

Carmen Elena ANTON

**ABORDĂRI PRACTICE ALE EXPERTIZEI
CONTABILE**



Editura
Universității
Transilvania
din Brașov

2024

EDITURA UNIVERSITĂȚII TRANSILVANIA DIN BRAȘOV

Adresa: Str. Iuliu Maniu nr. 41A
500091 Brașov
Tel.: 0268 476 050
Fax: 0268 476 051
E-mail: editura@unitbv.ro

Editură recunoscută CNCSIS, cod 81

ISBN 978-606-19-1772-3 (ebook)

Copyright © Autorul, 2024

Referenți științifici:

Prof. dr. Camelia Mirela BABA, Universitatea Transilvania din Brașov

Prof. dr. Florentina MOISESCU, Universitatea „Dunărea de Jos” din Galați

CUPRINS

<i>Argument</i>	4
<i>Litigii cu organele fiscale</i>	
1. <i>Studiu de caz A</i>	5
<i>Raport de expertiză contabilă - Părți: B&W APA SRL și AJFP</i>	6
2. <i>Studiu de caz B</i>	93
<i>Raport de expertiză contabilă – Părți: B C I și CASA DE SĂNĂTATE</i>	94
3. <i>Studiu de caz C</i>	121
3.1. <i>Raport de expertiză contabilă – Părți: S.E. și AJFP, DGRFP</i>	121
3.2. <i>Răspuns la obiecțiunile formulate expertizei contabile</i>	199
3.3. <i>Răspuns la Obiecțiuni la Răspuns la obiecțiunile formulate expertizei contabile</i>	264
<i>Bibliografie</i>	300

Argument

Expertiza contabilă, judiciară sau extrajudiciară, este o misiune de cercetare repartizată unui profesionist contabil -expert contabil pentru a examina modul în care sunt prezentate în documente, în descrierea tehnic-operativă și în contabilitate sau în declarațiile fiscale anumite operațiuni sau tranzacții de natură economico-financiară. Sunt supuse examinării registrele contabile, fișele de cont sau documentele justificative ale unei entități economice, cu scopul de a furniza părților interesate (organe judiciare, alți agenți economici sau persoane fizice) informațiile necesare dezlegării unei cauze civile sau penale, fundamentării unei decizii de afaceri sau finalizării unui proces de insolvență. În același timp, expertiza contabilă este o lucrare complexă (Balteș, 2020) care descrie rezultatul gândirii critice asupra tranzacțiilor din punct de vedere al conținutului economic, al formei și fondului în care sunt desfășurate, dar care cuprinde și opinia expertului privind cauzele și efectele în raport cu speța supusă cercetării.

Sub aspectul caracteristicilor esențiale, expertiza judiciară este un mijloc de probă, de conciliere între partenerii de afaceri sau de rezolvare a acțiunilor în justiție. Totodată, efectuarea expertizei judiciare impune, prin obiectivele fixate, expertului contabil cercetarea unei arii faptice determinate, dar acesta poate semnala probleme colaterale pe care le apreciază ca fiind relevante pentru cauza tratată. În cele mai dese situații, conținutul raportului de expertiză contabilă vizează activități care necesită aplecarea în detaliu asupra modului de organizare a contabilității unei entități economice. De aceea, situându-ne în perspectiva specialistului în contabilitate este demn de apreciat statutul dobândit de expertiza contabilă în rezolvarea unor litigii civile sau de contencios administrativ și fiscal.

Luând în considerare problematica abordată- litigiile cu organele fiscale- lucrarea prezintă actualitatea în care mediul de afaceri asimilează legislația fiscală, o înțelege și o aplică.

1. Studiu de caz A

RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ

CUPRINS

1.1. INTRODUCERE	6
1.2. DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE.....	17
1.3. CONCLUZIILE RAPORTULUI.....	61
1.4. ANEXE	80
1.4.1. <i>Convocatorul, dovezile de convocare, notele de inventar</i>	81
1.4.2. <i>Programarea lucrărilor în vederea desfășurării expertizei, timpul estimat și adresele de solicitare documente.....</i>	83
1.4.3. <i>Situația calculului perioadei de absență a persoanei IBW WLI..</i>	89

RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ

1.1. INTRODUCERE

Dosarul nr. 5C/8/N aflat pe rolul *TRIBUNALULUI W, SECȚIA a II-a CIVILĂ DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL* cuprinde următoarele părți implicate în proces:

- B&W APA SRL, cu sediul ales la *SPRL BBG, B..., Bd., nr. 6*, în calitate de *reclamant*

în contradictoriu cu:

- *AJFP W, DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE (DGRFP) W- SERVICIUL DE SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 1*, nr. S, W în calitate de *pârâți*.

Obiectul dosarului îl constituie acțiunea în „*anulare act administrativ*”, formulată de B&W APA SRL, cu sediul ales la *SPRL BBG, B..., nr. 6*, în *contradictoriu* cu *AJFP W, DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE (DGRFP) W- SERVICIUL SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 1, Bd. K... nr. S, W*.

Prin cererea de chemare în judecată se solicită:

a. anularea în tot a *Deciziei nr. 3C/30.03.N* privind soluționarea contestației (Decizia de soluționare);

b. anularea în parte a *Deciziei de impunere nr. F-W 2/16.06.N-1* și a *Raportului de inspecție fiscală nr. F-W 17/16.06.N-1*, întocmite de echipa de control din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice W, cu privire la suma de *540550 lei*;

c. încadrarea ca nedatorate a obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către echipa de inspecție fiscală, în sumă de *540550 lei*, după cum urmează:

- Taxa pe valoarea adăugată în sumă de 120422 lei;
- Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 224503 lei;
- Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați 2676 lei;
- Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de angajator 10204 lei;
- Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator 3484 lei;
- Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați 82.255 lei;
- Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de către angajator 77.769 lei;
- Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice 542 lei;
- Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați 7.478 lei;
- Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator 7.478 lei;
- Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare a creanțelor salariale 3.739 lei;

Împrejurările și circumstanțele în care a luat naștere litigiul sunt:

Reclamanta *B&W APA SRL*, cu sediul ales la SPRL BBG, B....., Bd., nr. 6 având ca obiect de activitate dezvoltare (promovare) imobiliară a fost supusă unei inspecții fiscale, în perioada 08.04.N-1-27.05.N-1. Urmare verificării realizate, echipa de inspectori a emis Raportul de inspecție fiscală nr. *1/16.06.N-1* și Decizia de impunere nr. *F-W 2/16.06.N-1*, contestate în instanță. Inspecția fiscală a fost declanșată în vederea soluționării decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii februarie N-1, înregistrat la organul fiscal sub nr. INTERNET 88/21.03.N-1.

Verificarea a vizat TVA pe perioada 01.07.N-2-29.02.N-1 prin urmărirea modului de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de bunuri și servicii din țară și din afara țării.

De asemenea, s-a verificat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în jurnalele de cumpărări și vânzări cunoscând că pe perioada *iulie N-2-februarie N-1* operațiunile derulate de entitate au avut ca scop realizarea unui obiectiv investițional. Având în vedere că SC *B&W APA SRL* a aplicat măsurile de *simplificare* (în vigoare la acea dată) pentru vânzare teren reprezentând cota parte 101/216 părți indivize, conform contractului de vânzare-cumpărare nr. 54/22.02.N-1, în sumă de 501.762 lei, echipa de inspecție fiscală a reconsiderat tratamentul fiscal al operațiunii și a procedat la aplicarea cotei de taxă pe valoarea adăugată de 24% rezultând o *obligație stabilită suplimentar în sumă de 120422,88 lei*.

În același timp, echipa de inspectori a verificat taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de *SC YW Real Est IBW*, în perioada 01.04.N-2-29.02.N-1 și a stabilit că plățile efectuate de către *SC B&W APA SRL* către societatea amintită reprezintă în fapt plată efectuată pentru activitatea domnului *IBW WLI*, în calitate de administrator al societății din România. Sumele achitate către *SC YW Real Est din IBW* sunt considerate un avantaj în bani obținut de *IBW WLI* care se asimilează cu veniturile din salarii.

Prin urmare, încadrarea plăților efectuate de *SC B&W APA SRL* către *SC YW Real Est din IBW*, potrivit facturilor emise de acesta din urmă, în categoria avantajelor în bani care se asimilează salariilor a condus la *contribuții suplimentare datorate de angajat în sumă de 316.912 lei și contribuții suplimentare datorate de angajator în sumă de 103.216 lei*.

Sumele amintite mai sus, în cuantum total de *540.550 lei* evidențiate în Raportul de inspecție fiscală nr. *1/16.06.N-1* și Decizia de impunere nr. *F-W 2/16.06.N-1* au fost contestate la organul competent de contestare, respectiv DGRFP W prin formularea unei CONTESTAȚII solicitându-se anularea parțială a actelor de impunere.

Contestația a fost respinsă prin *Decizia privind soluționarea contestației nr. 3/30.03.N*, drept pentru care entitatea se adresează instanței cu *acțiune în anularea actelor administrative* emise de către *AJFP W, DGRFP W- SERVICIUL SOLUȚIONARE CONTESTAȚII I*.

În vederea rezolvării cauzei, instanța a hotărât efectuarea ca probă a unei expertize contabile pentru care s-au fixat următoarele *obiective*:

- a)** având în vedere prevederile Legii nr. 209/2015, să stabiliți dacă suma de 264313.60 euro, pe care reclamanta a achitat-o la YW Real Est Ltd., putea fi recalificată și dacă da, în ce categorie (remunerație a administratorului sau venituri asimilate celor din salarii);
- b)** să stabiliți dacă suma de 264313.60 euro, drept consecință a recalificării conform punctului 1, reprezintă o cheltuială netă sau brută pentru societate; în ipoteza în care suma de 264313.60 euro ar reprezenta venitul net, să indice expertul temeiul legal aplicabil;
- c)** să stabiliți ce contribuții sociale sunt datorate, având în vedere calitatea lui IBW WLI de persoană nerezidentă;
- d)** să stabiliți ce contribuții sociale sunt datorate în ipoteza în care suma de 264313.60 euro a fost recalificată conform pct. 1 ca fiind remunerația domnului IBW WLI în calitate de administrator;
- e)** analizând tratamentul fiscal aplicat celor trei operațiuni de vânzare, să stabiliți dacă acestea pot reprezenta elementele unei operațiuni unice din punct de vedere TVA;
- f)** în ipoteza în care cele patru vânzări (trei în anul N-2 și una în anul N-1) reprezintă elementele unei operațiuni unice, în înțelesul legislației privind TVA, să stabiliți care este operațiunea principală și care sunt operațiunile accesorii;
- g)** în ipoteza în care cele trei vânzări din anul N-2 reprezintă o operațiune unică, în înțelesul legislației privind TVA, să stabiliți dacă acestea îi sunt aplicabile

măsurile tranzitorii prevăzute la pct. 109 alin. 17 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 331 din noul Cod;

- h)** raportat la prevederile art. 281 și 282 din noul Cod fiscal, să stabiliți, din punct de vedere al TVA, când au intervenit faptul generator și exigibilitatea taxei pentru operațiunea de vânzare din anul N-1 și care este, în consecință, tratamentul TVA aplicabil.

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat de către expertul contabil prin cercetarea și analizarea documentelor contabile aferente perioadei iulie N-2-februarie N-1.

Fiind necesară documentarea, în conformitate cu prevederile art. 208, alin. 1, din Codul de procedura civilă, părțile au fost convocate de către expert, pentru data de *26.03.20N+1*, la sediul *CECCAR –W*, astfel (Standardul profesional 35, 2014):

- B&W APA SRL, cu sediul ales la SPRL BBG, B..., a fost citată prin scrisoarea cu conținut declarat cu confirmare de primire, din data de *12.03.20N+1*, având nr. *VA 59...2*;
 - SPRL BBG, B..., a fost citată prin scrisoarea cu conținut declarat cu confirmare de primire, din data de *13.03.20N+1*, având nr. *VA 59...2*;
 - AJFP W, DGRFP W- SERVICIUL DE CONTESTAȚII 1, Bd. K... nr. S, W, a fost citată prin scrisoarea cu conținut declarat cu confirmare de primire, din data de *12.03.20N+1*, având nr. *VA 59...2*;
 - SC A & Q SRL, str. C, nr. R – societatea care organizează contabilitatea entității B&W APA SRL, a fost citată prin scrisoarea cu conținut declarat cu confirmare de primire, din data de *13.03.20N+1*, având nr. *VA 59...2*,
- confirmările de primire ale scrisorilor de convocare, notele de inventar, convocatorul, precum și adresele prin care se solicită ambelor părți documentele justificative necesare elaborării expertizei sunt anexate la raport (*Anexele 1 și 2*).

Materialul documentar care a stat la baza elaborării *raportului de expertiză contabilă* constă în:

*** Dosarul cauzei, aflat pe rolul *TRIBUNALULUI W*;

*** Raportul de inspecție fiscală nr. F-W 1/16.06.N-1 încheiat la data de 16.06.N-1;

*** Decizia de impunere nr. F-W 2/16.06.N-1, privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale;

*** Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 6/16.06.N-1;

*** Notificările „*Agenciei Naționale de Administrare Fiscală*” (ANAF) către B&W APA SRL din 13.04.N-1, 19.04.N-1, 21.04.N-1 și 25.04.N-1;

*** Răspunsurile B&W APA SRL către *ANAF* din 15.04.N-1, 20.04.N-1, 25.04.N-1, 27.04.N-1

*** Documentele prezentate de *pârâta* SC B&W APA SRL, prin reprezentantul societății de contabilitate;

Eta de documentare a elaborării *raportului de expertiză contabilă* a cuprins studiul următoarelor documente:

- Raportul de inspecție fiscală nr. F-W 1/16.06.N-1 - data de 16.06.N-1;
- Decizia de impunere nr. F-W 2/16.06.N-1, privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale;
- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 6/16.06.N-1;
- Acordul de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între *SC YW REAL EST LTD*, cu sediul în Raan, IBW și *SC NY IWS SRL*, W, reprezentată de domnul N QW;
- Anexa la Acordul de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între *SC YW REAL EST LTD*, cu sediul în Raan..., IBW și B&W APA SRL (fostă *NY IWS SRL*), în data de 29.05.N-2;

- *Extrasul cu privire la intrări și ieșiri ale călătorului* emis de Oficiul de Evidența Populației și a Imigrărilor din Bet la data de 10.05.N, pentru perioada 25.03.20N-5-09.05.N;
- Certificat de rezidență fiscală pentru *nr. de identificare 052/26.07.N-1 aferent* anului N-1, emis la data de 26 iulie N-1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului 20N-3;
- Certificat de rezidență fiscală pentru *nr. de identificare 052919644/27.04.N aferent* anului N, emis la data de 27 aprilie N de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-2;
- Certificat de rezidență fiscală pentru *nr. de identificare 052919644/15.04.20N+1 aferent* anului 20N+1, emis la data de 15 aprilie 20N+1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-1;
- „Procesul verbal de predare –primire (PV predare-primire)” încheiat din data de 14.03.20N-3, încheiat între *Y EST LTD* și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;
- „PV predare –primire” încheiat din data de 28.01.N-2, încheiat între *Y EST LTD* și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;
- „PV predare –primire” încheiat din data de 22.05.N-2, încheiat între *Y EST LTD* și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;
- „PV predare –primire” încheiat din data de 02.10.N-2, încheiat între *Y EST LTD* și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;
- Oferta de preț întocmită de *SC THG SRL* către *Y EST LTD* în data de 17.06.20N-3;
- Certificatul de Urbanism nr. 2/13.10.20N-3 pentru terenul situat în W, str. NK nr. 32;
- Certificatul de Urbanism nr. 2/14.10.20N-3 pentru terenul situat în W, str. NK nr. 32;

- Contractul de proiectare nr. 7/25.11.20N-4 încheiat între *SC THG SRL* și *NY IWS SRL (actuala B&W APA SRL)*
- Contractul de proiectare nr. 7a/01.07.20N-3 încheiat între *SC THG SRL* și *B&W APA SRL*;
- Adresa societății *SQA SRL* din 24.03.N-2 către *IBW WLI*;
- Autorizația de construire nr. 37/13.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 3;
- Autorizația de construire nr. 31/14.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 4;
- Autorizația de construire nr. 33/15.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 1;
- Autorizația de construire nr. 34/15.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 2;
- Autorizația de construire nr. 35/15.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 5;
- Autorizația de construire nr. 64/09.09.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire spațiu comercial;
- Adresa *SC THG SRL* către *B&W APA SRL*, privind calculul suprafeței construite cu data de 25.11.N-2;
- Decizia internă din 12.11.N-2, privind plata primei tranșe către *Y EST LTD*;
- Factura nr. 60/24.11.N-2 emisă de *Y EST LTD* către *B&W APA SRL*, în sumă de 164313,60 euro;
- Factura nr. 61/16.02.N-1 emisă de *Y EST LTD* către *B&W APA SRL*, în sumă de 50000,00 euro;
- Factura nr. 62/24.02.N-1 emisă de *Y EST LTD* către *B&W APA SRL*, în sumă de 50000,00 euro;
- Fișa contului furnizori *Y EST LTD*, pentru perioada 01.07.N-2-29.02.N-1;

- Actul de dezlipire și contract de vânzare, autentificat sub nr. 862/01.07/N-2, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura nr. 05/01.07.N-2, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de 1.240.000 lei;
- Factura nr. 11/01.07.N-2 emisă de *SQA SRL* către *B&W APA SRL*, în valoare de 1.240.000 lei;
- Ordinul de compensare nr. 31/01.07.N-2, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu Borderoul datoriilor stinse (factura 11 /01.07.N-2 emisă de *SQA SRL* în sumă de 1.240.000 lei) (OMFP 3512/2008);
- Ordinul de compensare nr. 29/01.07.N-2, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu Borderoul datoriilor stinse (factura 05 /01.07.N-2 emisă de *B&W APA SRL* în sumă de 1.240.000 lei);
- Actul de dezlipire și contract de vânzare, autentificat sub nr. 14/07.10N-2, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura 03/7.10.N-2, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de 1.116.000 lei;
- Factura 011/7.10.N-2, emisă de *SQA SRL* către *B&W APA SRL*, în valoare de 1.116.000 lei;
- Ordinul de compensare nr. 32/07.10.N-2, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu Borderoul datoriilor stinse (factura 11 /07.10.N-2 emisă de *SQA SRL* în sumă de 1.116.000 lei);
- Ordinul de compensare nr. 34/07.10.N-2, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu Borderoul datoriilor stinse (factura 13/07.10.N-2 emisă de *B&W APA SRL* în sumă de 1.116.000 lei);
- Contractul de vânzare autentificat sub nr. 13/07.10.N-2, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura 04/7.10.N-2, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de 124000 lei;

- Factura 02/7.10.N-2, emisă de *SQA SRL* către *B&W APA SRL*, în valoare de 124000 lei;
- Ordinul de compensare nr. 33/07.10.N-2, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse* (factura 12 /07.10.N-2 emisă de *SQA SRL* în sumă de 124000 lei);
- Ordinul de compensare nr. 35/07.10.N-2, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse* (factura 1/07.10.N-2 emisă de *B&W APA SRL* în sumă de 124000 lei);
- Contractul de vânzare –cumpărare, autentificat sub nr. 54/22.02.N-1, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura 5/22.02.N-1, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de 501762 lei;
- Factura 035/22.02.N-1, emisă de *SQA SRL* către *B&W APA SRL*, în valoare de 602114,40 lei;
- Ordinul de compensare nr. 34/22.02.N-1, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse* (factura 15 /22.02.N-1 emisă de *SQA SRL* în sumă de 602114,40 lei pentru suma de 501762 lei);
- Ordinul de compensare nr. 35/22.02.N-1, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse* (factura 3/22.02.N-1 emisă de *B&W APA SRL* în sumă de 501762 lei);
- Fișa contului furnizori *SQA SRL*, pentru perioada 01.07.N-2-29.02.N-1;
- Fișa contului clienți *SQA SRL*, pentru perioada 01.07.N-2-29.02.N-1;
- Declarațiile D300 și D394 pentru perioada de raportare 09.N-2, pentru *B&W APA SRL*;
- Declarațiile D300 și D394 pentru perioada de raportare 12.N-2, pentru *B&W APA SRL*;
- Declarațiile D300 și D394 pentru perioada de raportare 03.N-1, pentru *B&W APA SRL*;

- Jurnalul pentru vânzări –aferente trim. 2 N-2, trim. 3 N-2 și trim 4 N-2, *SC B&W APA SRL*;
- Jurnalul pentru vânzări- aferente lunilor ianuarie N-1 și februarie N-1, *SC B&W APA SRL*;
- Balanțele sintetice de verificare, pe perioada iulie N-2- decembrie N-2;
- Balanțele sintetice de verificare, pe perioada ianuarie N-1- februarie N-1;
- Legislația privind reglementările contabile și Codul Fiscal.

Elaborarea raportului de expertiză în cauză s-a realizat în perioada 25.11.20N+1 – 10.01.20N+2. În cauză nu au fost efectuate alte expertize contabile, prin urmare, nu s-au utilizat lucrările altor experți (tehnici, fiscali etc.)

Data pentru depunerea raportului de expertiză a fost fixată de către instanță la 17.05.20N+1. Având în vedere complexitatea cauzei, pentru realizarea comunicărilor cu părțile din dosar, pentru studiul și aprofundarea informațiilor prezentate, s-a solicitat, în mod repetat, amânarea termenului, instanța fixând ca termen, *data de 17.01.20N+2*.

Părțile au fost convocate în data de 26.03.20N+1, la sediul CECCAR – Filiala W, jud. W. La convocarea pusă în aplicare s-au prezentat pentru *reclamanta B&W APA SRL, avocat S*, în calitate de reprezentant convențional, în numele societății profesionale de avocați, reprezentanta societății de contabilitate, expert contabil –CN, precum și directorul *SC B&W APA SRL* - care au înmănat expertului o parte din materialele solicitate prin adresa nr. 18/09.03.20N+1. Din partea AJFP W, DGRFP W- *SERVICIUL DE CONTESTAȚII 1, W*, nu s-a prezentat nici o persoană.

Părțile prezente și-au expus punctele de vedere care au fost menționate în procesul verbal întocmit de expertul numit de instanță și care au fost luate în considerare în elaborarea expertizei contabile.

În raport cu cele prezentate mai sus, în conformitate cu obiectivele dispuse în sentință, în baza documentelor aflate la dosar și a celor prezentate de părți, s-a analizat situația generatoare a litigiului, asigurându-se baza elaborării unui **RAPORT DE EXPERTIZĂ TEHNICĂ CONTABILĂ**.

