x. din 04 septembrie 2019, emisă de către această instanță.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 23 alin. (1) și (2) art. 44, art. 45, art. 91 alin. (1) și (2), art. 92 alin. (1), art. 131 alin. (1) și art. 133 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 47, art. 48, art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) și (5), art. 176 alin. (1), (2) și (3), art. 235 alin. (1), art. 272 alin. (1) și (2), art. 278, art. 347 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 și art. 14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 2.537 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, art. 1, art. 16 și art. 17 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă, republicat, O.P.A.N.A.F. nr. 967/2017, se

DECIDE

1. Respingerea, ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere

nr. .x./31.12.2018, pentru suma de .x1. lei, reprezentând accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate.

2. Constată necompetența materială a Serviciului soluționare contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov, cu privire la solicitarea privind suspendarea executării Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./31.12.2018 emisă de A.J.F.P. .X..

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

DIRECTOR GENERAL