1.2. DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE

Pornind de la obiectivele expertizei, s-au solicitat părților documente care să ateste modalitatea de derulare a relației contractuale între *Y EST LTD și B&W APA SRL* având ca obiectiv realizarea serviciilor în scopul îmbunătățirii și creșterii valorii terenului, după cum urmează:

- ✓ ”selectarea unui arhitect, redactarea unui plan nou (PUZ) pentru construcție pe teren;
- ✓ obținerea unei autorizații noi de construcție (PAC);
- ✓ încheierea unui acord cu un contractant care să asigure lucrările de construcții necesare beneficiarului pentru dezvoltarea unui număr de apartamente”.

De asemenea, s-a solicitat entității *B&W APA SRL* documentele necesare înțelegerii relației contractuale cu *SQA SRL*, precum și toate actele administrative emise de echipa de inspectori fiscali ai AJFP W, DGFP W- SERVICIUL SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 1, W, în acest mod facilitându-se elaborarea lucrărilor expertizei.

Materialul răspunde activităților stabilite de expert pentru elaborarea lucrării și transpuse în adresa prezentată în *Anexa 2*.

Obiectivul 1. Având în vedere prevederile Legii nr. 209/2015, să stabiliți dacă suma de 264313.60 euro, pe care reclamanta a achitat-o la *Y Est Ltd.*, putea fi recalificată și dacă da, în ce categorie (remunerație a administratorului sau venituri asimilate celor din salarii).

În vederea elaborării răspunsului la **obiectivul (întrebarea) nr. 1** am examinat următoarele documente:

- Raportul de inspecție fiscală nr. F-W 17/16.06.N-1 încheiat la data de 16.06.N-1;
- Decizia de impunere nr. F-W 2/16.06.N-1, privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale;
- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 6/16.06.N-1;
- Notificările ANAF către B&W APA SRL din 13.04.N-1, 19.04.N-1, 21.04.N-1 și 25.04.N-1;
- Răspunsurile B&W APA SRL către Agenției Naționale de Administrare Fiscală din 15.04.N-1, 20.04.N-1, 25.04.N-1, 27.04.N-1
- Acordul de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între *SC Y EST LTD*, cu sediul în Raan, IBW și *SC NY IWS SRL*, W, reprezentată de domnul N QW;
- Anexa la Acordul de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între *SC Y EST LTD*, cu sediul în Raan, IBW și B&W APA SRL (fostă *NY IWSSRL*), în data de 29.05.N-2;
- *Extrasul cu privire la intrări și ieșiri ale călătorului* emis de Oficiul de Evidența Populației și a Imigrărilor din Bet la data de 10.05.N, pentru perioada 25.03.20N-5-09.05.N;
- Certificatul de rezidență fiscală pentru nr. de identificare *04/26.07.N-1* pentru anul N-1, emis la data de 26 iulie N-1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului 20N-3;
- Certificatul de rezidență fiscală pentru nr. de identificare *054/27.04.N* aferent anului N, emis la data de 27 aprilie N de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-2;

- Certificatul de rezidență fiscală pentru nr. de identificare 052919644/15.04.20N+1 aferent anului 20N+1, emis la data de 15 aprilie 20N+1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-1;
- „PV predare –primire” încheiat din data de 14.03.20N-3, încheiat între *Y EST LTD* și *B&W APA SRL*, reprezentată de domnul IBW WLI;
- „PV predare –primire” încheiat din data de 28.01.N-2, încheiat între *Y EST LTD* și *B&W APA SRL*, reprezentată de domnul IBW WLI;
- „PV predare –primire” încheiat din data de 22.05.N-2, încheiat între *Y EST LTD* și *B&W APA SRL*, reprezentată de domnul IBW WLI;
- „PV predare –primire” încheiat din data de 02.10.N-2, încheiat între *Y EST LTD* și *B&W APA SRL*, reprezentată de domnul IBW WLI;
- Oferta de preț întocmită de *SC THG SRL* către *Y EST LTD* în data de 17.06.20N-3;
- Certificatul de Urbanism nr. 21/13.10.20N-3 pentru terenul situat în W, str. NK nr. 32;
- Certificatul de Urbanism nr. 22/14.10.20N-3 pentru terenul situat în W, str. NK nr. 32;
- Contractul de proiectare nr. 72/25.11.20N-4 încheiat între *SC THG SRL* și *NY IWS SRL* (actuala *B&W APA SRL*);
- Contractul de proiectare nr. 73a/01.07.20N-3 încheiat între *SC THG SRL* și *B&W APA SRL*;
- Adresa societății *SQA SRL* din 24.03.N-2 către IBW WLI;
- Autorizația de construire nr. 37/13.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 3;
- Autorizația de construire nr. 31/14.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 4;

- Autorizația de construire nr. 33/15.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 1;
- Autorizația de construire nr. 34/15.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 2;
- Autorizația de construire nr. 35/15.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 5;
- Autorizația de construire nr. 64/09.09.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire spațiu comercial;
- Adresa *SC THG SRL către B&W APA SRL*, privind calculul suprafeței construite cu data de 25.11.N-2;
- Decizia internă din 12.11.N-2, privind plata primei tranșe către *Y EST LTD*;
- Factura nr. *60/24.11.N-2* emisă de *Y EST LTD* către B&W APA SRL, în sumă de 164313,60 euro;
- Factura nr. *61/16.02.N-1* emisă de *Y EST LTD* către B&W APA SRL, în sumă de 50000,00 euro;
- Factura nr. *62/24.02.N-1* emisă de *Y EST LTD* către B&W APA SRL, în sumă de 50000,00 euro;
- Fișa contului furnizori *Y EST LTD*, pentru perioada 01.07.N-2-29.02.N-1;
- Legislația contabilă și fiscală în vigoare pentru perioada derulării tranzacțiilor.

Formularea răspunsului la acest obiectiv ***a necesitat parcurgerea următoarei metodologii de lucru:***

- ✓ *studierea raportului de inspecție fiscală nr. F-W 17/16.06.N-1 încheiat la data de 16.06.N-1*
- ✓ *studierea Deciziei de impunere nr. F-W 23/16.06.N-1, privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale;*

- ✓ *studierea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 6/16.06.N-1;*
- ✓ *studierea notificărilor ANAF către B&W APA SRL din 13.04.N-1, 19.04.N-1, 21.04.N-1 și 25.04.N-1;*
- ✓ *Studierea răspunsurilor B&W APA SRL către Agenția Națională de Administrare Fiscală din 15.04.N-1, 20.04.N-1, 25.04.N-1, 27.04.N-1*
- ✓ *studierea Acordului de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între Y EST LTD, cu sediul în Raan, IBW și NY IWSSRL, W, reprezentată de domnul N QW;*
- ✓ *identificarea și studierea Anexei la Acordul de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între Y EST LTD, cu sediul în Raan, IBW și B&W APA SRL (fostă NY IWS SRL), în data de 29.05.N-2;*
- ✓ *analizarea elementelor înscrise pe facturile nr. 610/24.11.N-2, 611/16.02.N-1 și 612/24.02.N-1, precum și a documentelor care atestă plata contravalorii acestora, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut (Matiș și Pop, 2010);*
- ✓ *identificarea documentației în baza căreia a fost stabilită contravaloarea prestațiilor efectuate de Y EST LTD;*
- ✓ *studierea Proceselor verbale de predare-primire încheiate între Y EST LTD și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;*
- ✓ *analizarea raportului contabilitate – fiscalitate în ceea ce privește relația în baza Acordului de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între Y EST LTD, cu sediul în Raan, IBW și NY IWS SRL (actuala B&W APA SRL), W, reprezentată de domnul N QW;*
- ✓ *verificarea cronologică a documentelor înregistrate în contabilitatea B&W APA SRL;*
- ✓ *verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor emise și înregistrate în contabilitatea B&W APA SRL;*

✓ *prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute.*

Potrivit examinării documentelor existente se constată aspectele descrise mai jos.

În primul rând, trebuie să amintim că forma de înregistrare în contabilitate la *B&W APA SRL* este înfăptuită potrivit lucrului în sistemul de registre jurnal, formulare și documente justificative contabile corelate între ele (Rentrop & Straton, 2023), utilizate pentru înregistrarea în ordine cronologică, dar și pe probleme în contabilitate a tranzacțiilor economico-financiare realizate pe parcursul perioadei de gestiune, potrivit „*OMFP nr. 3512* privind documentele financiar-contabile, Monitorul Oficial nr. 870 bis, 23” decembrie 2009, *în vigoare pe perioada dedusă judecării și, respectiv, „OMFP nr. 2634* privind documentele financiar contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 910 din 09.12.2015”.

Potrivit studiului efectuat asupra operațiunilor instrumentate în contabilitatea entității *B&W APA SRL* referitoare la executarea relației contractuale dintre *Y EST LTD* și *B&W APA SRL* se observă utilizarea contului 401 „*Furnizori*” -*YW REAL EST LTD*, pentru serviciile prestate de entitatea din IBW, în corespondență cu „*contul 331 - Produse în curs de execuție*” (Rentrop & Straton, 2022). Serviciile au fost evidențiate prin facturile *nr. 60/24.11.N-2, 61/16.02.N-1 și 62/24.02.N-1* și documentate printr-un plan de construcție, autorizații de construcție, încheierea unui acord cu un contractant pentru materializarea proiectului etc.

În al doilea rând, în vederea analizei activității de prestări servicii realizată de *Y EST LTD* trasăm *coordonatele generale ale serviciilor (Olteanu, 2005) care îmbracă aspecte specifice și anume:*

✚ **Intangibilitatea** – cu semnificația că acestea nu pot fi văzute, gustate, simțite, auzite sau mirosite înainte de a fi cumpărate, ceea ce determină ca relația dintre prestator și consumator să capete aspecte noi. În mod concret, furnizorul serviciilor întâmpină dificultăți în prezentarea serviciului ce urmează a fi creat

și livrat beneficiarului, iar acesta este neîncrezător în concordanța dintre ofertă și îndeplinirea acesteia.

Prin urmare, firma de servicii nu poate să-și etaleze serviciile sale, deci nu poate avea o ofertă concretă, cu o anumită descriere și niște prețuri bine stabilite, dar poate interveni în soluționarea acestor probleme, prin crearea unei imagini bine conturate a companiei și printr-o strategie de formare a unor relații de colaborare de lungă durată cu clienții.

✚ Prezența concomitentă în timp și spațiu a producției și consumului definește o altă caracteristică a serviciilor, ***inseparabilitatea***. Existența, în același loc, a prestatorului și consumatorului, evidențiază complexitatea și diversitatea serviciilor și definește *simultaneitatea producției și consumului serviciului* (Ioncică, 2006). Aceste cerințe determină particularități în organizarea și comercializarea serviciilor:

- „• contactul direct între prestator și beneficiar;
- participarea nemijlocită a clientului la realizarea serviciului;
- imposibilitatea evaluării calității serviciului înaintea prestării, ci numai pe parcursul desfășurării serviciului, ea depinzând, în foarte mare măsură, de gradul de pregătire profesională, de competențele și abilitățile personalului de contact;
- riscul mare asociat la cumpărarea serviciului;
- posibilități reduse în producerea pe scară largă a serviciilor.”

✚ ***Variabilitatea*** serviciilor reprezintă acea caracteristică a acestora de a fi diferite de la o prestație la alta, îmbrăcând și ***forma unicității***. Din acest motiv serviciile nu pot fi standardizate în totalitate, dar nici copiate. Această caracteristică prezintă avantajul flexibilității serviciului în raport cu cerințele fiecărui client, dar și cu gradul de adaptabilitate al prestatorului, precum și dezavantajul diferențierii de la o prestație la alta.

✚ **Perisabilitatea** semnifică trăsătura serviciilor de a nu putea fi păstrate în vederea unui consum ulterior, adică acestea nu pot fi stocate sau inventariate. Această caracteristică se referă la faptul că un serviciu are o durată de viață limitată, iar satisfacția oferită de un serviciu nu poate fi păstrată decât în minte și doar o perioadă limitată de timp.

Astfel, fără aprecierea contextului general al desfășurării activității entității **B&W APA SRL** și fără a lua în considerare trăsăturile consacrate privitoare la servicii, echipa de inspecție fiscală, în baza calității atribuite prin art. 11 din Codul fiscal redat în continuare: ”Art. 11 din Cod fiscal, adoptat prin Legea nr. 227/N-2 cu modificări, **dă dreptul autorității fiscale care:** „(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, acestea **pot să nu ia în considerare o tranzacție** care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot **reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității**” recurge la reconsiderarea activității de prestări servicii executate de **Y EST LTD** în activitate dependentă (venituri asimilate salariilor) și stabilește obligații suplimentare în sarcina entității.

Dar, raportându-ne la art. 11 din Codul fiscal și luând în considerare aspectele referitoare la caracteristicile serviciilor, se observă că echipa de inspecție fiscală nu numai că **nu contribuie la reflectarea conținutului economic al tranzacției** ci, mai degrabă, **il denaturează prin stabilirea unor obligații suplimentare** în sarcina entității.

De altfel, chiar potrivit **reglementărilor contabile** naționale (OMFP 1802/2014), punct 57 alin. 2 și 3: „(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza **documentelor justificative**. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie

să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv **să fie în concordanță cu realitatea...**”

Mai mult decât atât, în sprijinul interpretării operațiunilor de mai sus vine și apariția „Legii 209 privind anularea unor obligații fiscale (publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 540 din 20 iulie 2015)” prin care s-a dorit eliminarea anumitor inechități apărute în aplicarea Codului fiscal care au determinat interpretări diferite.

Aceste situații se referă la (unbr.ro):

- „reconsiderarea unor activități independente ca activități dependente în baza unor criterii ambigue ce au dat naștere interpretărilor abuzive;
- reclasificarea diurnelor de delegare/detașare în venituri salariale impozabile în cazul desfășurării activității de transport în străinătate;
- obligarea la plata unei contribuții de asigurări sociale de sănătate, calculată la nivelul salariului minim brut pe țară cu toate că veniturile realizate se situează sub acest nivel;
- problemele legate de aplicarea TVA în special în materia cesiunii drepturilor de autor.”

Prin urmare, explicația echipei de inspecție fiscală în sensul că prevederile art. 2 al Legii 209/2015, reglementează **în mod concret natura** sumelor care nu pot fi „**reconsiderate**” este partinică, lipsită de obiectivitate. Elementele cuprinse în Lege reprezintă o enumerare foarte clară a situațiilor care au declanșat interpretări diferite urmărindu-se eliminarea cazurilor neclare.

Reluând, în sinteză, relația între *Y EST LTD* și *B&W APA SRL* și acordând atenția cuvenită *principiului conectării contabilității la fiscalitate*, din analiza întreprinsă se observă că echipa de inspecție fiscală **schimbă**, prin reîncadrarea operațiunilor din facturile nr. 60/24.11.N-2, 61/16.02.N-1 și 62/24.02.N-1, *tratamentul contabil –CORECT instrumentat de B&W APA SRL - al sumelor reprezentând contravaloare servicii (înregistrate în „contul 331 - Produse în curs*

de execuție”) și stabilește CHELTUIELI de natura celor cu salariile, în sumă de 1.495.549 lei la care se adaugă contribuțiile angajatorului în sumă de 103.216 lei pe care entitatea ar trebui să le înregistreze în contabilitate (în total -1.598.765 lei).

Această acțiune a echipei de inspecție fiscală conduce la **nerespectarea politicilor contabile ale entității** și, mai mult decât atât, încadrarea entității în situația înregistrării unui rezultat negativ **-PIERDERI** – la februarie N-1, în cuantum **de 1.430.181 lei**.

Prin urmare, luând în considerare prevederile „Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale” și studiul întreprins referitor la analiza de formă și conținut a documentelor justificative, suma de 264313.60 euro, pe care reclamanta a achitat-o la *Y Est Ltd.*, potrivit facturilor nr. 60/24.11.N-2 –suma de 164313,60 euro, 61/16.02.N-1 suma de 50000 euro și 62/24.02.N-1- suma de 50.000 euro (în lei la cursul de la data plății -1.178.638 lei) nu putea fi recalificată.

Obiectivul 2. Să se stabilească dacă suma de 264313.60 euro, drept consecință a recalificării conform punct 1, reprezintă o cheltuială netă sau brută pentru societate; în ipoteza în care suma de 264313.60 euro ar reprezenta venitul net, să indice expertul temeiul legal aplicabil.

Materialul documentar necesar studiului în vederea precizării răspunsului la acest obiectiv este cel **evidențiat la obiectivul 1**.

Pentru formularea răspunsului la acest obiectiv, *metodologia de lucru a necesitat parcurgerea următoarelor etape:*

✓ *studierea raportului de inspecție fiscală nr. F-W 17/16.06.N-1, încheiat la data de 16.06.N-1*

- ✓ *studierea „Deciziei de impunere nr. F-W 23/16.06.N-1, privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale”;*
- ✓ *studierea Acordului de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între Y EST LTD, cu sediul în Raan, IBW și NY IWS SRL, W, reprezentată de domnul N QW;*
- ✓ *studierea certificatelor de rezidență fiscală pentru IBW WLI puse la dispoziția expertului;*
- ✓ *analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 60/24.11.N-2 emisă de Y EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 164313,60 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;*
- ✓ *analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 61/16.02.N-1 emisă de Y EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 50000,00 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;*
- ✓ *analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 62/24.02.N-1 emisă de Y EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 50000,00 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;*
- ✓ *identificarea documentației în baza căreia au fost stabilite plățile către Y EST LTD;*
- ✓ *studierea Proceselor verbale de predare-primire încheiate între Y EST LTD și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;*
- ✓ *verificarea cronologică a documentelor înregistrate în contabilitatea celor două părți ale dosarului;*
- ✓ *verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor emise și înregistrate în contabilitatea celor două părți ale dosarului;*

✓ *prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute.*

Înainte de toate, se impune a aminti că instrumentarea contabilă a operațiunilor evidențiate în facturile nr. 60/24.11.N-2, nr. 61/16.02.N-1 și nr. 62/24.02.N-1 a fost realizată potrivit reglementărilor contabile naționale (OMFP 1802/2014), pct. 226 alin (1) și (2), redate succint mai jos.

„**Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale** 226. - (1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.”

„(2) **Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acestora**, sunt: a) cheltuielile cu salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale; b) cheltuieli materiale; c) cheltuieli privind amenajarea amplasamentului; d) cheltuieli inițiale de livrare și manipulare; e) cheltuieli privind instalarea și asamblarea etc.”

De asemenea, în categoria costurilor intră (Bâtcă-Dumitru, 2017) „a) cheltuieli cu proiectarea și cheltuieli privind autorizațiile; b) cheltuieli cu punerea în funcțiune a activului, având în vedere veniturile nete înregistrate din vânzarea elementelor obținute în timpul probelor de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului); c) onorariile achitate avocaților și experților, **precum și comisioanele achitate în legătură cu activul etc.**”

Schimbarea tratamentului contabil de către echipa de inspecție fiscală contravine vădit principiului contabil enunțat și mai ales *principiului prudenței*, pct. 51, din OMFP nr. 1802/20N-3 redat mai jos.

„51. - (1) **Principiul prudenței**. La întocmirea situațiilor financiare anuale, recunoașterea și **evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă** și, în special:”

„(2) Activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu,

constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici *supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor*, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.”

În sensul celor prezentate, se evidențiază că raporturile între contabilitate și fiscalitate se pot grupa în (Pop, 2014): „a) **raporturi integrate** care se explică printr-o conectare între contabilitate și fiscalitate dând naștere la divergențe între interesul fiscal și cel contabil;

b) **raporturi neutrale** – care nu generează probleme de armonizare a celor două interese, iar *informația contabilă nu este influențată și sub presiunea fiscalității.*”

Având în vedere obiectivul situațiilor financiare pct. 24 din OMFP nr. 1802/20N-3 în sensul că acestea „*trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității*”, *conexiunea strânsă între contabilitate și fiscalitate* (Cuzdriorean, 2011) împiedică reprezentarea exactă a informațiilor și nu se mai poate vorbi de imagine fidelă, *demers pus în practică de echipa de inspecție fiscală.*

Ca o consecință a *tratamentului contabil schimbat de aceasta*, „entitatea trebuie să actualizeze prezentările de informații ce se referă la aceste condiții, în lumina noilor informații” pct. 74, alin. 3 din OMFP nr. 1802/2014.

Aserțiunile de mai sus, completează argumentarea că acțiunea de recalificare de către echipa de inspecție fiscală a operațiunilor în sumă totală de 264.313,60 euro este realizată fără obiectivitate generând o situație conflictuală între entitate și autoritatea fiscală.

În ipoteza recalificării acestei sume, operează principiul prudenței mai sus enunțat, iar cheltuiala reconsiderată de echipa de inspecție fiscală ar trebui interpretată ca valoare brută și nu netă pentru entitate.

Echipa de inspecție fiscală, neîntemeiat determină un impact negativ asupra performanțelor entității, considerând cheltuieli de exploatare suma de

264313,60 euro (1.178.638 lei), adică diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile (concretizate în reduceri ale capitalurilor proprii- prin rezultatul exercițiului, pierdere), pe care le majorează cu contribuțiile sociale ale angajatului, ajungând la o valoare brută de 1.495.549 lei și de 1.598.765 lei cu contribuțiile angajatorului.

Așadar, fără temei legal suma de 264313,60 euro este considerată sumă netă și încărcată cu accesoriile veniturilor asimilate salariilor.

Obiectivul 3. Să stabiliți ce contribuții sociale sunt datorate, având în vedere calitatea lui IBW WLI de persoană nerezidentă.

În lumina itemului *obiectivului 3*, materialul studiat pentru elaborarea unui răspuns este următorul:

- *Acordul de dezvoltare de proiecte și de promovare* din 15.07.20N-5, încheiat între *Y EST LTD*, cu sediul în Raan, IBW și *SC NY IWS SRL*, W, reprezentată de domnul N QW;
- Anexa la *Acordul de dezvoltare de proiecte și de promovare* din 15.07.20N-5, încheiat între *Y EST LTD*, cu sediul în Raan, IBW și *B&W APA SRL* (fostă *NY IWS SRL*), în data de 29.05.N-2;
- *Extrasul cu privire la intrări și ieșiri ale călătorului* emis de Oficiul de Evidența Populației și a Imigrărilor din Bet la data de 10.05.N, pentru perioada 25.03.20N-5-09.05.N;
- Certificatul de rezidență fiscală nr. 04/26.07.N-1 pentru anul N-1, emis la data de 26 iulie N-1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului 20N-3;
- Certificatul de rezidență fiscală pentru nr. de identificare 04/27.04.N aferent anului N, emis la data de 27 aprilie N de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-2;

- Certificatul de rezidență fiscală pentru nr. de identificare *04/15.04.20N+1* aferent anului 20N+1, emis la data de 15 aprilie 20N+1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-1;
- *** „Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare”;
- *** „Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare”;
- *** „HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 cu modificările și completările ulterioare”;
- *** „HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.”

În acest context, ***etapele metodologiei de lucru*** sunt următoarele:

- ✓ identificarea și studierea documentelor în care au fost consemnate obiectivele pentru dezvoltarea proiectului imobiliar și a plății contravalorii acestor servicii;
- ✓ *analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 60/24.11.N-2 emisă de Y EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 164313,60 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;*
- ✓ *analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 61/16.02.N-1 emisă de Y EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 50000,00 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;*
- ✓ *analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 62/24.02.N-1 emisă de Y EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 50000,00 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;*

- ✓ *analizarea elementelor înscrise pe Extrasul cu privire la intrări și ieșiri ale călătorului emis de Oficiul de Evidența Populației și a Imigrărilor din Bet la data de 10.05.N, pentru perioada 25.03.20N-5-09.05.N;*
- ✓ *identificarea și studierea Certificatului de rezidență fiscală pentru nr. de identificare 04/26.07.N-1 pentru anul N-1, emis la data de 26 iulie N-1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului 20N-3;*
- ✓ *studierea Certificatului de rezidență fiscală pentru nr. de identificare 04/27.04.N aferent anului N, emis la data de 27 aprilie N de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-2;*
- ✓ *studierea Certificatului de rezidență fiscală pentru nr. de identificare 04/15.04.20N+1 aferent anului 20N+1, emis la data de 15 aprilie 20N+1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-1;*
- ✓ *verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor emise și înregistrate în contabilitatea entității B&W APA SRL;*
- ✓ *prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute.*

Înainte de toate, se face precizarea că relevant pentru definirea naturii veniturilor ca fiind salariale sau nu, sens în care ar **presupune obligația contribuțiilor sociale** este faptul că activitatea desfășurată de **persoana fizică trebuie să fie una dependentă** pentru ca veniturile astfel obținute să fie calificate ca venituri salariale.

Numai că în prevederile art. 7 din Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare care definesc activitățile dependente se menționează, printre altele, că: *„părțile stabilesc de la început timpul de lucru și locul desfășurării activității, partea care beneficiază de activitatea respectivă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă și suportă cheltuielile de deplasare și alte astfel de cheltuieli, iar persoana care prestează activitatea lucrează sub autoritatea altei persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta”* (Legea 227/2015). Niciuna din condițiile enumerate mai sus nu este îndeplinită de domnul IBW WLI. Mai

mult decât atât, acesta nu încasează nici o sumă de bani de la entitatea *B&W APA SRL care nu este plătitoare de venituri către IBW WLI*. În aceste condiții, nu poate fi vorba de o activitate dependentă cu realizarea de venituri de către persoana IBW WLI.

Analizând ipoteza echipei de inspecție fiscală, rezultatul studiului întreprins pe baza documentației puse la dispoziția expertului, concretizat în întocmirea *Anexei 3 - Situația calculului perioadei de absență a persoanei IBW WLI din IBW*, pe baza *Extrasului cu privire la intrări și ieșiri ale călătorului* emis de Oficiul de Evidența Populației și a Imigrărilor din Bet la data de 10.05.N, pentru perioada 25.03.20N-5-09.05.N, reflectă că în perioada 25.03.N-09.05.N domnul IBW WLI nu a depășit, în nici un an, perioada de 183 de zile, pe perioada unui oricărui interval de 12 luni consecutive care se încheie în anul calendaristic vizat.

Tabelul 1

Situația centralizată a numărului de zile de absență din IBW ale domnului IBW WLI

<i>Nr. crt</i>	<i>Explicația</i>	<i>20N-5</i> <i>(26.03.20N-5-31.12.20N-5)</i>	<i>20N-4</i>	<i>20N-3</i>	<i>N-2</i>	<i>N-1</i>	<i>N</i> <i>(01.01.N-06.05.N)</i>	
<i>1</i>	<i>Număr de zile de absență în IBW</i>	<i>94</i>	<i>114</i>	<i>110</i>	<i>128</i>	<i>124</i>	<i>33</i>	

Sursa: Extrasul emis la Oficiul de Evidența Populației și a Imigrărilor din Bet la data de 10.05.N "Extras cu privire la intrări și ieșiri ale călătorului"

Se observă că, în perioada 26.02.20N-5-06.05.N, domnul IBW WLI nu a fost prezent în IBW un număr de zile care nu depășește în nici un an calendaristic perioada de 183 de zile, astfel încât să efectueze demersuri pentru schimbarea rezidenței fiscale în România sau în altă țară în care a fost prezent, el fiind rezident în statul în care are domiciliul, respectiv locuința permanentă aflată la dispoziția sa.

Redăm mai jos câteva **aspecte pentru stabilirea rezidenței** (www.anaf.ro):

„3.1 *Elemente care atestă rezidența în România* 3.1.1 *Principalele elemente care sunt luate în considerare pentru stabilirea rezidenței, potrivit Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt :* - domiciliul în România; - locuința permanentă din România a persoanei fizice, locuință care poate fi în proprietate sau închiriată sau care rămâne, disponibilă oricând pentru această persoană și/sau familia sa; - centrul intereselor vitale amplasat în România; - persoana fizică este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat. 3.1.2 **Alte elemente care sunt luate în considerare la stabilirea rezidenței în România sau în statul străin, dar numai împreună cu elementele menționate la punct. 3.1.1:** - autovehicul înregistrat în România/statul străin; - permis de conducere emis de autoritatea competentă din România/statul străin; - pașaport emis de autoritatea competentă din România/statul străin; - persoana este asigurată la sistemul asigurărilor sociale din România/statul străin în toată perioada în care stă în străinătate/România; - persoana este asigurată la sistemul asigurărilor sociale de sănătate din România/statul străin în toată perioada în care stă în străinătate/România”.

Completăm aserțiunile de mai sus, luând în considerare și *CertIFICATELE de rezidență fiscală pentru nr. de identificare 04/26.07.N-1* pentru anul N-1, emis la data de 26 iulie N-1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW cu situația anului 20N-3, cel **afherent** anului N, emis la data de 27 aprilie N de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-2 și, respectiv, cel **afherent** anului 20N+1, emis la data de 15 aprilie 20N+1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-1 și conchidem arătând *calitatea domnului IBW WLI de persoană nerezidentă în România.*

În aceste condiții, în ipoteza recalificării sumei de 264313,60 euro ca venit ce ar reveni domnului IBW WLI (în sumă brută), plătitorul de venit trebuie să rețină la sursă impozitul de 16% sau potrivit „Convențiilor de evitare a dublei impuneri” din suma respectivă, după caz.

Tabelul 2

„Cota de impozit aplicată pe veniturile înregistrate în România de nerezidenți”

nr. crt.	Denumirea taxei, tarifului, comisionului	Baza legală	Nivelul taxei, tarifului, comisionului	Contribuabil/Platitor
IMPOZITUL PE VENITURILE OBTINUTE DIN ROMANIA DE NEREZIDENTI				
1	„Impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti - persoanele fizice”	„Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul VI/conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state”	„1% pentru veniturile obtinute la jocurile de noroc prevazute la art.223 alin.(1) lit.n), 5% pentru veniturile din dividende prevazute la art.223 alin.(1) lit.a), 16% pentru toate celelalte venituri enumerate la art. 223 alin.(1), sau cotele din Conventiile de evitare a dublei impuneri, după caz. 50% pentru veniturile prevazute la art. 223 alin.(1) lit.b)-g), i) k), l) si o) dacă veniturile sunt plătite într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații si veniturile sunt plătite ca urmare a unor tranzactii calificate ca fiind artificiale conform art.11 alin.(3).”	„Persoana fizica nerezidenta (prin retinere la sursa de catre platitorii de venituri)”

Sursa: <http://www.mfinante.gov.ro>

În raport cu **obligățiile privind contribuțiile sociale**, art. 296³ lit. b din vechiul Codul fiscal prevede pentru persoanele fizice nerezidente care înregistrează venituri din salarii sau care intră în categoria salariilor că sunt contribuabili ai sistemelor de asigurări *cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care Romania este parte*. În acest sens, Normele

metodologice specifică „2. În această categorie se includ persoanele fizice nerezidente care realizează, pe teritoriul României, veniturile prevăzute la art. 296³ lit. a) din Codul fiscal” și „care, potrivit instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, sunt obligate la plata contribuțiilor sociale prevăzute în titlul IX² din Codul fiscal.”

„Prin instrumente juridice internaționale se înțelege regulamentele comunitare privind coordonarea sistemelor de securitate socială, precum și acordurile și convențiile în domeniul securității sociale la care România este parte.”

Așadar, persoanele fizice nerezidente **nu datorează contribuții sociale în România** decât în măsura în care este prevăzută această obligație printr-un acord încheiat între România și statul de rezidență al acestora.

De asemenea, conform legislației de asigurări sociale de sănătate nu este obligatorie reținerea la sursă a contribuțiilor sociale de sănătate de către plătitorul de venit, deoarece persoana fizică *IBW WLI* nu este rezidentă în România. Bunăoară, conform prevederilor art. 214 alin. (1) și (2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății „**Asigurarea socială de sănătate este facultativă** pentru următoarele categorii de persoane care nu se încadrează în prevederile alin. (1): [...] cetățenii străini și apatrizii care se află temporar în țară, fără a solicita viza de lungă ședere”.

În raport cu celelalte obligații, art. 296¹⁶ lit. c) din Codul fiscal din 2015 menționează că **sunt exceptate** de la plata *contribuției de asigurări pentru șomaj următoarele*: „... **remunerația administratorilor** societăților comerciale, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație.” Tot în art. 296¹⁶ lit. se prevede că nu intră la plata *plata contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale salariile ce revin administratorilor* societăților comerciale,

desemnați/numiți în condițiile legii, precum și remunerațiile primite de mandatații în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație, iar *lit. f a aceluiași art. 296* prevede că *nici contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale nu se datorează*”.

Concluzionând, având în vedere calitatea de persoană nerezidentă a domnului IBW WLI nu se datorează contribuții sociale de nici o natură.

Obiectivul 4. Să stabiliți ce contribuții sociale sunt datorate în ipoteza în care suma de 264313,60 euro a fost recalificată conform pct. 1 ca fiind remunerația domnului IBW WLI în calitate de administrator;

*Pentru formularea răspunsului la **obiectivul 4**, materialul documentar supus analizei a fost structurat astfel:*

- „PV predare –primire” încheiat din data de 14.03.20N-3, încheiat între *Y EST LTD* și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;
- „PV predare –primire” încheiat din data de 28.01.N-2, încheiat între *Y EST LTD* și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;
- „PV predare –primire” încheiat din data de 22.05.N-2, încheiat între *Y EST LTD* și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;
- „PV predare –primire” încheiat din data de 02.10.N-2, încheiat între *Y EST LTD* și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;
- Oferta de preț întocmită de *SC THG SRL* către *Y EST LTD* în data de 17.06.20N-3;
- Certificatul de Urbanism nr. 21/13.10.20N-3 pentru terenul situat în W, str. NK nr. 32;
- Certificatul de Urbanism nr. 22/14.10.20N-3 pentru terenul situat în W, str. NK nr. 32;
- Contractul de proiectare nr. 72/25.11.20N-4 încheiat între *SC THG SRL* și *NY IWS SRL* (actuala B&W APA SRL)

- Contractul de proiectare nr. 73a/01.07.20N-3 încheiat între *SC THG SRL* și *B&W APA SRL*;
- Adresa societății *SQA SRL* din 24.03.N-2 către *IBW WLI*;
- Autorizația de construire nr. 37/13.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 3;
- Autorizația de construire nr. 31/14.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 4;
- Autorizația de construire nr. 33/15.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 1;
- Autorizația de construire nr. 34/15.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 2;
- Autorizația de construire nr. 35/15.05.N-2 pentru executarea lucrărilor de construire bloc 5;
- Autorizația de construire nr. 64/09.09.N-2-executarea lucrărilor de construire spațiu comercial;
- Adresa *SC THG SRL* către *B&W APA SRL*, privind calculul suprafeței construite cu data de 25.11.N-2;
- Decizia internă din 12.11.N-2, privind plata primei tranșe către *Y EST LTD*;

În acest context, ***etapele metodologiei de lucru*** sunt următoarele:

- ✓ *identificarea și studierea documentelor* în care au fost consemnate formularele obținute în vederea începerii lucrărilor de construcții (certIFICATE de urbanism, autorizații de construcții contracte de proiectare, documente contabile etc.);
- ✓ *concilierea documentelor justificative* cu documentele contabile prezentate de *B&W APA SRL*, fișa contului „401 –Furnizori *Y EST LTD*, fișa contului „401 –Furnizori –*SQA SRL*”;
- ✓ *verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor emise și înregistrate în contabilitatea B&W APA SRL*;
- ✓ *prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute.*

Abordarea problematicii ridicată de **obiectivul 4** se realizează într-o concepție dihotomică, astfel:

- ✓ *perioada 15.07.20N-5 - 23.09.20N-4*, perioadă în care domnul IBW WLI *nu a îndeplinit calitatea de administrator* al B&W APA SRL;
- ✓ *perioada 23.09.20N-4-24.02.N-1*, perioadă în care domnul IBW WLI *a îndeplinit calitatea de administrator* al B&W APA SRL.

Din această perspectivă, suma de 264313,60 euro, cu toate că a fost achitată în contul persoanei juridice *Y EST LTD* și nu în contul persoanei fizice, *nu poate fi recalificată și atribuită integral domnului IBW WLI*. Dar, admitând parțial ipoteza echipei de inspecție fiscală se repartizează în cote egale pe perioada 15.07.20N-5-24.02.N-1 (43 luni) suma platită către *Y EST LTD*, adică 264313,60 lei / 43 luni=6146,83 euro și se determină suma ce revine persoanei juridice și suma ce revine persoanei fizice, potrivit calculului redat tabelar mai jos (Niculescu, 2003).

Tabelul 3

Situația sumelor în euro repartizate pe perioada 15.07.20N-5-24.02.N-1

<i>Nr. crt</i>	<i>Perioada</i>	<i>Valoarea (euro) a prestațiilor efectuate de YW REAL EST LTD</i>	<i>Suma (euro) ce revine YW REAL EST LTD</i>	<i>Suma (euro) ce revine IBW WLI</i>
1	15.07.20N-5-23.09.20N-4	264313,60	86.055,60 (14 luni*6146,83 euro)	
2	23.09.20N-4-24.02.N-1			178.258,00 (29 luni*6146,83 euro)

Situația sumelor în lei repartizate pe perioada 15.07.20N-5-24.02.N-1

Nr. crt	Perioada	Valoarea (lei) a prestațiilor efectuate de Y EST LTD	Suma (lei) ce revine Y EST LTD	Suma (lei) ce revine IBW WLI
1	15.07.20N-5- 23.09.20N-4	1.178.638	382.809,73 (4,4484 lei/€*86055,6€)	
2	23.09.20N-4- 24.02.N-1			795828,27 (4,4484 lei/€*78258 €) (4,4744 lei/€*50000 €) (4,4715 lei/€*50000 €) 410,37 lei diferențe de curs valutar

În consecință, considerăm că în ipoteza recalificării nu poate fi acceptată varianta în care întreaga sumă este atribuită domnului IBW WLI care practic a fost numit administrator al *B&W APA SRL începând cu 23.09.20N-4*.

Interpretarea echipei de inspecție fiscală este înfăptuită fără a lua în considerare demersurile entității *Y EST LTD* care folosește cunoștințele și experiența **necesare în** prestarea serviciilor ale căror atribute de bază consacrate (explicate detaliat la **obiectivul 1**) sunt **intangibilitatea, variabilitatea, inseparabilitatea, perisabilitatea**.

Este de la sine înțeles că acțiunile desfășurate de entitatea *Y EST LTD* au presupus *consultarea pieței, analiza pieței și a mediului de afaceri, organizarea de întâlniri etc. a căror materializare nu este totdeauna formalizată*, acțiuni anterioare încheierii contractelor de proiectare și obținerii tuturor documentelor necesare începerii construcțiilor.

Prin urmare, în ipoteza recalificării sumei de 264313,60 euro achitată de *B&W APA SRL* conform *Acordului de dezvoltare de proiecte și de promovare* din

15.07.20N-5, potrivit cerințelor **obiectivului 1**, considerăm că suma de **86.055,60 euro (382.809,73 lei)** din plata efectuată în 24.11.N-2 de 164313,60 euro, aferentă perioadei în care domnul IBW WLI nu avea calitatea de administrator al *B&W APA SRL* revine fără tăgadă persoanei juridice *Y EST LTD*.

Astfel, diferența de 178.258 euro (795828,27 lei) reprezintă, în ipoteza recalificării efectuate de echipa de inspecție fiscală, sumă ce revine domnului IBW WLI în calitate de administrator al *B&W APA SRL*, pentru perioada 23.09.N-2-24.02.N-1.

În această situație, având în vedere că *IBW WLI* este persoană nerezidentă pentru suma de 795828,27 lei nu datorează contribuții sociale. Argumentarea acestei aserțiuni se regăsește detaliat în răspunsul formulat la **obiectivul 3**.

Pentru suma de 795828,27 lei, se determină impozit de 16% în cuantum de 109.769 lei. Pentru reflectarea sugestivă, rezultatul analizei se redă sub formă tabelară mai jos.

Tabelul 5

**Situația repartizării sumelor determinate din plățile efectuate de
B&W APA SRL către Y EST LTD**

<i>Nr. crt</i>	<i>Explicația</i>	<i>Suma (lei) - valoare brută</i>	<i>Impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente (lei)</i>	<i>Contribuții sociale (lei)</i>	<i>Suma (lei) netă</i>
1	<i>YW REAL EST LTD</i>	382.809,73	0	0	382.809,73
2	<i>IBW WLI</i>	795.828,27	109.769	0	686.059,27
	<i>TOTAL</i>	1.178.638	109.769	0	1.068.869

Recapitulând, în ipoteza în care suma de 264313.60 euro a fost recalificată de către echipa de inspecție fiscală, considerăm că partea ce revine domnului IBW WLI în calitate de administrator este în sumă de 178.258,00 euro, diferența de 86.055,60 euro reprezentând contravaloarea serviciilor efectuate de *Y Est Ltd.*,

până la data numirii în calitate de administrator a domnului IBW WLI la entitatea *B&W APA SRL*.

Pentru suma de 178.258 euro (795.828,27 lei)- valoare brută, entitatea, având în vedere că domnul IBW WLI este persoană fizică nerezidentă, nu datorează contribuții sociale, dar plătitorul de venit trebuie să rețină impozitul la momentul plății în sumă de 109.769 lei.

Obiectivul 5. Analizând tratamentul fiscal aplicat celor trei operațiuni de vânzare, să stabiliți dacă acestea pot reprezenta elementele unei operațiuni unice din punct de vedere TVA.

Pentru a răspunde la **obiectivul (întrebarea) nr. 5** s-au examinat următoarele documente:

- Raportul de inspecție fiscală nr. F-W 17/16.06.N-1 încheiat la 16.06.N-1;
- Decizia de impunere nr. F-W 23/16.06.N-1, privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale;
- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 6/16.06.N-1;
- Actul de dezlipire și contract de vânzare, autentificat sub nr. 82/01.07/N-2, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura nr. 05/01.07.N-2, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de 1240000 lei;
- *Factura nr. 11/01.07.N-2 emisă de SQA SRL către B&W APA SRL, în valoare de 1.240.000 lei;*
- Ordinul de compensare nr. 31/01.07.N-2, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 1091 /01.07.N-2 emisă de SQA SRL în sumă de 1.240.000 lei);*

- Ordinul de compensare nr. 29/01.07.N-2, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 05 /01.07.N-2 emisă de B&W APA SRL în sumă de 1.240.000 lei)*;
- Actul de dezlipire și contract de vânzare, autentificat sub nr. 14/07.10.N-2, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura 03/7.10.N-2, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de *1.116.000 lei*;
- Factura 01/7.10.N-2, emisă de *SQA SRL* către *B&W APA SRL*, în valoare de *1.116.000 lei*;
- Ordinul de compensare nr. 32/07.10.N-2, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 11 /07.10.N-2 emisă de SQA SRL în sumă de 1.116.000 lei)*;
- Ordinul de compensare nr. 34/07.10.N-2, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 13/07.10.N-2 emisă de B&W APA SRL în sumă de 1.116.000 lei)*;
- Contractul de vânzare autentificat sub nr. 13/07.10.N-2, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura 04/7.10.N-2, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de *124000 lei*;
- Factura 02/7.10.N-2, emisă de *SQA SRL* către *B&W APA SRL*, în valoare de *124000 lei*;
- Ordinul de compensare nr. 33/07.10.N-2, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 12 /07.10.N-2 emisă de SQA SRL în sumă de 124000 lei)*;
- Ordinul de compensare nr. 35/07.10.N-2, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 14/07.10.N-2 emisă de B&W APA SRL în sumă de 124000 lei)*;

- Contract de vânzare –cumpărare, autentificat sub nr. 54/22.02.N-1, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura 3/22.02.N-1, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de 501762 lei;
- Factura 05/22.02.N-1, emisă de *SQA SRL* către *B&W APA SRL*, în valoare de 602114,40 lei;
- Ordinul de compensare nr. 34/22.02.N-1, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 15 /22.02.N-1 emisă de SQA SRL în sumă de 602114,40 lei pentru suma de 501762 lei)*;
- Ordinul de compensare nr. 35/22.02.N-1, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 53/22.02.N-1 emisă de B&W APA SRL în sumă de 501762 lei)*;
- Fișa contului furnizori *SQA SRL*, pentru perioada 01.07.N-2-29.02.N-1;
- Fișa contului clienți *SQA SRL*, pentru perioada 01.07.N-2-29.02.N-1;
- Declarațiile D300 și D394 pentru perioada de raportare 09.N-2, pentru *B&W APA SRL*;
- Declarațiile D300 și D394 pentru perioada de raportare 12.N-2, pentru *B&W APA SRL*;
- Declarațiile D300 și D394 pentru perioada de raportare 03.N-1, pentru *B&W APA SRL*;
- Jurnalele pentru vânzări –aferețe trim. 2 N-2, trim. 3 N-2 și trim 4 N-2, *SC B&W APA SRL*;
- Jurnalele pentru vânzări- aferețe lunilor ianuarie N-1 și februarie N-1, *SC B&W APA SRL*;
- Balanțele sintetice de verificare, pe perioada iulie N-2- decembrie N-2;
- Balanțele sintetice de verificare, pe perioada ianuarie N-1- februarie N-1;

- *** „OMFP nr. 3512 privind documentele financiar-contabile, Monitorul Oficial nr. 870 bis, 23 decembrie 2008, în vigoare pentru perioada dedusă judecății”;
- *** „OMFP nr. 2634/2015 privind documentele financiar contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 910 din 09.12.2014”;
- *** „OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial nr. 766, din 10.11.2009, cu modificările și completările ulterioare”;
- *** „OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014”;
- *** „Legea nr. 82/1991 a contabilității cu modificările și completările ulterioare”.
- *** „Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare”;
- *** „Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare”;
- *** „HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 cu modificările și completările ulterioare”;
- *** „HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal”.

Structurarea și studiul materialului documentar a presupus următoarea

metodologie de lucru:

- ✓ *studiul actelor administrative încheiate de echipa de inspecție fiscală;*
- ✓ *studiul metodelor de conducere a contabilității analitice și sintetice a bunurilor, potrivit reglementărilor în vigoare;*
- ✓ *identificarea politicilor contabile aferente organizării contabilității producției în curs de execuție;*
- ✓ *verificarea conformității metodelor de ținere a contabilității cu politicile contabile ale entității;*

- ✓ analiza documentelor contabile, puse la dispoziție de firma care organizează contabilitatea SC B&W APA SRL, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;
- ✓ verificarea cronologică a documentelor înregistrate în contabilitatea entității (Bâtcă-Dumitru, 2017);
- ✓ verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor, precum: controlul documentelor de intrări în gestiune, controlul documentelor de ieșire din gestiune;
- ✓ verificarea organizării contabilității pe gestiuni a intrărilor și ieșirilor de bunuri, pe perioada 01.07.N-2-29.02.N-1.
- ✓ prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute, pentru aceeași perioadă.

Analiza în vederea formulării răspunsului la acest obiectiv pornește de la **principiul conectării contabilității la fiscalitate**. În România, se manifestă o **conectare parțială a contabilității de fiscalitate**, iar atribuțiunea privind reglementările contabile și fiscale este în sarcina organismelor statale, astfel fiscalitatea este reglementată de către ANAF -Agenția Națională de Administrare Fiscală, organism aflat în subordinea Ministerului Finanțelor Publice -MFP, iar contabilitatea este reglementată de către MFP, sub supravegherea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare (Cuzdriorean, 2011).

Reglementările contabile prevăd tratamente contabile care converg spre transmiterea unei imagini fidele asupra realității economice a entității, dar spre deosebire de acestea regulile fiscale nu vizează o imagine fiscală a tranzacțiilor entității, ele fiind orientate în special spre stimularea sau inhibarea unor activități. Dezideratul economiei de piață ar putea să fie **relația de armonizare dintre contabilitate și fiscalitate** justificată prin ideea că în multe domenii fiscalitatea nu este imperativă lăsând entității posibilitatea de opțiune a ceea ce este în beneficiul ei (Morariu, 2011).

Deplasând cursul expunerii în registrul problematicii cercetate, dar având drept coordonate cele arătate au fost analizate tranzacțiile efectuate de *B&W APA SRL* în anul N-2, din perspectiva regimului fiscal al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, prin actul de vânzare autenticat sub nr. 82/01.07/N-2, *B&W APA SRL* vinde entității *SQA SRL*, dreptul de proprietate asupra terenului situat în *W, str. NK nr. 32*, în suprafață de 2328 mp, În baza acestui act este întocmită factura nr. 05/01.07.N-2 de către *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de 1.240.000 lei cu următoarele rânduri: *Teren în suprafață de 2328 mp ... și Avize, autorizații etc conform CVC 82/01.07.N-2. Operațiunea este taxată cu o cotă de 24% TVA.*

Pe parcursul anului N-2, *B&W APA SRL* potrivit contractului de vânzare, autenticat sub nr. 14/07.10.N-2, mai vinde către *SQA SRL* dreptul de proprietate asupra terenului situat în *W, str. NK nr. 32*, în suprafață de 1774 mp, împreună cu autorizațiile, proiectul de rezistență, instalații, avize etc., pentru care se întocmește factura nr. 03/7.10.N-2, în valoare de 1116000 lei- operațiune înscrisă în regim de TVA 24%.

De asemenea, *B&W APA SRL* potrivit contractului de vânzare, autenticat sub nr. 13/07.10.N-2, vinde către *SQA SRL* dreptul de proprietate asupra terenului situat în *W, str. NK nr. 32*, în suprafață de 741 mp, împreună cu autorizațiile, proiectul de rezistență, instalații, avize etc., pentru care se întocmește factura nr. 04/7.10.N-2, în valoare de 124.000 lei- operațiune înscrisă în regim de TVA 24%.

Analiza întreprinsă asupra operațiunilor efectuate **în cursul** anului N-2 de *B&W APA SRL*, relevă fără echivoc că acestea reprezintă tranzacții independente interpretate ca atare de entitate. Operațiunile de livrare terenuri construibile au fost taxate cu cota de 24% în vigoare, potrivit Codului fiscal aplicabil, în anul N-2.

Fiecare tranzacție este însoțită de o documentație proprie în baza căreia au fost emise autorizațiile de construire nr. 34/15.05.N-2, 37/13.05.N-2 și, respectiv, 64/09.09.N-2, au destinații diferite, cu funcționare independentă.

Cele trei tranzacții efectuate în anul N-2, **nu pot fi considerate** tranșe succesive (livrări succesive- părți separate ale unui întreg), argumentare bazată pe **principiile abordării sistemice** aplicabile în cadrul sistemelor complexe pe care le enumerăm mai jos (Gaiandric, 2014):

- „*principiul scopului final: prioritatea absolută o are scopul final;*
- *principiul unității: examinarea sistemului ca un tot întreg și ca un ansamblu (totalitate) de elemente;*
- *principiul conectivității: orice componentă se va examina împreună cu legăturile sale și din sistem și cu mediul;*
- *principiul modularității: se evidențiază modulele din sistem iar sistemul se va examina ca un set de module;*
- *principiul ierarhiei: se introduce o ierarhie a elementelor și (sau) ordonarea lor;*
- *principiul dezvoltării: capacitatea sa de a se dezvolta, de extindere, de a modifica componentele, de acumulare a informațiilor;*
- *principiul descentralizării: înbinarea în luarea deciziilor și management a centralizării și descentralizării;*
- *principiul incertitudinii: luarea în considerație a incertitudinii și aleatoriului din sistem.”*

Principiile mai sus menționate **nu se respectă**, în situația tranzacțiilor efectuate de *B&W APA SRL* în cursul anului N-2, care sunt operațiuni independente, cu contracte de vânzare-cumpărare de sine stătătoare, fiecare cu obiect și preț diferit și **nu părți componente ale aceluși sistem complex**.

În același sens, argumentarea este susținută și prin analiza instrumentelor managementului complexității, într-o abordare sistemică (Dumitrașcu, 2015):

- „*stabilitatea ansamblului de organizat;*
- *informarea perfectă privind stările ansamblului de organizat;*

- *eficientizarea activității prin „raționalizarea” ei, ceea ce, în termeni economici, se rezumă la reducerea costurilor și la îmbunătățirea productivității muncii;*
- *un nivel relativ scăzut al costurilor fixe (indirecte sau de structură)”.*

Chiar dacă loturile vândute fac parte din aceeași parcelă de teren, destinația utilizării fiecăruia dintre ele, în condiții de necesitate, ar putea fi schimbată, în raport cu cerințele modificării proiectului, iar beneficiarii pot fi persoane diferite.

În consecință, analizând tratamentul fiscal al celor trei operațiuni, documentația anexă fiecăreia dintre ele și *criteriile abordării sistemice* enunțate mai sus, acestea ***nu pot fi catalogate drept elementele componente ale unei operațiuni unice, din punct de vedere TVA.***

Obiectivul 6. În ipoteza în care cele patru vânzări (trei în anul N-2 și una în anul N-1) reprezintă elementele unei operațiuni unice, în înțelesul legislației privind TVA, să stabiliți care este operațiunea principală și care sunt operațiunile accesorii.

Controlul și analiza documentației prezentate la ***obiectivul 5*** au fost reluate pentru formularea răspunsului la acest obiectiv.

Metodologia cercetării a presupus revizuirea literaturii de specialitate care interferează domeniul contabilității și fiscalității. Cercetarea este majoritar calitativă, utilizându-se metoda analoagă (a comparației) în ceea ce privește raționamentul contabil vs. raționamentul fiscal.

Prin urmare, etapele de lucru, în succesiunea lor, sunt:

- ✓ *înțelegerea și definierea conceptelor sistem- întreg - parte;*
- ✓ *înțelegerea și definierea analizei de structură;*
- ✓ *definierea conceptului de structură;*
- ✓ *identificarea operațiunilor efectuate și tratamentul operațiunilor ce vizează TVA și a legăturilor dintre acestea, în situația în care există.*

Analiza operațiunilor reflectate prin contractele de vânzare-cumpărare *nr. 82/01.07.N-2* pentru vânzarea unui teren în suprafață de 2328 mp a cărei valoare este de 1.240.000 lei, *nr. 14/07.10.N-2* pentru vânzarea unui teren în suprafață de 1774 mp a cărei valoare este de 1.116.000 lei, *nr. 13/07.10.N-2* pentru vânzarea unui teren în suprafață de 741 mp a cărei valoare este de 124.000 lei și, respectiv, *nr. 54/22.02.N-1* pentru vânzarea unui teren în cotă de 101/216 părți indivize (în total 4 tranzacții distincte) a evidențiat ***că nu poate fi vorba de o operațiune unică*** având ca elemente componente cele 4 *tranzacții distincte*.

Se reiterează argumentația expusă la ***obiectivul 5*** al expertizei contabile, *completând* cu alte scurte reflecții asupra *conceptelor: sistem- întreg (ansambu) - parte*.

Astfel, luând în considerare itemi conecși, precum: raționament profesional, reconciliere contabilitate-fiscalitate, comparabilitate, imagine fidelă, principiul prudenței etc. abordarea problematicii devine din ce în ce mai complexă, ceea ce presupune o examinare obiectivă și rațională a aspectelor amintite.

Pentru aceasta se impune a analiza termenii în ordinea prezentată mai sus- *sistem- întreg- parte-* pentru a putea *stabili dacă cele patru tranzacții constituie o operațiune unică* sau sunt tranzacții independente.

a. „*Sistem – ansamblu de elemente sau de entități, reale sau abstracte care, datorită caracteristicilor elementelor și entităților componente și a legăturilor existente între acestea, este perceput sau se manifestă în raport cu mediul exterior ca un întreg bine delimitat* care îndeplinește în mod invariant un anumit rol. De regulă, rolul sistemului este de a îndeplini o anumită funcție.

Mulțimea de obiecte și legăturile dintre ele alcătuiesc ***structura sistemului***. Ea conferă sistemului identitate, exprimă conectivitatea cu mediul exterior și permite exprimarea funcției și a caracterul holistic al acesteia” (Nichici, 2016).

b. *Abordarea sistemică* – presupune o gândire și analiză având ca fundament, pe de o parte, relațiile în timp și spațiu dintre obiectele sistemului, iar pe de altă parte, analiza fiecărui obiect care intră în componența sistemului”.

c. *Întreg- Ansamblu* – este rezultatul asamblării unor elemente (de același gen); totalitate

d. *Parte*- Element constitutiv cu coordonate bine stabilite făcând parte din structura unui ansamblu.

În ipoteza în care operațiunile realizate în N-2 de *B&W APA SRL și apoi în N-1, ar constitui o operațiune unică* în înțelesul legislației privind TVA, luând în considerare conceptele dezvoltate și aprofundate mai sus, coroborate cu prevederile legate de aplicarea TVA nu se poate stabili care este operațiunea principală și care sunt operațiunile accesorii.

Astfel, Normele metodologice privind TVA la pct. 23 alin (1), lit. c menționează că „c) În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar **care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente**, se consideră că se efectuează o **operațiune complexă unică**.”

Analiza contractelor de vânzare demonstrează că exploatarea parcelelor de teren de către cumpărător, ca obiective investiționale de sine stătătoare, se realizează în vederea obținerii de beneficii economice atribuibile fiecărui teren sau componentă a vânzării. Tot din perspectiva exploatării, a patra vânzare s-ar fi putut realiza către un cumpărător diferit care se ocupa de administrarea părților comune ale obiectivelor, situație în care se reliefează independența totală între cele patru operațiuni.

Cele patru patru vânzări (trei în anul N-2 și una în anul N-1) nu reprezintă elementele unei operațiuni unice, în înțelesul legislației privind TVA, întrucât luate împreună nu constituie un întreg (ansamblu), nu există nici un fel de legături economice între acestea, nu există o gândire unitară asupra ansamblului etc.

Prin urmare, considerăm că cele patru vânzări sunt tranzacții independente, taxate diferit potrivit legislației privind TVA din momentul efectuării lor, iar în ipoteza în care ar fi interpretate ca elementele unei operațiuni unice, în sensul prevederilor pct. 23 din Normele metodologice, nu se poate stabili care este operațiunea principală și care sunt operațiunile accesorii.

Obiectivul 7. În ipoteza în care cele trei vânzări din anul N-2 reprezintă o operațiune unică, în înțelesul legislației privind TVA, să stabiliți dacă acestea îi sunt aplicabile măsurile tranzitorii prevăzute la pct. 109 alin. 17 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 331 din noul Cod.

Materialul documentar a fost structurat după cum urmează:

- Actul de dezlipire și contract de vânzare, autentificat sub nr. 82/01.07/N-2, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura nr. 05/01.07.N-2, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de 1240000 lei;
- Factura nr. 11/01.07.N-2 emisă de *SQA SRL* către *B&W APA SRL*, în valoare de 1240000 lei;
- Ordinul de compensare nr. 31/01.07.N-2, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu Borderoul datoriilor stinse (factura 11 /01.07.N-2 emisă de *SQA SRL* în sumă de 1240000 lei);
- Ordinul de compensare nr. 29/01.07.N-2, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu Borderoul datoriilor stinse (factura 05 /01.07.N-2 emisă de *B&W APA SRL* în sumă de 1240000 lei);

- Actul de dezlipire și contract de vânzare, autentificat sub nr. 14/07.10.N-2, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura 03/7.10.N-2, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de 1116000 lei;
- Factura 01/7.10.N-2, emisă de *SQA SRL* către *B&W APA SRL*, în valoare de 1116000 lei;
- Ordinul de compensare nr. 32/07.10.N-2, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 11 /07.10.N-2 emisă de SQA SRL în sumă de 1116000 lei)*;
- Ordinul de compensare nr. 34/07.10.N-2, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 3/07.10.N-2 emisă de B&W APA SRL în sumă de 1116000 lei)*;
- Contract de vânzare autentificat sub nr. 13/07.10.N-2, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura 04/7.10.N-2, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de 124000 lei;
- Factura 02/7.10.N-2, emisă de *SQA SRL* către *B&W APA SRL*, în valoare de 124000 lei;
- Ordinul de compensare nr. 33/07.10.N-2, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 12 /07.10.N-2 emisă de SQA SRL în sumă de 124000 lei)*;
- Ordinul de compensare nr. 35/07.10.N-2, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 4/07.10.N-2 emisă de B&W APA SRL în sumă de 124000 lei)*;

Metodologia de cercetare pentru formularea răspunsului la **obiectivul 7** a reprezentat o abordare pe bază de analiză obiectivă în formularea opiniilor, a construirii observațiilor și concluziilor. **Obiectivele urmărite** sunt descrise mai jos:

- ✓ *conturarea conceptului de operație complexă unică, în înțelesul legislației privind TVA;*
- ✓ *identificarea prevederilor din Codul fiscal referitoare la operațiunile de livrare/prestare care intră în sfera TVA;*
- ✓ *analizarea contractelor de vânzare cumpărare, întocmite în cursul anului N-2, pentru vânzarea unor suprafețe de teren aflate în proprietatea B&W APA SRL;*
- ✓ *verificarea cronologică a documentelor înregistrate în contabilitatea entității;*
- ✓ *verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor, precum: controlul documentelor de intrări în gestiune, controlul documentelor de ieșire din gestiune;*
- ✓ *descrierea legăturilor dintre operațiunile evidențiate în facturile emise de B&W APA SRL, anexă a contractelor de vânzare cumpărare amintite, în situația în care există;*
- ✓ *prezentarea cu acuratețe a rezultatelor analizei.*

Pornind de la stabilirea coordonatelor pentru încadrarea unei operațiuni ca operațiune complexă unică, trebuie să specificăm că legiuitorul român nu oferă criterii de calificare a acestora, dar toate *deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) surprind cu fiecare situație cerința unei obiectivități depline în raționament (Codul fiscal)*. Singura specificare pentru această încadrare este redată astfel: **„sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente”** Această descriere este utilizată în cuprinsul *normelor metodologice* la pct. 23 alin (1), lit. c unde se menționează că „c) În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar **care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi**

tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o **operațiune complexă unică**.”

În acest demers, se analizează *prin metoda deductivă* conceptele **unic – complex- întreg** urmărind trasarea unor linii directoare pentru încadrarea tranzacțiilor efectuate în N-2 de *B&W APA SRL* ca operațiune unică.

Reiterăm numai aspectele esențiale luate în considerare la **obiectivul 5** și subliniem că cele trei vânzări *nu pot fi interpretate ca elemente componente ale operațiunii unice, neavând legături între ele*, fiecare vânzare *nefiind indisolubil legată de componența sistemului* (operațiunii unice), *neexistând o gândire unitară* pentru managementul ansamblului (operațiunii unice). Mai mult decât atât *nu se poate introduce o ierarhizare a vânzărilor sau o ordonare a lor și nu se dispune de capacitatea de dezvoltare sau de modificare a componentelor*.

Așadar, se observă că *nici una din caracteristicile amintite nu poate fi identificată în analiza celor trei vânzări*, în ipoteza în care sunt înțelese ca o operațiune complexă. Ele *sunt operațiuni independente* care au fost *supuse separat regimului de taxare* privind legislația TVA.

Totuși, în ipoteza expusă în cuprinsul **obiectivului 7** și considerarea celor trei vânzări din anul N-2 ca o operațiune unică, în înțelesul legislației privind TVA, considerăm că îi sunt aplicabile măsurile tranzitorii prevăzute la pct. 109, alin. 17 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 331 din noul Cod.

Astfel, pct. 109, alin 17 din Norme menționează că: „(17) Pentru soluționarea situațiilor tranzitorii care pot apărea ca urmare a eliminării sau a includerii unor operațiuni din/în categoria celor pentru care se aplică taxarea inversă în cadrul art. 331 din Codul fiscal, se aplică prevederile *art. 280 alin. (7) din Codul fiscal, respectiv se aplică regimul în vigoare la data exigibilității de taxă*. În situația în care faptul generator de taxă, conform art. 281 alin. (6) din Codul fiscal, intervine până la data de 1 ianuarie N-1 inclusiv, nu se aplică taxare inversă dacă factura este emisă după data de 1 ianuarie N-1 sau dacă prețul se

plătește în rate și după această dată. Pentru facturile emise până la data de 31 decembrie N-2, pentru care faptul generator intervine după data de 1 ianuarie N-1, taxarea inversă se aplică numai pentru diferența pentru care taxa este exigibilă după 1 ianuarie N-1.”

Iar art. 280 alin (7) menționează că: „(7) Prin excepție de la prevederile alin. (4) - (6), în cazul modificărilor de cote se aplică prevederile art. 291 alin. (4) și (6), iar *pentru operațiunile prevăzute la art. 331 regimul aplicabil este cel de la data la care intervine exigibilitatea taxei* conform art. 282 alin. (1) și (2)

Amintim, în acest context, și prevederile art. 281 alin. 6 unde „(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, *data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar*. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”

Prin urmare, raportându-ne la *faptul generator și exigibilitatea taxei acestea intervin la momentul încheierii contractelor de vânzare-cumpărare încheiate între B&W APA SRL și SQA SRL și a emiterii facturilor* când se transferă dreptul de a dispune de bunuri ca un bun proprietar de către beneficiarul operațiunilor. În acest context, cele trei operațiuni sunt supuse regimului ***în vigoare la data exigibilității de taxă.***

Obiectivul 8. Raportat la prevederile art. 281 și 282 din noul Cod fiscal, să stabiliți, din punct de vedere al TVA, când au intervenit faptul generator și exigibilitatea taxei pentru operațiunea de vânzare din anul N-1 și care este, în consecință, tratamentul TVA aplicabil.

Obiectivul (întrebarea) nr. 8 a necesitat examinarea următoarele documente:

- Contract de vânzare – cumpărare, autentificat sub nr. 54/22.02.N-1, încheiat între *B&W APA SRL* și *SQA SRL*;
- Factura 3/22.02.N-1, emisă de *B&W APA SRL* către *SQA SRL*, în valoare de 501762 lei;
- Factura 05/22.02.N-1, emisă de *SQA SRL* către *B&W APA SRL*, în valoare de 602114,40 lei;
- Ordinul de compensare nr. 34/22.02.N-1, agent economic inițiator *B&W APA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 15 /22.02.N-1 emisă de SQA SRL în sumă de 602114,40 lei pentru suma de 501762 lei)*;
- Ordinul de compensare nr. 35/22.02.N-1, agent economic inițiator *SQA SRL*, împreună cu *Borderoul datoriilor stinse (factura 3/22.02.N-1 emisă de B&W APA SRL în sumă de 501762 lei)*;
- Fișa contului clienți *SQA SRL*, pentru perioada 01.07.N-2-29.02.N-1;
- Fișa contului furnizori *SQA SRL*, pentru perioada 01.07.N-2-29.02.N-1
- Declarațiile D300 și D394 pentru perioada de raportare 09.N-2, pentru *B&W APA SRL*;
- Declarațiile D300 și D394 pentru perioada de raportare 12.N-2, pentru *B&W APA SRL*;
- Declarațiile D300 și D394 pentru perioada de raportare 03.N-1, pentru *B&W APA SRL*;
- Jurnalele pentru vânzări- aferente lunilor ianuarie N-1 și februarie N-1, *SC B&W APA SRL*;
- Balanțele sintetice de verificare, pe perioada ianuarie N-1- februarie N-1;
- Reglementările contabile și fiscale în vigoare pe perioada realizării tranzacțiilor.

Etapile **metodologiei de cercetare** sunt prezentate cu acuratețe mai jos:

- ✓ *studiul actelor administrative* emise de echipa de inspecție fiscală;

- ✓ *examinarea contractului de vânzare cumpărare nr. 54/22.02.N-1, încheiat între B&W APA SRL și SQA SRL;*
- ✓ *examinarea modului de întocmire a facturii nr. 3/22.02.N-1, emisă de B&W APA SRL către SQA SRL, în valoare de 501762 lei;*
- ✓ *Identificarea și analizarea prevederilor din Codul fiscal care fac referire la tratamentul TVA aplicabil;*
- ✓ *verificarea modalității de încasare a creanței care a luat naștere prin vânzarea de teren din N-1 la care face referire prezentul obiectiv;*
- ✓ *verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor contabile întocmite de entitatea B&W APA SRL;*
- ✓ *Prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute*

Revenind asupra situației de fapt, operațiunea de vânzare realizată de către B&W APA SRL, în baza contractului nr. 54/22.02.N-1, a unei cote de 101/216 părți indivize de teren arabil către entitatea SQA SRL, este o operațiune distinctă, independentă, tratată în mod obiectiv și încadrată potrivit regimului TVA în vigoare la data livrării bunurilor –*taxare inversă*.

Potrivit, art. 281 – „Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”, alin. (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. [...] (6) Pentru livrările de bunuri corporale, *inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar*. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”

Nu este nici o îndoială că analiza având la bază contractul de vânzare-cumpărare nr. 534/22.02.N-1, prin care *se vinde dreptul de proprietate asupra cotelor 101/216 părți indivize din terenul arabil în suprafață de 3576 mp și*

101/216 părți indivize din terenul arabil de 140 mp, demonstrează că *faptul generator a intervenit la data livrării bunurilor*, adică 22.06.N-1.

Dacă ne raportăm la art. 282 – „*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*” (1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator*” (Codul fiscal), (2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), *exigibilitatea taxei intervine: a) la data emiterii unei facturi*, înainte de data la care intervine faptul generator”, se relevă că *exigibilitatea taxei intervine la data la care intervine faptul generator*.

Regimul TVA aplicabil pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare conform art. 331 din Codul fiscal (taxarea inversă- *în care se încadrează vânzarea din 22.02.N-1* efectuată de *B&W APA SRL*,) este menționat, în mod expres, în pct. 109, alin (17) din Normele metodologice:

„(17) Pentru soluționarea situațiilor tranzitorii care pot apărea ca urmare a eliminării sau a includerii unor operațiuni din/în categoria celor pentru care se aplică *taxarea inversă* în cadrul art. 331 din Codul fiscal, se aplică prevederile art. 280 alin. (7) din Codul fiscal, respectiv se aplică *regimul în vigoare la data exigibilității de taxă...*”

Prin urmare, art. 280 alin. (7)–„*Faptul generator și exigibilitatea* –statuează că (7) Prin excepție de la prevederile alin. (4) - (6), în cazul modificărilor de cote se aplică prevederile art. 291 alin. (4) și (6), iar pentru operațiunile prevăzute la *art. 331 regimul aplicabil este cel de la data la care intervine exigibilitatea taxei* conform art. 282 alin. (1) și (2).

Exigibilitatea în cazul tranzacției efectuată de *B&W APA SRL* a intervenit la data tranzacției 22.02.N-1, data la care s-a perfectat contractul nr 534/22.02.N-1, și s-a întocmit factura nr. 53/22.02.N-1 emisă de *B&W APA SRL* în sumă de 501.762 lei, regimul de TVA aplicabil fiind *taxarea inversă* (atât cumpărătorul cât și furnizorul sunt înregistrați în scopuri de TVA și se aplică măsurile de

simplificare prevăzute la art. 331 din Codul fiscal). În acest caz, furnizorul emite factura fără TVA cu mențiunea „Taxare inversă”.

Așadar, utilizând tehnica observării documentelor și analizei operațiunilor a căror bază o reprezintă înscrisuri întocmite și confirmate de părți, pentru sugestivitatea rezultatelor cercetării se prezintă informațiile centralizat în tabelul următor.

Tabelul nr. 6

Situația centralizată a celor patru vânzări (trei în anul N-2 și una în anul N-1) efectuate de B&W APA SRL

Nr. crt	Explicația	Factura (nr./dată)	Valoare (lei) contract/factură	Cota de TVA (%)	Valoare TVA	Total valoare operațiune (lei)
1	<i>Contract nr. 82/01.07.N-2 BW APA SRL-SQA SRL</i>	<i>05/01.07.N-2</i>	<i>1.000.000/1.000.000</i>	<i>24%</i>	<i>240.000</i>	<i>1.240.000</i>
2	<i>Contract nr. 14/07.10.N-2 BW APA SRL-SQA SRL</i>	<i>03/07.10.N-2</i>	<i>1.000.000/1.000.000</i>	<i>24%</i>	<i>116000</i>	<i>1.116.000</i>
3	<i>Contract nr. 13/07.10.N-2 BW APA SRL-SQA SRL</i>	<i>04/07.10.N-2</i>	<i>100.000/100.000</i>	<i>24%</i>	<i>24.000</i>	<i>124.000</i>
4	<i>Contract nr. 54/22.02.N-1 BW APA SRL-SQA SRL</i>	<i>3/22.02.N-1</i>	<i>501.762/501.762</i>	<i>20% Taxare inversă</i>	<i>0</i>	<i>501762</i>

În mod cert, operațiunile descrise mai sus sunt operațiuni independente, supuse regimului de TVA în vigoare la data exigibilității de taxă [...], corect înregistrate în contabilitatea entității B&W APA SRL.

În susținerea celor de mai sus și a aplicării principiilor contabile armonizate cu principiile fiscale, ne raportăm, în final, la principiul respectării fondului economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză (OMFP

1802/2014) potrivit căruia evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate după cum acestea se desfășoară, în baza documentelor justificative –“care trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, **respectiv să fie în concordanță cu realitatea**” pentru a respecta obiectivul general al contabilității în care “situațiile financiare anuale trebuie să ofere o **imagine fidelă** a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii entității”(OMFP 1802/2014).

1.3. CONCLUZIILE RAPORTULUI

În conformitate cu activitatea de examinare a materialului documentar menționat în introducerea și în cuprinsul prezentului raport de expertiză, coroborată cu rezultatele calculelor efectuate, formulez următoarele concluzii la obiectivele fixate, având ca parcurs general:

- ✓ *Investigarea și analiza problemei;*
- ✓ *Colectarea și documentarea adecvată și prezentarea dovezilor;*
- ✓ *Utilizarea raționamentului logic în dezvoltarea concluziei;*
- ✓ *Sprijinirea pertinentei concluziei.*

Obiectivul 1. *Având în vedere prevederile Legii nr. 209/2015, să stabiliți dacă suma de 264313.60 euro, pe care reclamanta a achitat-o la Y Est Ltd., putea fi recalificată și dacă da, în ce categorie (remunerație a administratorului sau venituri asimilate celor din salarii).*

Răspuns la obiectivul 1: Pentru început, specificăm că analiza activității de prestări servicii realizată de SC YW REAL EST LTD trebuie să aibă în vedere *coordonatele generale ale serviciilor care îmbracă aspecte specifice și anume* (Olteanu, 2005): **intangibilitatea** -exprimă faptul că acestea nu pot fi văzute, gustate, simțite, auzite sau mirosite înainte de a fi cumpărate, ceea ce determină

ca relația dintre prestator și consumator să capete aspecte noi; **inseparabilitatea** - existența, în același loc, a prestatorului și consumatorului, evidențiază complexitatea și diversitatea serviciilor și definește *simultaneitatea producției și consumului serviciului*; **variabilitatea** serviciilor este caracteristica acestora de a diferi de la o prestație la alta, îmbrăcând și **forma unicității**; **perisabilitatea** reprezintă caracteristica serviciilor de a nu putea fi păstrate în vederea unui consum ulterior, adică acestea nu pot fi stocate sau inventariate.

Luând în considerare aspectele referitoare la caracteristicile serviciilor, se observă din studiul actelor administrative emise că echipa de inspecție fiscală, referitor la *suma de 264313,60 euro, pe care reclamanta a achitat-o la Y Est Ltd.*, nu numai că *nu contribuie la reflectarea conținutului economic al tranzacției* ci, mai degrabă, *îl denatureaza determinându-se stabilirea unor obligații suplimentare.*

Prin apariția „*Legii 209 privind anularea unor obligații fiscale*” (publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 540 din 20 iulie 2015) s-a dorit eliminarea anumitor inechități apărute în aplicarea Codului fiscal care au determinat interpretări diferite.

Aceste situații se referă la (unbr):

- „reconsiderarea unor activități independente ca activități dependente în baza unor criterii ambigue ce au dat naștere interpretărilor abuzive;
- reclassificarea diurnelor de delegare/detașare în venituri salariale impozabile în cazul desfășurării activității de transport în străinătate;
- obligarea la plata unei contribuții de asigurări sociale de sănătate, calculată la nivelul salariului minim brut pe țară cu toate că veniturile realizate se situează sub acest nivel;
- problemele legate de aplicarea TVA în special în materia cesiunii drepturilor de autor.”

Se observă *fără echivoc* că în enumerarea făcută de Lege prima distincție este referitoare la reconsiderarea activităților independente ca fiind dependente, a doua la reclasificarea diurnelor etc., între primele două enunțuri nefiind nici un fel de legătură în sensul celei explicate de echipa de inspecție fiscală.

Activitatea desfășurată de Y EST LTD se desfășoară ca o activitate de prestări servicii cu capacitatea de a dezvolta un nou proiect rezidențial pe terenul aparținând B&W APA SRL.

Reluând, în sinteză, relația între Y EST LTD și B&W APA SRL și acordând atenția cuvenită **principiului conectării contabilității la fiscalitate**, din analiza întreprinsă se observă că echipa de inspecție fiscală **schimbă**, prin reîncadrarea operațiunilor din facturile nr. 610/24.11.N-2, 611/16.02.N-1 și 612/24.02.N-1, *tratatul contabil –CORECT instrumentat de B&W APA SRL - al sumelor reprezentând contravaloare servicii (înregistrate în contul 331- „Produce în curs de execuție”)* (Rentrop & Straton, 2022) și stabilește CHELTUIELI de natura celor cu salariile, în sumă de 1.495.549 lei la care se adaugă contribuțiile angajatorului în sumă de 103.216 lei pe care entitatea ar trebui să le înregistreze în contabilitate (în total 1.598.765 lei).

Această acțiune a echipei de inspecție fiscală conduce la **nerespectarea politicilor contabile ale entității** și, mai mult decât atât, încadrarea entității în situația înregistrării unui rezultat negativ -PIERDERI – la februarie N-1, în cuantum de 1.430.181 lei.

Prin urmare, având în vedere prevederile Legii nr. 209/2015 *privind anularea unor obligații fiscale* și studiul întreprins referitor la analiza de formă și conținut a documentelor justificative, suma de 264313.60 euro, pe care reclamanta a achitat-o la Y Est Ltd., potrivit facturilor nr. 610/24.11.N-2 –suma de 164313,60 euro, 611/16.02.N-1 suma de 50000 euro și 612/24.02.N-1- suma de 50.000 euro (în lei la cursul de la data plății 1.178.638 lei) nu putea fi recalificată.

Obiectivul 2. *Să stabiliți dacă suma de 264313.60 euro, drept consecință a recalificării conform punct 1, reprezintă o cheltuială netă sau brută pentru societate; în ipoteza în care suma de 264313.60 euro ar reprezenta venitul net, să indice expertul temeiul legal aplicabil.*

Răspuns la obiectivul 2. *Schimbarea tratamentului contabil de către echipa de inspecție fiscală contravine vădit principiului contabil referitor la evaluarea inițială și mai ales principiului prudenței, pct. 51, din OMFP nr. 1802/20N-3- „ 51. - (1) Principiul prudenței. La întocmirea situațiilor financiare anuale, recunoașterea și evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă și, în special: (2) Activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.”*

În ipoteza aberantă a recalificării acestei sume, operează principiul prudenței mai sus enunțat, iar cheltuiala reconsiderată de echipa de inspecție fiscală ar trebui interpretată ca valoare brută și nu netă pentru entitate.

Echipa de inspecție fiscală, neîntemeiat determină un impact negativ asupra performanțelor entității, considerând cheltuieli de exploatare suma de 264313,60 euro (1.178.638 lei), adică diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile (concretizate în reduceri ale capitalurilor proprii- prin rezultatul exercițiului, pierdere), pe care le majorează cu contribuțiile sociale ale angajatului, ajungând la o valoare brută de 1.495.549 lei și de 1.598.765 lei cu contribuțiile angajatorului.

Așadar, fără temei legal suma de 264313,60 euro este considerată sumă netă și încărcată cu accesoriile veniturilor asimilate salariilor.

Obiectivul 3. Să stabiliți ce contribuții sociale sunt datorate, având în vedere calitatea lui IBW WLI de persoană nerezidentă.

Răspuns la obiectivul 3. Înainte de toate, facem precizarea că relevant pentru definirea naturii veniturilor ca fiind salariale sau nu, sens în care ar presupune obligația contribuțiilor sociale este faptul că activitatea desfășurată de persoana fizică trebuie să fie una dependentă pentru ca veniturile astfel obținute să fie calificate ca venituri salariale.

Numai că în prevederile art. 7 din Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare se definesc activitățile dependente care cuprind, printre altele, că: *„părțile stabilesc de la început timpul de lucru și locul desfășurării activității, partea care beneficiază de activitatea respectivă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă și suportă cheltuielile de deplasare și alte astfel de cheltuieli, iar persoana care prestează activitatea lucrează sub autoritatea altei persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta”*. Niciuna din condițiile enumerate mai sus nu este îndeplinită de domnul IBW WLI. Mai mult decât atât, acesta nu încasează nici o sumă de bani de la entitatea *B&W APA SRL care nu este plătitoare de venituri către IBW WLI*. În aceste condiții, *nu poate fi vorba de o activitate dependentă cu realizarea de venituri de către persoana IBW WLI*.

Analizând ipoteza echipei de inspecție fiscală, rezultatul studiului întreprins pe baza documentației puse la dispoziția expertului, concretizat în întocmirea *Anexei 3 - Situația calculului perioadei de absență a persoanei IBW WLI din IBW*, pe baza *Extrasului cu privire la intrări și ieșiri ale călătorului* emis de Oficiul de Evidența Populației și a Imigrărilor din Bet la data de 10.05.N, pentru perioada 25.03.20N-5-09.05.N, reflectă că în perioada 25.03.N-09.05.N domnul IBW WLI nu a depășit, în nici un an, perioada de 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive care se încheie în anul calendaristic vizat.

Tabelul 7

Situația centralizată a numărului de zile de absență din IBW ale domnului IBW WLI

Nr. crt	Explicația	20N-5 (26.03.20N-5-31.12.20N-5)	20N-4	20N-3	N-2	N-1	N (01.01.N-06.05.N)
1	<i>Număr de zile de absență din IBW</i>	94	114	110	128	124	33

Sursa: Extrasul emis la Oficiul de Evidența Populației și a Imigrărilor din Bet la data de 10.05.N "Extras cu privire la intrări și ieșiri ale călătorului"

Se observă că, în perioada 26.02.20N-5-06.05.N, domnul IBW WLI *nu a fost prezent în IBW* un număr de zile care *nu depășește în nici un an calendaristic* perioada de 183 de zile, astfel încât să efectueze demersuri pentru schimbarea rezidenței fiscale în România, el fiind rezident în statul în care are domiciliul, respectiv locuința permanentă aflată la dispoziția sa.

Completăm aserțiunile de mai sus, luând în considerare și *CertIFICATELE de rezidență fiscală nr. 04/26.07.N-1* pentru anul N-1, emis la data de 26 iulie N-1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW cu situația anului 20N-3, cel *aferent* anului N, emis la data de 27 aprilie N de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-2 și, respectiv, cel *aferent* anului 20N+1, emis la data de 15 aprilie 20N+1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW, cu situația anului N-1 de unde reiese *calitatea domnului IBW WLI de persoană nerezidentă în România (rezidentă în IBW)*.

În aceste condiții, *în ipoteza recalificării sumei de 264313,60 euro ca venit ce ar reveni domnului IBW WLI (în sumă brută), plătitorul de venit trebuie să rețină la sursă impozitul de 16% sau cotele din Convențiile de evitare a dublei impuneri din suma respectivă, după caz.*

În raport cu *obligațiile privind contribuțiile sociale*, art. 296³, lit. b din vechiul Codul fiscal prevede pentru persoanele fizice nerezidente care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor că sunt contribuabili ai sistemelor de

asigurări *cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte*. În acest sens, Normele metodologice fac următoarea specificare: „2. În această categorie se includ persoanele fizice nerezidente care realizează, pe teritoriul României, veniturile prevăzute la art. 296³ lit. a) din Codul fiscal și care, potrivit instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, sunt obligate la plata contribuțiilor sociale prevăzute în titlul IX² din Codul fiscal. Prin instrumente juridice internaționale se înțelege regulamentele comunitare privind coordonarea sistemelor de securitate socială, precum și acordurile și convențiile în domeniul securității sociale la care România este parte”.

Așadar, persoanele fizice nerezidente **nu datorează contribuții sociale în România** decât în măsura în care este prevăzută această obligație printr-un acord încheiat între România și statul de rezidență al acestora.

De asemenea, conform legislației de asigurări sociale de sănătate nu este obligatorie reținerea la sursă a contribuțiilor sociale de sănătate de către plătitorul de venit, deoarece persoana fizică *IBW WLI* nu este rezidentă în România. Bunăoară, conform prevederilor art. 214 alin. (1) și (2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății „**Asigurarea socială de sănătate este facultativă** pentru următoarele categorii de persoane care nu se încadrează în prevederile alin. (1): [...] cetățenii străini și apatrizii care se află temporar în țară, fără a solicita viza de lungă ședere”. În raport cu celelalte obligații, art. 296¹⁶ lit. c) din Codul fiscal menționează că *sunt exceptate* de la plata contribuției de asigurări pentru șomaj următoarele: „... **remunerația administratorilor** societăților comerciale, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație.” Tot art. 296¹⁶ lit. d) reglementează că *sunt exceptate* de la plata contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale **remunerația administratorilor**

societăților comerciale, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație, iar *lit. f a aceluiași art. 296* prevede că *nici contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale nu se datorează.*

Concluzionând, având în vedere calitatea de persoană nerezidentă a domnului IBW WLI nu se datorează contribuții sociale de nici o natură.

Obiectivul 4. *Să stabiliți ce contribuții sociale sunt datorate în ipoteza în care suma de 264313,60 euro a fost recalificată conform pct. 1 ca fiind remunerația domnului IBW WLI în calitate de administrator.*

Răspuns la obiectivul 4. Abordarea problematicii ridicată de *obiectivul 4* se realizează într-o concepție dihotomică, astfel:

- ✓ *perioada 15.07.20N-5 - 23.09.20N-4, perioadă în care domnul nu a îndeplinit calitatea de administrator al B&W APA SRL;*
- ✓ *perioada 23.09.20N-4-24.02.N-1, perioadă în care domnul IBW WLI a îndeplinit calitatea de administrator al B&W APA SRL.*

Din această perspectivă, suma de 264313,60 euro *nu poate fi recalificată și atribuită integral domnului IBW WLI*, cu toate că a fost achitată în contul persoanei juridice *Y EST LTD* și nu în contul persoanei fizice. Dar, admitând *parțial ipoteza echipei de inspecție fiscală*, se repartizează în cote egale pe perioada 15.07.20N-5-24.02.N-1 (*43 luni*) suma plătită către *Y EST LTD*, *adică 264313,60 lei / 43 luni=6146,83 euro* și se determină suma ce revine persoanei juridice și suma ce revine persoanei fizice, potrivit calculului (în euro și lei) redat tabelar mai jos.

Tabelul 9

Situația sumelor în euro repartizate pe perioada 15.07.20N-5-24.02.N-1

Nr. crt	Perioada	Valoarea (euro) a prestațiilor efectuate de Y EST LTD	Suma (euro) ce revine Y EST LTD	Suma (euro) ce revine IBW WLI
1	15.07.20N-5- 23.09.20N-4	264313,60	86.055,60 (14 luni*6146,83 euro)	
2	23.09.20N-4- 24.02.N-1			178.258,00 (29 luni*6146,83 euro)

Tabelul 10

Situația sumelor în lei repartizate pe perioada 15.07.20N-5-24.02.N-1

Nr. crt	Perioada	Valoarea (lei) a prestațiilor efectuate de Y EST LTD	Suma (lei) ce revine Y EST LTD	Suma (lei) ce revine IBW WLI
1	15.07.20N-5- 23.09.20N-4	1.178.638	382.809,73 (4,4484 lei/€*86055,6€)	
2	23.09.20N-4- 24.02.N-1			795828,27 (4,4484 lei/€*78258 €) (4,4744 lei/€*50000 €) (4,4715 lei/€*50000 €) 410,37 lei diferențe de curs valutar

Prin urmare, în ipoteza recalificării sumei de 264313,60 euro achitată de B&W APA SRL conform Acordului de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, potrivit cerințelor **obiectivului 1**, considerăm că suma de 86.055,60 euro (382.809,73 lei) din plata efectuată în 24.11.N-2 de 164313,60 euro, aferentă perioadei în care domnul IBW WLI nu avea calitatea de administrator al B&W APA SRL revine fără tăgadă persoanei juridice Y EST LTD.

Astfel, diferența de 178.258 euro (795828,27 lei) reprezintă, în ipoteza recalificării efectuate de echipa de inspecție fiscală, sumă ce revine domnului

IBW WLI în calitate de administrator al *B&W APA SRL*, pentru perioada 23.09.N-2-24.02.N-1.

În această situație, având în vedere că *IBW WLI este persoană nerezidentă pentru suma de 795828,27 lei nu datorează contribuții sociale*. Argumentarea acestei aserțiuni se regăsește detaliat în răspunsul formulat la *obiectivul 3*.

Pentru suma de 795828,27 lei, se determină impozit de 16% în cuantum de 109.769 lei. Pentru reflectarea sugestivă, rezultatul analizei se redă sub formă tabelară mai jos.

Tabelul 11

Situația repartizării sumelor determinate din plățile efectuate de B&W APA SRL către Y EST LTD

<i>Nr. crt</i>	<i>Explicația</i>	<i>Suma (lei) - valoare brută</i>	<i>Impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente (lei)</i>	<i>Contribuții sociale (lei)</i>	<i>Suma (lei) netă</i>
1	<i>YW REAL EST LTD</i>	<i>382.809,73</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>382.809,73</i>
2	<i>IBW WLI</i>	<i>795.828,27</i>	<i>109.769</i>	<i>0</i>	<i>686.059,27</i>
	<i>TOTAL</i>	<i>1.178.638</i>	<i>109.769</i>	<i>0</i>	<i>1.068.869</i>

Recapitulând, în ipoteza în care suma de 264313.60 euro a fost recalificată de către echipa de inspecție fiscală, considerăm că partea ce revine domnului IBW WLI în calitate de administrator este în sumă de *178.258,00 euro*, diferența de *86.055,60 euro reprezentând contravaloarea serviciilor efectuate de Y Est Ltd.*, până la data numirii în calitate de administrator a domnului IBW WLI la entitatea *B&W APA SRL*.

Pentru suma de 178258 euro (795828,27 lei)- valoare brută, entitatea, având în vedere că domnul IBW WLI este persoană fizică nerezidentă, nu datorează contribuții sociale, dar plătitorul de venit trebuie să rețină impozitul la sursă în sumă de 109.769 lei.

Obiectivul 5. *Analizând tratamentul fiscal aplicat celor trei operațiuni de vânzare, să stabiliți dacă acestea pot reprezenta elementele unei operațiuni unice din punct de vedere TVA.*

Răspuns la obiectivul 5. În registrul problematicii cercetate, dar având drept coordonate trăsăturile întregului –**operațiune complexă unică**– arătate în capitolul *DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI*, au fost analizate tranzacțiile efectuate de *B&W APA SRL* în anul N-2, din perspectiva regimului fiscal al taxei pe valoarea adăugată.

Studiul întreprins asupra operațiunilor realizate de *B&W APA SRL* în cursul anului N-2, relevă *fără echivoc* că acestea reprezintă tranzacții independente interpretate ca atare de entitate. Operațiunile de livrare terenuri construibile au fost taxate cu cota de 24% în vigoare, potrivit Codului fiscal aplicabil în anul N-2.

Cele trei tranzacții efectuate în anul N-2, *nu pot fi considerate* tranșe succesive (livrări succesive- părți separate ale unui întreg), argumentare bazată pe *principiile abordării sistemice* aplicabile în cadrul sistemelor complexe, redate în continuare (Gaidric, 2014):

- *„principiul scopului final: prioritatea absolută o are scopul final;*
- *principiul unității: examinarea sistemului ca un tot întreg și ca un ansamblu (totalitate) de elemente;*
- *principiul conectivității: orice componentă se va examina împreună cu legăturile sale și din sistem și cu mediul;*
- *principiul modularității: se evidențiază modulele din sistem iar sistemul se va examina ca un set de module;*
- *principiul ierarhiei: se introduce o ierarhie a elementelor și (sau) ordonarea lor;*

- *principiul dezvoltării: capacitatea sa de a se dezvolta, de extindere, de a modifica componentele, de acumulare a informațiilor;*
- *principiul descentralizării: înbinarea în luarea deciziilor și management a centralizării și descentralizării;*
- *principiul incertitudinii: luarea în considerație a incertitudinii și aleatorului din sistem.”*

Principiile mai sus menționate *nu se respectă*, în situația tranzacțiilor efectuate de *B&W APA SRL în cursul* anului N-2, care sunt operațiuni independente, cu contracte de vânzare-cumpărare de sine stătătoare, fiecare cu obiect și preț diferit și *nu părți componente ale aceluși sistem complex.*

În același sens, argumentarea este susținută și prin analiza instrumentelor managementului complexității, într-o abordare sistemică (Dumitrașcu, 2015) ale cărei trăsături sunt:

- *„stabilitatea ansamblului de organizat;*
- *informarea perfectă privind stările ansamblului de organizat;*
- *eficientizarea activității prin „raționalizarea” ei, ceea ce, în termeni economici, se rezumă la reducerea costurilor și la îmbuătățirea productivității muncii;*
- *un nivel relativ scăzut al costurilor fixe (indirecte sau de structură)”.*

Concluzionând, analiza logică și aplicarea gândirii critice asupra problemei privind tratamentul fiscal al celor trei operațiuni, documentația anexă fiecăreia dintre cele trei tranzacții și *criteriile abordării sistemice* enunțate mai sus, demonstrează că acestea *nu pot fi catalogate drept elementele componente ale unei operațiuni unice din punct de vedere TVA.*

Obiectivul 6. *În ipoteza în care cele patru vânzări (trei în anul N-2 și una în anul N-1) reprezintă elementele unei operațiuni unice, în înțelesul legislației*

privind TVA, să stabiliți care este operațiunea principală și care sunt operațiunile accesorii.

Răspuns la obiectivul 6. Reiterăm argumentația expusă la **obiectivul 5** al expertizei contabile, *completând* cu alte scurte reflecții asupra **conceptelor: sistem- întreg (ansambu) - parte.**

Luând în considerare itemi conecși, precum: raționament peofesional, reconciliere contabilitate-fiscalitate, comparabilitate, imagine fidelă, principiul prudenței etc., abordarea problematicii se realizează într-o examinare obiectivă și rațională a aspectelor amintite.

Astfel, Normele metodologice privind TVA la pct. 23 alin (1), lit. c menționează că „c) În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o operațiune complexă unică.,,

Pentru aceasta se impune a analiza cenceptele prezentate mai sus- **sistem- întreg- parte-** spre a putea stabili dacă cele patru tranzacții constituie o operațiune unică sau sunt tranzacții independente.

Astfel, a. „**Sistemul** este un *ansamblu de elemente* cu caracteristici și legături existente între acestea care funcționează **ca un întreg bine delimitat.** Mulțimea de obiecte și legăturile dintre ele alcătuiesc **structura sistemului.**” (Nichici, 2016) Structura reprezinta un *pattern* al relațiilor dintre elementele componente ale sistemului, *o lege* a relațiilor de interdependență a acestora. *Structura potrivit DEX (dexonline.ro) reprezinta totalitatea relațiilor de interdependență ordonată dintre elementele unui sistem, astfel încat schimbarea unui element produce schimbari determinate în toate celelalte elemente.*”

b. Abordarea sistemică este modul de gândire și analiză care se bazează pe relațiile dintre obiectele sistemului”.

c. Întregul- Ansamblul semnifică un tot unitar rezultat din unirea unor elemente (de același gen); totalitate” , iar

d. Partea- reprezintă element constitutiv, precis delimitat, din structura unui ansamblu; **element indisolubil legat de componența sau esența unui lucru.”**

În ipoteza în care operațiunile realizate în N-2 de *B&W APA SRL* și apoi în N-1, ar constitui o operațiune unică în înțelesul legislației privind TVA, luând în considerare conceptele dezvoltate și aprofundate mai sus, coroborate cu prevederile legate de aplicarea TVA nu se poate stabili care este operațiunea principală și care sunt operațiunile accesorii.

Cele patru patru vânzări (trei în anul N-2 și una în anul N-1) nu reprezintă elementele unei operațiuni unice, în înțelesul legislației privind TVA, întrucât luate împreună nu constituie un întreg (ansamblu), nu există nici un fel de legături între acestea, nu există o gândire unitară asupra ansamblului, tranzacțiile nu sunt indisolubil legate între ele și de sistem etc.

Prin urmare, considerăm că cele patru vânzări (trei în anul N-2 și una în anul N-1) sunt tranzacții independente, taxate diferit potrivit legislației privind TVA din momentul efectuării lor, iar în ipoteza în care cele patru vânzări ar reprezenta elementele unei operațiuni unice, în înțelesul legislației privind TVA, în sensul prevederilor pct. 23 din Normele metodologice, nu se poate stabili care este operațiunea principală și care sunt operațiunile accesorii.

Obiectivul 7. *În ipoteza în care cele trei vânzări din anul N-2 reprezintă o operațiune unică, în înțelesul legislației privind TVA, să stabiliți dacă acesteia îi sunt aplicabile măsurile tranzitorii prevăzute la pct. 109 alin. 17 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 331 din noul Cod.*

Răspuns la obiectivul 7. Metodologia de cercetare pentru elaborarea răspunsului la **obiectivul 7** a reprezentat o abordare pe bază de analiză obiectivă în formularea opiniilor, a construirii observațiilor și concluziilor.

Pornind de la stabilirea coordonatelor pentru încadrarea unei operațiuni ca operațiune complexă unică, trebuie să specificăm că legiuitorul român nu oferă criterii de calificare a acestora, dar toate *deciziile CJUE surprind cu fiecare situație cerința unei obiectivități depline* în raționament (Cod fiscal, 2015). Singura specificare pentru această încadrare este redată astfel: „*sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente*” Această descriere este utilizată în cuprinsul *normelor metodologice* la pct. 23 alin (1), lit. c

În demersul nostru, analizăm *prin metoda deductivă* conceptele **unic – complex- întreg** urmărind trasarea unor linii directoare pentru încadrarea tranzacțiilor efectuate în N-2, de *B&W APA SRL*, ca operațiune unică.

Reiterând aspectele esențiale luate în considerare la **obiectivul 5**, adică: cele trei vânzări *nu pot fi interpretate ca elemente componente ale operațiunii unice, neavând legături între ele*, fiecare vânzare *nefiind indisolubil legată de componența sistemului* (operațiunii unice), *neexistând o gândire unitară* pentru managementul ansamblului (operațiunii unice), evidențiem că cele trei vânzări din anul N-2 sunt tranzacții separate, independente. Mai mult decât atât *nu se poate introduce o ierarhizare a vânzărilor sau o ordonare a lor și nu se dispune de capacitatea de dezvoltare sau de modificare a componentelor*.

Așadar, se observă că *nici una din caracteristicile amintite nu poate fi identificată în analiza celor trei vânzări*, în ipoteza în care sunt înțelese ca o operațiune complexă (CFNET, 2013). Ele *sunt operațiuni independente* care au fost *supuse separat regimului de taxare* privind legislația TVA.

Totuși, în ipoteza expusă în cuprinsul **obiectivului 7** și *considerarea* celor trei vânzări din anul N-2 ca o operațiune unică, în înțelesul legislației privind TVA, *considerăm că îi sunt aplicabile măsurile tranzitorii prevăzute la pct. 109*

alin. 17 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 331 din noul Cod . Argumentația se fundamentează pe prevederile art. 280 alin. (7) și 281 alin. (6) care explică data la care intervine exigibilitatea taxei (...)

Astfel, pct. 109, alin 17 din Norme menționează că: „(17) Pentru soluționarea situațiilor tranzitorii care pot apărea ca urmare a eliminării sau a includerii unor operațiuni din/în categoria celor pentru care se aplică taxarea inversă în cadrul art. 331 din Codul fiscal, se aplică prevederile art. 280 alin. (7) din Codul fiscal, *respectiv se aplică regimul în vigoare la data exigibilității de taxă. [...]*”

Iar art. 280 alin (7) specifică :„(7) Prin excepție de la prevederile alin. (4) - (6), în cazul modificărilor de cote se aplică prevederile art. 291 alin. (4) și (6), iar *pentru operațiunile prevăzute la art. 331 regimul aplicabil este cel de la data la care intervine exigibilitatea taxei conform art. 282 alin. (1) și (2)*”

Amintim în acest context și prevederile art. 281 alin. 6 unde „(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, *data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. [...]*”

Prin urmare, raportându-ne la *faptul generator și exigibilitatea taxei acestea intervin la momentul încheierii contractelor de vânzare-cumpărare și a emiterii facturilor* când se transferă *dreptul de a dispune de bunuri ca un bun proprietar de către beneficiarul operațiunilor*. În acest context cele trei operațiuni sunt supuse regimului *în vigoare la data exigibilității de taxă și îi sunt aplicabile măsurile tranzitorii* prevăzute la pct. 109, alin. 17 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 331 din Codul fiscal.

Obiectivul 8. *Raportat la prevederile art. 281 și 282 din noul Cod fiscal, să stabiliți, din punct de vedere al TVA, când au intervenit faptul generator și exigibilitatea taxei pentru operațiunea de vânzare din anul N-1 și care este, în consecință, tratamentul TVA aplicabil*

Răspuns la obiectivul 8. Analizând situația de fapt, operațiunea de vânzare realizată de către *B&W APA SRL*, în baza contractului nr. *54/22.02.N-1*, a unei cote de 101/216 părți indivize de teren arabil către entitatea *SQA SRL*, este o operațiune distinctă, independentă, tratată în mod obiectiv de entitate și încadrată potrivit regimului TVA în vigoare la data livrării bunurilor –**taxare inversă**.

Nu este nici o îndoială că prin contractul de vânzare-cumpărare nr. *54/22.02.N-1*, *se vinde dreptul de proprietate asupra cotelor 101/216 părți indivize din terenul arabil în suprafață de 3576 mp și 101/216 părți indivize din terenul arabil de 140 mp, iar faptul generator a intervenit la data livrării bunurilor, adică 22.06.N-1 (art. 281- „Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. [...] (6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar).”*

Dacă ne raportăm la art. 282 – „*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*” (1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator*”(Cod fiscal), (2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), *exigibilitatea taxei intervine: a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator*”, specificăm că pentru operațiunea descrisă mai sus *exigibilitatea taxei intervine la data la care intervine faptul generator*.

Regimul TVA aplicabil pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare conform art. 331 din Codul fiscal (taxarea inversă- *în care se încadrează vânzarea din 22.02.N-1* efectuată de *B&W APA SRL*,) este menționat, în mod expres, în pct. 109, alin (17) din Normele metodologice:

Exigibilitatea în cazul tranzacției efectuată de *B&W APA SRL* a intervenit la data *tranzacției, 22.02.N-1*, data la care s-a perfectat contractul nr *54/22.02.N-1*, și s-a întocmit *factura nr. 3/22.02.N-1 emisă de B&W APA SRL în sumă de 501.762 lei, regimul de TVA aplicabil fiind taxarea inversă (atât cumpărătorul cât*

și furnizorul sunt înregistrați în scopuri de TVA și se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 331 din Codul fiscal). În acest caz, furnizorul emite factura fără TVA cu mențiunea „Taxare inversă”.

Așadar, utilizând tehnica observării documentelor și analizei operațiunilor a căror bază o reprezintă înscrisuri întocmite și confirmate de părți, pentru sugestivitatea rezultatelor cercetării se prezintă informațiile centralizat în tabelul următor.

Tabelul nr. 12

Situația centralizată a celor patru vânzări (trei în anul N-2 și una în anul N-1) efectuate de B&W APA SRL

Explicația	Factura (nr./dată)	Valoare (lei) contract/faktură	Cota de TVA (%)	Valoare TVA	Total valoare operațiune (lei)
<i>Contract nr. 82/01.07.N-2 BW APA SRL- SQA SRL</i>	<i>05/01.07.N-2</i>	<i>1.000.000/1.000.000</i>	<i>24%</i>	<i>240.000</i>	<i>1.240.000</i>
<i>Contract nr. 14/07.10.N-2 BW APA SRL- SQA SRL</i>	<i>03/07.10.N-2</i>	<i>1.000.000/1.000.000</i>	<i>24%</i>	<i>116000</i>	<i>1.116.000</i>
<i>Contract nr. 13/07.10.N-2 BW APA SRL- SQA SRL</i>	<i>04/07.10.N-2</i>	<i>100.000/100.000</i>	<i>24%</i>	<i>24.000</i>	<i>124.000</i>
<i>Contract nr. 54/22.02.N-1 BW APA SRL- SQA SRL</i>	<i>3/22.02.N-1</i>	<i>501.762/501.762</i>	<i>20% Taxare inversă</i>	<i>0</i>	<i>501762</i>

În mod cert, operațiunile descrise mai sus sunt operațiuni independente, supuse regimului de TVA în vigoare la data exigibilității de taxă [...] corect instrumentate contabil și fiscal de entitatea B&W APA SRL.

În susținerea celor de mai sus și a *aplicării principiilor contabile armonizate cu principiile fiscale*, ne raportăm, *în final, la principiului respectării fondului economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză* potrivit căruia evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate după cum acestea se desfășoară, în baza documentelor justificative (Munteanu et. al., 2022) –, „care trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, *respectiv să fie în concordanță cu realitatea*” pentru a respecta obiectivul general al contabilității în care „situațiile financiare anuale trebuie să ofere o *imagine fidelă* a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii entității”(OMFP 1802/2014).

Prezentul raport conține de pagini și 3 anexe.

W, 14.01.20N+2

Întocmit,

Expert contabil.....

ANEXE

Convocatorul întocmit de expertul desemnat, nota de inventar și plicul

..... - EXPERT CONTABIL

Telefon:

Nr. 17/09.03.20N+1

Către

SC B&W APA SRL,

cu sediul în W, str. NK nr. 32, biroul 1, W

Expertul contabil vă anunță prin prezenta că potrivit încheierii de ședință din data de 08.02.20N+1, s-a solicitat efectuarea unei expertize contabile, în cauza ce face obiectul dosarului nr. **5C/8/N**, aflat pe rolul *TRIBUNALULUI W, Secția a II-a Civilă, de contencios administrativ și fiscal*, cu termen de judecată la data de **17.05.20N+1**.

Pentru efectuarea și întocmirea raportului de expertiză, EXPERTUL VĂ CONVOACĂ în ziua de **26.03.20N+1, ora 14,00**, la sediul **CECCAR –Filiala W**, jud. W, în vederea lămuririi și prezentării unor explicații suplimentare legate de cauza din dosar.

Anexăm prezentei adresa nr. 18/09.03.20N+1.

EXPERT CONTABIL,

.....

..... - EXPERT CONTABIL

Telefon:

Nr. 17/09.03.20N+1

Către

**ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE W,
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE W-
SERVICIUL CONTESTAȚII 1**

Expertul contabil vă anunță prin prezenta că potrivit încheierii de ședință din data de 08.02.20N+1, s-a solicitat efectuarea unei expertize contabile, în cauza ce face obiectul dosarului nr. **5C/8/N**, aflat pe rolul *TRIBUNALULUI W, Secția a II-a Civilă, de contencios administrativ și fiscal*, cu termen de judecată la data de **17.05.20N+1**.

Pentru efectuarea și întocmirea raportului de expertiză, EXPERTUL VĂ CONVOACĂ în ziua de **26.03.20N+1, ora 14,00**, la sediul **CECCAR –Filiala W**, jud. W, în vederea lămuririi și prezentării unor explicații suplimentare legate de cauza din dosar.

EXPERT CONTABIL,

.....

..... - EXPERT CONTABIL

Str.

W,

Nr. 18/09.03.20N+1

Către

B&W APA SRL, cu sediul în W, str. NK nr. 32, biroul 1, W

Subsemnata, expert contabil desemnat în dosarul **5C/8/N**, cu termen 17.05.20N+1, pentru întocmirea unui raport de expertiză, în cauza intervenită între reclamant **B&W APA SRL, cu sediul în W, str. NK nr. 32, biroul 1, W**, reprezentat convențional de SPARL....., în contradicție cu ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE W, DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE W-SERVICIUL CONTESTAȚII 1, W, Bd... jud. W în calitate de *pârâte*, formulez următoarea

C E R E R E

Prin care vă rog, respectuos, în vederea elaborării expertizei, să-mi comunicați, la termenul de convocare stabilit, următoarele documente:

- Actul constitutiv al **SC B&W APA SRL**, precum și actele adiționale la acesta (în situația în care există);
- Contractele de vânzare care atestă cele patru tranzacții (trei din anul N-2 și una din anul N-1);
- Documentele financiar-contabile (în copie xerox) care atestă desfășurarea relației comerciale, precum:
 - Facturile reprezentând cele patru tranzacții de vânzare (trei efectuate în anul N-2 și, respectiv, una în anul N-1);
 - Documentele de plată (O.P., B.O., chitanțe etc), aferente derulării relațiilor comerciale;
 - Extrasele de cont bancar pentru confirmarea plăților din documentele de plată, de asemenea, filele de registru jurnal pentru sumele achitate;
 - Jurnalele de TVA, din perioada dedusă judecătii, care atestă înregistrarea tranzacțiilor de vânzare din N-2 și, respectiv, tranzacția din N-1;
 - Declarațiile 300 și Declarațiile 394, pe perioada N-2 și N-1;
 - Registrul jurnal pentru lunile în care au avut loc tranzacții comerciale (cele trei operațiuni de vânzare din N-2 și operațiunea de vânzare din N-1);
 - Actul de control întocmit (sau actele întocmite) de Direcția Generală a Finanțelor Publice W;
 - Fișa contului 4111-„Clienți”, din perioada în cauză;
 - Balanța analitică pentru contul 4111 – „Clienți”, pentru perioada aferentă;
 - Extrasele de confirmare a soldului contului 4111- „Clienți”, pentru sfârșitul fiecărui exercițiu financiar din perioada în discuție (dacă există);
 - Fișa contului 401-„Furnizori”, pentru perioada în cauză;
 - Balanța analitică pentru contul 401 – „Furnizori”, pentru perioada aferentă;
 - Balanțele de verificare pentru perioadele deduse judecătii;
 - ***Orice alte documente care ajută la elaborarea expertizei contabile.***

EXPERT CONTABIL,

.....

EXPERT CONTABIL

Referitor dosar nr. 5C/8/N
 TRIBUNALUL W
 Secția civilă
 Termen:17.01.20N+2

PROGRAMAREA LUCRĂRILOR ȘI TIMPUL ESTIMAT

<i>Nr. crt.</i>	<i>Obiective/ Activități asociate</i>	<i>Număr ore pe activități</i>
	CUNOAȘTEREA ÎNSCRISURILOR ȘI A LUCRĂRILOR DOSARULUI	5,5
1	<i>Note și adnotări/comentarii personale ale expertului</i>	5
2	<i>Redactarea și expedierea prin poștă a scrisorilor pentru convocarea părților în litigiu la lucrările expertizei</i>	1/2
	CUNOAȘTEREA SITUAȚIEI DIN TEREN	3
3	<i>Întocmirea unei minute de constatare a prezenței și a opiniilor părților în litigiu</i>	2
	<i>Deplasarea la sediul CECCAR W</i>	1
	Obiectivul 1. Având în vedere prevederile Legii nr. 209/2015, să stabilești dacă suma de 264313.60 euro, pe care reclamanta a achitat-o la Y Est Ltd., putea fi recalificată și dacă da, în ce categorie (remunerație a administratorului sau venituri asimilate celor din salarii).	34,5
4	<i>Studiul raportului de inspecție fiscală nr. F-W 17/16.06.N-1 încheiat la data de 16.06.N-1</i>	6
	<i>Studiul Deciziei de impunere nr. F-W 23/16.06.N-1, privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale;</i>	5
	<i>Studiul Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 6/16.06.N-1;</i>	4
	<i>Studierea notificărilor Agenției Naționale de Administrare Fiscală către B&W APA SRL din 13.04.N-1, 19.04.N-1, 21.04.N-1 și 25.04.N-1 și a răspunsurilor B&W APA SRL către Agenția Națională de Administrare Fiscală</i>	3
	<i>Studierea Acordului de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între SC Y EST LTD, cu sediul în</i>	1/2

	Raan, IBW și SC NY IWSSRL, W, reprezentată de domnul N QW;	
5	Identificarea și studierea Anexei la Acordul de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între SC Y EST LTD, cu sediul în Raan, IBW și B&W APA SRL (fostă NY IWS SRL), în data de 29.05.N-2;	1/2
6	Analiza elementelor înscrise pe facturile nr. 60/24.11.N-2, 61/16.02.N-1 și 62/24.02.N-1, precum și a documentelor care atestă plata contravalorii acestora, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;	2
7	Identificarea documentației în baza căreia a fost stabilită contravaloarea prestațiilor efectuate de Y EST LTD;	2
8	Studierea Proceselor verbale de predare-primire încheiate între Y EST LTD și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;	2 și 1/2
9	Analizarea raportului contabilitate –fiscalitate în ceea ce privește relația în baza Acordului de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între SC Y EST LTD, cu sediul în Raan, IBW și SC NY IWSSRL (actuala B&W APA SRL), W, reprezentată de domnul N QW;	3 și 1/2
10	Verificarea cronologică a documentelor înregistrate în contabilitatea B&W APA SRL (OMFP 2861/2009);	3
11	Verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor emise și înregistrate în contabilitatea B&W APA SRL;	2
12	Prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute.	1/2
	Obiectivul 2. Să stabiliți dacă suma de 264313.60 euro, drept consecință a recalificării conform punct 1, reprezintă o cheltuială netă sau brută pentru societate; în ipoteza în care suma de 264313.60 euro ar reprezenta venitul net, să indice expertul temeiul legal aplicabil	12
15	Raportul de inspecție fiscală nr. F-W 17/16.06.N-1 încheiat la data de 16.06.N-1;	1
	Decizia de impunere nr. F-W 23/16.06.N-1, privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale;	1
	Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 6/16.06.N-1;	1
	Studierea Acordului de dezvoltare de proiecte și de promovare din 15.07.20N-5, încheiat între SC YW REAL EST LTD, cu sediul în Raan, IBW și SC NY IWSSRL, W, reprezentată de domnul N QW	1/2
16	Analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 60/24.11.N-2 emisă de Y EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 164313,60 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;	1/2

17	<i>Analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 61/16.02.N-1 emisă de Y EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 50000,00 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;</i>	1/2
18	<i>Analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 62/24.02.N-1 emisă de Y EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 50000,00 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;</i>	1/2
19	<i>Identificarea documentației în baza căreia au fost stabilite plățile către YW REAL EST LTD;</i>	1
20	<i>Studierea Proceselor verbale de predare-primire încheiate între Y EST LTD și B&W APA SRL, reprezentată de domnul IBW WLI;</i>	2
21	<i>Verificarea cronologică a documentelor înregistrate în contabilitatea celor două părți ale dosarului;</i>	1 și 1/2
22	<i>Verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor emise și înregistrate în contabilitatea celor două părți ale dosarului;</i>	1 și 1/2
23	<i>Prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute.</i>	1
	Obiectivul 3. Să stabiliți ce contribuții sociale sunt datorate, având în vedere calitatea lui IBW WLI de persoană nerezidentă.	9
30	Identificarea și studierea documentelor în care au fost consemnate obiectivele pentru dezvoltarea proiectului imobiliar și a plății contravalorii acestor servicii;	2 și 1/2
31	<i>Analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 60/24.11.N-2 emisă de Y EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 164313,60 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;</i>	1/2
32	<i>Analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 61/16.02.N-1 emisă de YW REAL EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 50000,00 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;</i>	1/2
33	<i>Analizarea elementelor înscrise pe factura nr. 62/24.02.N-1 emisă de Y EST LTD către B&W APA SRL, în sumă de 50000,00 euro și a documentelor care atestă plata contravalorii acesteia, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut (OMFP 3512/2008);</i>	1/2
34	<i>Analizarea elementelor înscrise pe Extrasul cu privire la intrări și ieșiri ale călătorului emis de Oficiul de Evidența Populației și a Imigrărilor din Bet la data de 10.05.N, pentru perioada 25.03.20N-5-09.05.N;</i>	2
35	<i>Identificarea și studierea Certificatului de rezidență fiscală nr. 04/26.07.N-1 pentru anul N-1, emis la data de 26 iulie N-1 de Ministerul de Finanțe al statului IBW;</i>	1/2

36	Verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor emise și înregistrate în contabilitatea entității B&W APA SRL;	1 și 1/2
37	Prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute	1
	Obiectivul 4. Să stabiliți ce contribuții sociale sunt datorate în ipoteza în care suma de 264313.60 euro a fost recalificată conform pct. 1 ca fiind remunerația domnului IBW WLI în calitate de administrator;	9,5
39	Studiul raportului de inspecție fiscală nr. F-W 17/16.06.N-1 încheiat la data de 16.06.N-1	1 și 1/2
	Studiul Deciziei de impunere nr. F-W 23/16.06.N-1, privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale;	1 și 1/2
	Identificarea și studierea documentelor în care au fost consemnate formularele obținute în vederea începerii lucrărilor de construcții (certIFICATE de urbanism, autorizații de construcții cobtracte de proiectare etc., documente contabile etc);	1 și 1/2
	Concilierea documentelor justificative cu documentele contabile prezentate de B&W APA SRL, fișa contului „401 – Furnizori Y EST LTD, fișa contului „401 –Furnizori –SQA SRL”	2 și 1/2
	Verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor emise și înregistrate în contabilitatea B&W APA SRL;	1 și 1/2
	Prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute.	1
	Obiectivul 5. Analizând tratamentul fiscal aplicat celor trei operațiuni de vânzare, să stabiliți dacă acestea pot reprezenta elementele unei operațiuni unice din punct de vedere TVA.	10
40	Studiul metodelor de conducere a contabilității analitice și sintetice a bunurilor, potrivit reglementărilor în vigoare;	2 și 1/2
	Identificarea politicilor contabile aferente organizării contabilității producției în curs de execuție;	1 și 1/2
	Verificarea conformității metodelor de ținere a contabilității cu politicile contabile ale entității;	1
	Analiza documentelor contabile, puse la dispoziție de firma care organizează contabilitatea SC B&W APA SRL, în ceea ce privește aspectele de fond, dar și de formă sau de conținut;	1 și 1/2
	Verificarea cronologică a documentelor înregistrate în contabilitatea entității;	1 și 1/2
	Verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor, precum: controlul documentelor de intrări în gestiune, controlul documentelor de ieșire din gestiune;	1/2
	Verificarea organizării contabilității pe gestiuni a intrărilor și ieșirilor de bunuri, pe perioada 01.07.N-2-29.02.N-1.	1
41	Prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute, pentru aceeași perioadă.	1/2

42	Obiectivul 6 În ipoteza în care cele patru vânzări (trei în anul N-2 și una în anul N-1) reprezintă elementele unei operațiuni unice, în înțelesul legislației privind TVA, să stabiliți care este operațiunea principală și care sunt operațiunile accesorii.	7,5
	<i>Studiul raportului de inspecție fiscală nr. F-W 17/16.06.N-1 încheiat la data de 16.06.N-1</i>	2 și 1/2
	<i>Înțelegerea și definirea conceptelor sistem- întreg - parte</i>	2
	<i>Înțelegerea și definirea analizei de structură;</i>	1/2
	<i>Definirea conceptului de structură;</i>	1/2
	<i>Identificarea operațiunilor efectuate și tratamentul în scopuri de TVA și a legăturilor dintre acestea, în situația în care există</i>	2
	Obiectivul 7. În ipoteza în care cele trei vânzări din anul N-2 reprezintă o operațiune unică, în înțelesul legislației privind TVA, să stabiliți dacă acestea îi sunt aplicabile măsurile tranzitorii prevăzute la pct. 109 alin. 17 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 331 din noul Cod.	12,5
	<i>Studiul raportului de inspecție fiscală nr. F-W 17/16.06.N-1 încheiat la data de 16.06.N-1</i>	1/2
	<i>Conturarea conceptului de operație complexă unică, în înțelesul legislației privind TVA;</i>	2
	<i>Identificarea prevederilor din Codul fiscal referitoare la operațiunile de livrare/prestare care intră în sfera TVA;</i>	2
	<i>Analizarea contractelor de vânzare cumpărare, întocmite în cursul anului N-2, pentru vânzarea unor suprafețe de teren aflate în proprietatea B&W APA SRL;</i>	1/2
	<i>Verificarea cronologică a documentelor înregistrate în contabilitatea entității;</i>	2
	<i>Verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor, precum: controlul documentelor de intrări în gestiune, controlul documentelor de ieșire din gestiune;</i>	2
	<i>Descrierea legăturilor dintre operațiunile evidențiate în facturile emise de B&W APA SRL, anexă a contractelor de vânzare cumpărare amintite, în situația în care există</i>	2și 1/2
	<i>Prezentarea cu acuratețe a rezultatelor analizei.</i>	1
	Obiectivul 8. Raportat la prevederile art. 281 și 282 din noul Cod fiscal, să stabiliți, din punct de vedere al TVA, când au intervenit faptul generator și exigibilitatea taxei pentru operațiunea de vânzare din anul N-1 și care este, în consecință, tratamentul TVA aplicabil.	8,5
	<i>Examinarea contractului de vânzare cumpărare nr. 54/22.02.N-1, încheiat între B&W APA SRL și SQA SRL</i>	1/2
	<i>Examinarea modului de întocmire a facturii nr. 3/22.02.N-1, emisă de B&W APA SRL către SQA SRL, în valoare de 501762 lei;</i>	1/2

	<i>Identificarea și analizarea prevederilor din Codul fiscal care fac referire la tratamentul TVA aplicabil;</i>	<i>2 și 1/2</i>
	<i>Verificarea modalității de încasare a creanței care a luat naștere prin vânzarea de teren din N-1 la care face referire prezentul obiectiv;</i>	<i>2</i>
	<i>Verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor contabile întocmite de entitatea B&W APA SRL;</i>	<i>2</i>
	<i>Prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute</i>	<i>1</i>
	<i>ELABORAREA RAPORTULUI DE EXPERTIZĂ</i>	<i>16</i>
<i>43</i>	<i>Consultarea prevederilor legilor și ale normativelor tehnice în vigoare</i>	<i>6</i>
<i>44</i>	<i>Consultarea literaturii de specialitate</i>	<i>4</i>
<i>46</i>	<i>Tehnoredactarea și tipărirea în 4 exemplare a înscrisurilor amintite</i>	<i>6</i>
	<i>TRANSMITEREA LA INSTANȚĂ A LUCRĂRIILOR EXECUTATE</i>	<i>2</i>
<i>47</i>	<i>Deplasarea la și de la sediul instanței</i>	<i>1</i>
<i>48</i>	<i>Depunerea la registratura instanței în 3 exemplare a înscrisurilor elaborate</i>	<i>1</i>
	<i>TOTAL ORE ESTIMATE PENTRU ELABORAREA EXPERTIZEI</i>	<i>130</i>

Întocmit,

.....

- Expert contabil-

**Situția numărului de zile de ieșire din IBW, pentru
domnul IBW WLI, în anul N-1**

N-1					
Data ieșirii	Data intrării	Nr zile	Data ieșirii	Data intrării	Nr zile
27.12.N-1	31.12.N-1	4	18,06,N-1	03,07,N-1	14
15.12.N-1	21.12.N-1	7	04,06,N-1	07,06,N-1	3
03.12.N-1	06.12.N-1	3	29,05,N-1	01,06,N-1	3
26.11.N-1	29.11.N-1	3	16,05,N-1	18,05,N-1	2
12.11.N-1	16.11.N-1	4	08,05,N-1	10,05,N-1	2
05.11.N-1	08.11.N-1	3	02,05,N-1	04,05,N-1	2
24.10.N-1	26.10.N-1	2	17,04,N-1	19,04,N-1	2
09,10,N-2	12,10,N-1	4	10,04,N-1	13,04,N-1	3
26,09,N-1	28,09,N-1	2	26,03,N-1	30,03,N-1	4
19,09,N-1	21,09,N-1	3	14,03,N-1	16,03,N-1	2
11,09,N-1	14,09,N-1	3	15,03,N-1	09,03,N-1	4
20,08,N-1	23,08,N-1	3	20,02,N-1	23,02,N-1	3
11,08,N-1	17,08,N-1	6	06,02,N-1	09,02,N-1	3
23,07,N-1	27,07,N-1	4	23,01,N-1	28,01,N-1	5
16,07,N-1	22,07,N-1	6	09,01,N-1	14,01,N-1	5
11,07,N-1	14,07,N-1	3	01,01,N-1	07,01,N-1	7
	Total	60			64
	TOTAL GENERAL				124

**Situția numărului de zile de ieșire din IBW, pentru
domnul IBW WLI, în anul N-2**

N-2					
Data ieșirii	Data intrării	Nr zile	Data ieșirii	Data intrării	Nr zile
12,12,N-2	17,12,N-2	5	17,05,N-2	21,05,N-2	4
30,11,N-2	03,12,N-2	3	09,05,N-2	13,05,N-2	4
08,11,N-2	12,11,N-2	4	26,04,N-2	30,04,N-2	4
25,10,N-2	27,10,N-2	2	18,04,N-2	22,04,N-2	4
18,10,N-2	22,10,N-2	4	06,04,N-2	16,04,N-2	10
05,10,N-2	08,10,N-2	3	29,03,N-2	31,03,N-2	2
20,09,N-2	24,09,N-2	4	23,03,N-2	27,03,N-2	4
05,09,N-2	09,09,N-2	4	08,03,N-2	12,05,N-2	4
30,08,N-2	03,09,N-2	3	22,02,N-2	26,02,N-2	4
16,08,N-2	20,08,N-2	4	07,02,N-2	10,02,N-2	3
07,08,N-2	12,08,N-2	5	24,01,N-2	29,01,N-2	5
30,07,N-2	02,08,N-2	2	11,01,N-2	15,01,N-2	4

20,07,N-2	22,08,N-2	2	01,01,N-2	09,01,N-2	8
29,06,N-2	01,07,N-2	2			
10,06,N-2	28,06,N-2	18			
27,05,N-2	30,05,N-2	3			
	TOTAL	68			60
	TOTAL GENERAL				128

Situația numărului de zile de ieșire din IBW, pentru domnul IBW WLI, în anul 20N-3

20N-3					
<i>Data ieșirii</i>	<i>Data intrării</i>	<i>Nr zile</i>	<i>Data ieșirii</i>	<i>Data intrării</i>	<i>Nr zile</i>
29.12.20N-3	31.12.20N-3	2	26,05,20N-3	29,05,20N-3	3
14.12,20N-3	18,12,20N-3	4	17,05,20N-3	22,05,20N-3	5
30,11,20N-3	04,12,20N-3	4	05,05,20N-3	14,05,20N-3	9
15,11,20N-3	18,11,20N-3	3	27,04,20N-3	30,04,20N-3	3
02,11,20N-3	06,11,20N-3	4	06,04,20N-3	10,04,20N-3	4
26,10,20N-3	30,10,20N-3	6	30,03,20N-3	02,04,20N-3	2
11,10,20N-3	15,10,20N-3	4	16,03,20N-3	20,03,20N-3	4
28,09,20N-3	01,10,20N-3	3	02,03,20N-3	06,03,20N-3	4
31,08,20N-3	04,09,20N-3	4	09,02,20N-3	13,02,20N-3	4
17,08,20N-3	19,08,20N-3	2	26,01,20N-3	30,01,20N-3	4
03,08,20N-3	05,08,20N-3	2	11,01,20N-3	16,01,20N-3	5
27,07,20N-3	31,07,20N-3	4	01,01,20N-3	08,01,20N-3	7
13,07,20N-3	17,07,20N-3	4	15,06,20N-3	19,06,20N-3	4
28,06,20N-3	02,07,20N-3	4	09,06,20N-3	11,06,20N-3	2
	TOTAL GENERAL				110

Situația numărului de zile de ieșire din IBW, pentru domnul IBW WLI, în anul 20N-4

20N-4					
<i>Data ieșirii</i>	<i>Data intrării</i>	<i>Nr zile</i>	<i>Data ieșirii</i>	<i>Data intrării</i>	<i>Nr zile</i>
29,12,20N-4	31.12.20N-4	2	16,06,20N-4	20,06,20N-4	4
15,12,20N-4	18,12,20N-4	3	10,06,20N-4	13,06,20N-4	3
07,12,20N-4	13,12,20N-4	6	01,06,20N-4	05,06,20N-4	4

24,11,20N-4	28,11,20N-4	4	06,05,20N-4	09,05,20N-4	3
17,11,20N-4	20,11,20N-4	3	15,04,20N-4	24,04,20N-4	9
10,11,20N-4	14,11,20N-4	4	07,04,20N-4	11,04,20N-4	4
28,10,20N-4	31,10,20N-4	3	02,04,20N-4	05,04,20N-4	3
09,10,20N-4	21,10,20N-4	2	18,03,20N-4	22,03,20N-4	4
28,09,20N-4	03,10,20N-4	4	03,03,20N-4	07,03,20N-4	4
08,09,20N-4	13,09,20N-4	5	24,02,20N-4	01,03,20N-4	6
24,08,20N-4	29,08,20N-4	5	18,02,20N-4	20,02,20N-4	2
11,08,20N-4	14,08,20N-4	3	11,02,20N-4	14,02,20N-4	3
29,07,20N-4	05,08,20N-4	6	28,01,20N-4	31,01,20N-4	3
14,07,20N-4	18,07,20N-4	4	13,01,20N-4	17,01,20N-4	4
08,07,20N-4	10,07,20N-4	2	29,06,20N-4	02,07,20N-4	2
	TOTAL GENERAL				114

Situația numărului de zile de ieșire din IBW, pentru domnul IBW WLI, în anul 20N-5

20N-5					
Data ieșirii	Data intrării	Nr zile	Data ieșirii	Data intrării	Nr zile
11,09,20N-5	14,09,20N-5	3	02,04,20N-5	03,04,20N-5	1
02,09,20N-5	05,09,20N-5	3	25,03,20N-5	26,03,20N-5	1
19,08,20N-5	24,08,20N+1	5	17,12,20N-5	20,12,20N-5	3
06,08,20N-5	08,08,20N-5	2	02,12,20N-5	06,12,20N-5	4
29,07,20N-5	02,08,20N-5	3	27,11,20N-5	30,11,20N-5	3
23,07,20N-5	26,07,20N-5	4	18,11,20N-5	22,11,20N-5	4
15,07,20N-5	19,07,20N-5	4	11,11,20N-5	15,11,20N-5	4
01,07,20N-5	04,07,20N-5	3	01,10,20N-5	05,10,20N-5	4
25,06,20N-5	28,06,20N-5	3	19,09,20N-5	30,09,20N-5	11
17,06,20N-5	21,06,20N-5	4			
03,06,20N-5	07,06,20N-5	4			
27,05,20N-5	31,05,20N-5	4			
20,05,20N-5	24,05,20N-5	4			
06,05,20N-5	16,05,20N-5	10			
05,05,20N-5	03,05,20N-5	2			
22,04,20N-5	23,04,20N-5	1			
		59			35
	TOTAL GENERAL				94

**Situația numărului de zile de ieșire din IBW, pentru
domnul IBW WLI, în anul N**

<i>N</i>		
<i>Data ieșirii</i>	<i>Data intrării</i>	<i>Nr zile</i>
06,05,N	09,05,N	3
17,04,N	20,04,N	3
25,03,N	28,03,N	3
06,03,N	09,03,N	3
18,02,N	21,02,N	3
04,02,N	07,02,N	3
22,01,N	24,01,N	2
14,01,N	17,01,N	3
01,01,N	10,01,N	10
		33
	TOTAL GENERAL	33

2. Studiu de caz B

RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ

CUPRINS

2.1. INTRODUCERE	94
2.2. DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE	99
2.3. CONCLUZIILE RAPORTULUI.....	112
2.4. ANEXE	115
2.4.1. <i>Adresa de convocare și prezentare documente</i>	115
2.4.2. <i>Contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe anul 200N-6, potrivit veniturilor realizate de PFA B C I</i>	116
2.4.3 <i>Contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe anul 200N-5, potrivit veniturilor realizate de PFA B C</i>	116
2.4.4. <i>Situația comparativă a contribuției de asigurări sociale de sănătate determinată de expert și de CASJ W, pentru anul 200N-4</i>	117
2.4.5. <i>Contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe anul 200N-3, potrivit veniturilor realizate de PFA B C</i>	118
2.4.6. <i>Situația comparativă a contribuției de asigurări sociale de sănătate determinată de expert și de CASJ W, pentru perioada 200N-6-200N-2</i>	120

RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ

2.1. INTRODUCERE

Dosarul nr. 29/W/200N, aflat pe rolul Tribunalului W, *SECȚIA a-II-a CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL* cuprinde următoarele părți: B C I, W, în calitate de *reclamant*, în contradictoriu cu *CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W*, str. H nr. 7, W, în calitate de *pârâtă*.

Obiectul dosarului îl constituie acțiunea formulată de B C I referitoare la *anularea actului administrativ Decizie de impunere nr. 88/19.01.200N* privind contribuția de asigurări sociale de sănătate, în cuantum de *17.455 lei*, debit *afert* anului 200N-3 și accesorii în valoare de *5.482 lei*.

Împrejurările și circumstanțele (Busuioceanu și Anton, 2011) în care a luat naștere litigiul sunt:

În perioada 01.01.200N-6-31.12.200N-2, B C I a realizat venituri din profesii libere și comerciale pentru care, în calitate de asigurat, avea obligația plății contribuției de asigurări de sănătate, conform prevederilor OUG nr. 150/2002, art. 51 și Legii nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, art. 257, alin 2, lit. e. Potrivit veniturilor evidențiate în deciziile de impunere, pentru veniturile realizate în România de persoanele fizice, pentru perioada 200N-6-200N-2, *CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W* a constituit contribuția de asigurări sociale de sănătate, fără a lua în considerare pierderea înregistrată de PFA B C I în anul 200N-5, iar pentru neachitarea la termenele scadente a contribuției a calculat majorări de întârziere, dobânzi și penalități. Prin *Plângerea prealabilă nr. 15/07.01.200N*, adresată CASJ W, PFA B C I contestă contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru anul 200N-3, precum și accesoriile

aferente, menținute prin *Decizia de impunere nr. 88/19.01.200N, emisă de pârâta CASJ W.*

Eo ipso, B C I, s-a adresat instanței prin formularea unei *ACȚIUNI ÎN ANULAREA ACTULUI ADMINISTRATIV* emis de CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W.

Pentru rezolvarea acestei cauze s-a dispus proba cu expertiza contabilă căreia i s-a fixat următorul *obiectiv*:

✓ *Verificarea modalității de emitere a deciziei de impunere nr. 88/19.01.200N de către pârâta CASJ W, în sensul stabilirii împrejurării dacă au fost sau nu avute în vedere, în mod corect, veniturile realizate de reclamant în perioada vizată de decizia de impunere și indicată în întâmpinarea depusă la dosar de pârâtă, respectiv 200N-6-200N-2.*

Elaborarea expertizei contabile s-a realizat în perioada 25.11.200N – 12.02.20N+1 la sediul *reclamantului B C I*, situat în W, cât și la sediul expertului contabil din W.

Fiind necesară documentarea, în conformitate cu prevederile art. 208, alin. 1, din Codul de procedura civilă (Legea 134/2010), părțile au fost convocate astfel prin scrisori recomandate cu confirmări de primire, confirmările de primire ale scrisorilor de convocare, precum și convocatorul sunt anexate la raport (Anexa 1).

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în:

*** Dosarul cauzei, aflat pe rolul Tribunalului W;

*** Documentele prezentate de B C I, W, în copie xerox, și anume:

- *Contestația nr. 15/07.01.200N* către CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W;
- *Răspunsul nr. 151/21.01.20N*, emis de CASJ W, la contestația nr. 15/17.01.200N;
- *Decizia de impunere nr. 88/19.01.200N* privind contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată de persoane fizice care realizează venituri impozabile;

- *Fișa de calcul* privind contribuția de asigurări de sănătate, debit și accesoriile aferente, emisă de CASJ W, cu obligațiile la 25.01.200N;
- *Fișa de calcul* privind contribuția de asigurări de sănătate, debit și accesoriile aferente, emisă de CASJ W, cu obligațiile la 25.06.200N;
- *Adresa ANAF nr. 24258/17.12.200N-1* privind situația veniturilor din profesii libere și comerciale, pe perioada 200N-5-200N-2;
- *Deciziile de impunere anuală* pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anii 200N-5, 200N-4, 200N-3 și 200N-2;
- *Anexa calcul detaliat*, pentru *B C I*, privind veniturile din profesii libere și comerciale pe perioada 200N-6-200N-1, *nedată*;
- *Contestația din data de 21.02.200N, înregistrată la CASJ sub nr. 24287/21.02.200N* privind nivelul accesoriilor calculate și cuprinse în Decizia nr. 88/19.01.200N;
- *Contestația din data de 21.02.200N, înregistrată la CASJ sub nr. 24288/21.02.200N* privind calculul contribuției de sănătate, pentru anul 200N-3, evidențiat în Decizia nr. 88/19.01.200N;
- *Contractul individual de muncă nr. 120537/02.11.200N-3* pentru *B C I*;

*** Documentele prezentate de *CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W*, în copie xerox, și anume:

- „Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pentru veniturile din activități independente pe anul” 200N-6, cu nr. înregistrare 610/13.03.200N-6;
- „Declarație privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activități în baza unui contract de muncă”, pentru veniturile anticipate ale anului 200N-6 cu nr. 23179/06.11.200N-6;
- „Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul” 200N-6, cu nr. înregistrare 624/01.10.200N-5;

- „Declarația privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activități în baza unui contract de muncă pentru veniturile realizate în anul” 200N-6, regularizare, cu data de 26.11.200N-5;
- „Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-5, cu nr. înregistrare 601/01.07.200N-4;
- Declarația privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activități în baza unui contract de muncă pentru veniturile realizate în anul 200N-5, estimativă și regularizare, cu data de 26.11.200N-5 și respectiv 31906/01.07.200N-4;
- Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-5 cu nr. înregistrare 740/23.12.200N-2;
- Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 200N-4, cu nr. înregistrare 413/02.02.200N-4;
- Declarația privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activități în baza unui contract de muncă pentru veniturile realizate în anul 200N-4, estimativă, cu nr. 31905/01.07.200N-4;
- Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-4, cu nr. înregistrare 830/02.07.200N-3;
- Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-4, cu nr. înregistrare 986/23.12.200N-2;
- Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 200N-3, cu nr. înregistrare 606/26.01.200N-3;
- Declarația privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care

desfășoară activități în baza unui contract de muncă pentru veniturile realizate în anul 200N-3, estimativă, cu nr. 155779/17.12.200N-3;

- Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-3, cu nr. înregistrare 071/09.05.200N-2;
- Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-3, cu nr. înregistrare 188/23.12.200N-2;
- Declarația privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activități în baza unui contract de muncă pentru veniturile realizate în anul 200N-2, estimativă, cu nr. 55383/22.03.200N-2;
- Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-2, cu nr. înregistrare 010/22.11.200N-1.”

În cauză nu s-au efectuat alte expertize contabile, prin urmare, nu s-au utilizat lucrările altor experți (tehnici, fiscali etc.)

Termenul fixat de către instanță pentru depunerea lucrării de expertiză a fost 20.01.200N+1. Având în vedere complexitatea cauzei, pentru studiul și aprofundarea legislației în vigoare, am cerut o amânare a termenului, instanța fixând noul termen, *la data de 17.02.200N+1*.

Părțile au fost convocate în data de 20.11.200N, la sediul la sediul din W, jud. W. Din partea *PFA B C I* s-a prezentat domnul B C, iar din partea *CASEI DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W*, deși comunicarea a fost confirmată, nu s-a prezentat nici o persoană, procedura de citare fiind îndeplinită. Ulterior s-au primit documentele în susținerea cauzei și care sunt supuse expertizei. La convocarea efectuată, partea prezentă nu a ridicat alte probleme, în afara celor stipulate în cererea de efectuare a expertizei contabile.

Prin urmare, părțile și-au menținut punctele de vedere exprimate prin intermediul pieselor existente la dosarul cauzei.

Față de cele arătate mai sus, în conformitate cu obiectivele dispuse în sentință, în baza documentelor aflate la dosar și a celor solicitate și prezentate de părți, s-a analizat situația generatoare a litigiului, formulându-se răspunsurile la obiectivul stabilit.

2.2. DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE

Pornind de la obiectivul expertizei, s-a solicitat atât domnului *B C I* cât și *CASEI DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W*, documentele relevante pentru desfășurarea expertizei, întocmite în perioada 200N-6-200N-2, precum și alte acte încheiate de acestea, care au constituit documente justificative ale înregistrărilor în evidențele contabile.

De asemenea, pentru argumentarea temeinică a opiniilor, s-a contactat, prin domnul *B C*, profesionistul contabil care organizează și conduce contabilitatea PFA *B C I*, în acest mod facilitându-se colaborarea expertului cu actualul profesionist contabil.

Obiectivul 1. *Verificarea modalității de emitere a deciziei de impunere nr. 88/19.01.200N de către pârâta CASJ W, în sensul stabilirii împrejurării dacă au fost sau nu avute în vedere, în mod corect, veniturile realizate de reclamant în perioada vizată de decizia de impunere și indicată în întâmpinarea depusă la dosar de pârâtă, respectiv 200N-6-200N-2.*

Pentru a răspunde la **obiectivul (întrebarea) nr. 1** s-au examinat următoarele documente:

- *Contestația nr. 15/07.01.200N* către CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W;
- *Răspunsul nr. 151/21.01.200N*, emis de CASJ W, la contestația nr. 151/17.01.200N;

- *Decizia de impunere nr. 88/19.01.200N* privind contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată de persoane fizice care realizează venituri impozabile;
- *Fișa de calcul* privind contribuția de asigurări de sănătate, debit și accesoriile aferente, emisă de CASJ W, cu obligațiile la 25.01.200N;
- *Fișa de calcul* privind contribuția de asigurări de sănătate, debit și accesoriile aferente, emisă de CASJ W, cu obligațiile la 25.06.200N;
- *Adresa ANAF nr. 24258/17.12.200N-1* privind situația veniturilor din profesii libere și comerciale, pe perioada 200N-5-200N-2;
- *Deciziile de impunere anuală* pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anii 200N-5, 200N-4, 200N-3 și 200N-2;
- *Anexa calcul detaliat*, pentru *B C I*, privind veniturile din profesii libere și comerciale pe perioada 200N-6-200N-1, *nedată*;
- *Contestația din data de 21.02.200N, înregistrată la CASJ sub nr. 24287/21.02.200N* privind nivelul accesoriilor calculate și cuprinse în Decizia nr. 88467/19.01.200N;
- *Contestația din data de 21.02.200N, înregistrată la CASJ sub nr. 24288/21.02.200N* privind calculul contribuției de sănătate, pentru anul 200N-3, evidențiat în Decizia nr. 88467/19.01.200N;
- *Contractul individual de muncă nr. 120537/02.11.200N-3* pentru *B C I*;
- *** Documentele prezentate de *CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W*, în copie xerox, și anume:
 - „Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pentru veniturile din activități independente pe anul 200N-6, cu nr. înregistrare 610/13.03.200N-6;
 - Declarație privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care

- desfășoară activități în baza unui contract de muncă, pentru veniturile anticipate ale anului 200N-6 cu nr. 23.179/06.11.07;
- Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-6, cu nr. înregistrare 624/01.10.200N-5;
 - Declarația privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activități în baza unui contract de muncă pentru veniturile realizate în anul 200N-6, regularizare, cu data de 26.11.200N-5;
 - Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-5, cu nr. înregistrare 601/01.07.200N-4;
 - Declarația privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activități în baza unui contract de muncă pentru veniturile realizate în anul 200N-5, estimativă și regularizare, cu nr 37332/ 26.11.200N-5 și respectiv 31906/01.07.200N-4;
 - Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-5 cu nr. înregistrare 740/23.12.200N-2;
 - Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 200N-4, cu nr. înregistrare 413/02.02.200N-4;
 - Declarația privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activități în baza unui contract de muncă pentru veniturile realizate în anul 200N-4, estimativă, cu nr. 31905/01.07.200N-4;
 - Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-4, cu nr. înregistrare 830/02.07.200N-3;
 - Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 200N-4, cu nr. înregistrare 986/23.12.200N-2;

- Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 200N-3, cu nr. înregistrare 606/26.01.200N-3;
- *Legea 95/2006* privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare;
- *Ordinul nr. 617 din 13 august 2007* pentru aprobarea *Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției*”.

Pentru îndeplinirea acestui obiectiv, s-a urmărit verificarea existenței documentelor justificative și reluarea calculului care atestă contravaloarea neachitată din contribuția de asigurări de sănătate pentru 200N-3-200N-2, precum și majorările și penalitățile aferente debitului respectiv.

Din analiza documentelor amintite, se constată că potrivit dosarului contribuabilului B C, în 14.08.200N-6 s-a desfășurat o verificare, pentru perioada 200N-10-200N-6, cu privire la contribuția de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor realizate din activități independente de PFA B C I, finalizată cu o *Notă de constatare bilaterală emisă de CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W*.

Prin urmare, analiza pentru elaborarea răspunsului la **obiectivul 1** a pornit de la regularizarea contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 200N-6.

Pentru început trebuie amintit că *Legea 95/2006* menționează la art. 213, alin. 4 categoriile de persoane *care au obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate*, astfel: „art. 213 alin. 4) Categoriile de persoane care nu sunt prevăzute la alin. (1) și (2) au obligația să se asigure în condițiile art. 211 și să plătească contribuția la asigurările sociale de sănătate în condițiile prezentei legi.” La *art. 215* se menționează că „(1) obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanelor juridice sau fizice care au calitatea de

angajator, persoanelor juridice ori fizice asimilate angajatorului, precum și *persoanelor fizice*, după caz.

(3) *Persoanele fizice* care realizează venituri din activități independente, venituri din agricultură și silvicultură, venituri din cedarea folosinței bunurilor, din dividende și dobânzi, din drepturi de proprietate intelectuală sau alte venituri care se supun impozitului pe venit sunt obligate să depună la casele de asigurări de sănătate cu care au încheiat contractul de asigurare *declarații privind obligațiile față de fond.*”

Răspunzând prevederilor Legii 95/2006, PFA B C a depus la CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W deciziile de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit, precum și deciziile de impunere anuală aferente anilor 200N-6, 200N-5, 200N-4, 200N-3 și 200N-2. Astfel *Decizia de impunere anticipată pentru anul 200N-6*, pentru venitul estimat de 3.300 lei este depusă cu nr. de înregistrare 179/06.11.200N-6.

Având în vedere *prevederile art. 7 alin. (1) din Ordinul nr. 617 din 13 august 2007* pentru aprobarea „*Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate*” care *învederează* faptul că „persoanele care desfășoară activități independente au obligația de a vira trimestrial contribuția aplicată asupra: a) **venitului net** determinat ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente realizării venitului, conform prevederilor Codului fiscal, realizate de persoanele care desfășoară activități independente ale căror venituri sunt determinate pe baza contabilității în partidă simplă; b) **venitului net** determinat ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente realizării venitului, determinate pe baza normelor de venit stabilite de Ministerul Economiei și Finanțelor prin nomenclatorul activităților pentru care venitul se stabilește pe bază

de norme de venit, în cazul persoanelor ale căror venituri sunt determinate pe bază de norme de venit.

(2) În cazul persoanelor care obțin venituri din activități independente ale căror venituri sunt determinate pe bază de normă de venit și care beneficiază de o reducere a normelor de venit, cota stabilită de lege se va aplica la veniturile care se supun impozitului pe venit rezultate din norma redusă, determinată potrivit reglementărilor în vigoare pentru impunerea veniturilor respective.

(3) Pentru veniturile realizate din activități independente, contribuția se plătește de persoana care le realizează”, *verificarea calculului pentru contribuția la asigurările sociale de sănătate*, pentru anul 200N-6, este efectuată în *Anexa 2*.

Regularizarea sumei aferente anului 200N-6 se realizează în 26.11.200N-5 prin depunerea la *CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W* a *Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România* de persoanele fizice, pe anul 200N-6. Rezultatul analizei efectuate, pentru anul 200N-6 (*potrivit Deciziei nr. 88467/19.01.200N*), este prezentat în sinteză în tabelul următor:

Tabelul 1

Contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe anul 200N-6, potrivit veniturilor realizate de PFA B C I

<i>Anul</i>	<i>Venit baza de calcul</i>	<i>Contribuție datorată (6%)</i>	<i>Contribuția plătită</i>	<i>Valoarea majorărilor de întârziere (0,1% pe zi întârziere)</i>	<i>Majorări plătite</i>	<i>Diferență maj. de achitat</i>
<i>200N-6</i>	7432	483,5	483,5	130,06	94,07	0

În urma calculului realizat, situația comparativă între fișa de calcul emisă de CASJ W și calculul expertului este următoarea:

Situația comparativă a contribuției de asigurări sociale de sănătate determinată de expert și de CASJ W, pentru anul 200N-6

<i>Anul</i>	<i>Contribuție calculată de expert</i>	<i>Contribuția calculată de CASJ</i>	<i>Diferențe contribuție cass</i>	<i>Valoarea majorărilor de întârziere calc. de expert</i>	<i>Valoarea majorărilor de întârziere calc. de CASJ</i>	<i>Diferență maj. de întârziere</i>
200N-6	483,5	483,5	0	130,06	130,06	0

Pentru anul 200N-5, contribuabilul depune, cu nr. de înregistrare 37332/26.11.200N-5, „*Declarația estimativă privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activități în baza unui contract de muncă*”, veniturile declarate fiind în sumă de 3.300 lei. În 01.07.200N-4, cu nr. 31906 depune, pentru regularizare, „*Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate pe anul*” 200N-5.

Din „*Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice, pe anul*” 200N-5, cu nr. de înregistrare 601/01.07.200N-4, se observă că, *PFA B C* a înregistrat pierdere din activitatea desfășurată în valoare de 365.199 lei.

Referitor la această situație art. 8, alin. (2) din *Ordinul nr. 617 din 13 august 2007* pentru aprobarea „*Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției*”, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate” prevede că „în cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară,

contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin. (4).

(3) Prevederile alin. (2) se aplică numai în situația în care venitul din activități independente este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția.

(4) Diferențele rămase de achitat, calculate în raport cu decizia de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.”

Așadar, pentru anul 200N-5, întrucât s-a înregistrat pierdere din activitatea desfășurată, contribuția de asigurări sociale de sănătate *se determină la nivelul a 12 salarii*, luând în calcul salariul de bază minim brut pe țară, suma fiind de *6.120 lei*, adică: $9 \times 500 \text{ lei} + 3 \times 540 \text{ lei} = 6120 \text{ lei}$ (salariul minim brut, de la 01.01.200N-5, potrivit H. G. nr. 1507/2009 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată este *500 lei*, iar începând cu 01.10.200N-5 până la 31.12.200N-5, potrivit HG nr. 1051/2008 din 10 septembrie 2008 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată este de *540 lei*).

Contribuția calculată pentru anul 200N-5 (determinată *la data de 30.06.200N-1, potrivit Deciziei nr. 88467/19.01.200N*), este evidențiată în tabelul de mai jos:

Tabelul 3

Contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe anul 200N-5, potrivit veniturilor realizate de PFA B C

Anul	Venit baza de calcul	Contribuție datorată (6%)	Contribuția plătită	Valoarea majorărilor de întârziere (0,1% pe zi întârziere)	Majorări plătite	Diferență maj. de achitat
200N-5	6120	367,20	367,20	86,89	0	86,89

Situația comparativă a contribuției de asigurări sociale de sănătate determinată de expert și de CASJ W, pentru anul 200N-5

<i>Contribuție calculată de expert</i>	<i>Contribuția calculată de CASJ</i>	<i>Diferențe contribuție cass</i>	<i>Valoarea majorărilor de întârziere calc. de expert</i>	<i>Valoarea majorărilor de întârziere calc. de CASJ</i>	<i>Diferență maj. de întârziere</i>
367,20	367,20	0	86,89	86,89	0

Pentru anul 200N-4, se depune la CASJ W cu nr. de înregistrare 31905/01.07.200N-4, „*Declarația estimativă privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activități în baza unui contract de muncă*”, veniturile declarate fiind în sumă de 3.000 lei.

Potrivit *Deciziei de impunere anuală pentru 200N-4*, nr. 82986/23.12.200N-2, *venitul net* înregistrat este 1.084 lei, prin urmare contribuția datorată este calculată la nivelul salariului minim brut pe țară, pentru 12 luni, astfel: $12 \times 600 \text{ lei} = 7200 \text{ lei}$ (salariul minim brut, de la 01.01.200N-4, potrivit HG nr. 1051/200N-5 din 10 septembrie 200N-5 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată este de 600 lei).

Situația calculului contribuției de asigurări sociale de sănătate, pentru anul 200N-4 (determinat la data de 30.06.200N-1, potrivit *Deciziei nr. 88/19.01.200N*), respectă prevederile art. 8 din *„Ordinul nr. 617 din 13 august 2007 pentru aprobarea Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției”* și se evidențiază în tabelul următor:

Tabelul 5

**Contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe anul 200N-4, potrivit
veniturilor realizate de PFA B C**

<i>Venit baza de calcul</i>	<i>CAS datorată (6%)</i>	<i>CAS plătită</i>	<i>Dif. de achitat</i>	<i>Valoarea majorărilor de întârziere (0,1% pe zi întarziere)</i>	<i>Maj. plătite</i>	<i>Diferență maj. de achitat</i>	<i>Dob. calc. (0,05%)</i>	<i>Penalit. calc (15%)</i>
7200	468	195,00	172,20	36,80	0	36,80	13,90	40,95

Tabelul 6

**Situația comparativă a contribuției de asigurări sociale de sănătate
determinată de expert și de CASJ W, pentru anul 200N-4**

<i>Contrib. calculată de expert</i>	<i>Contr. calculată de CASJ</i>	<i>Dif. cass</i>	<i>Valoarea maj.de întârziere calc. de expert</i>	<i>Valoarea maj. de întârziere calc. de CASJ</i>	<i>Dif. maj.</i>	<i>Dob. calc</i>	<i>Dif</i>	<i>Penalități calculate</i>
468	468	0	36,8	36,8	0	13,90	0	40,95

În anul 200N-3, veniturile estimate comunicate prin „Declarația estimativă privind obligațiile de constituire și plată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activități în baza unui contract de muncă”, cu nr. 155/17.12.200N-3, au fost în sumă de 10.000 lei. La finele anului, Decizia de impunere pentru anul 200N-3, nr. 188/23.12.200N-2, înregistrează venituri nete din activitatea desfășurată în valoare de 327.362 lei.

Se menționează că începând cu 01.01.200N-2, prin O.U.G 117/30.12.2010 se modifică și completează Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în sensul precizării cadrului legal privind Art. 1. - (1)... „impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic

de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj și fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precizează **contribuabilii care au obligația să platească** aceste impozite, taxe și **contribuții sociale, precum și modul de calcul** și de plată al acestora.”

Luând în considerare prevederile Legii nr 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății și *Ordinul nr. 617 din 13 august 2007* pentru aprobarea „Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției” care stabilesc modul de determinare a contribuției la asigurările sociale de sănătate luând în calcul venitul estimat pentru anul în curs sau venitul realizat la finele anului pentru care se calculează contribuția, cuantumul contribuției la asigurările sociale de sănătate, pentru anul 200N-3 (*calculate la data de 30.06.200N-1, potrivit Deciziei nr. 88467/19.01.200N*), este cel prezentat în următorul tabel:

Tabelul 7

Contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe anul 200N-3, potrivit veniturilor realizate de PFA B C

<i>Venit baza de calcul</i>	<i>CASS datorată (6%)</i>	<i>CASS plătită</i>	<i>Dif. de achitat</i>	<i>Valoarea majorărilor de întârziere (0,1% pe zi întârziere)</i>	<i>Maj. plătite</i>	<i>Diferență maj. de achitat</i>	<i>Dob. calc-0,05%</i>	<i>Penal. calc (15%)</i>
327362	18.005	552	17453	16,65	0	16,65	938,22	2.700

Tabelul 8

Situația comparativă a contribuției de asigurări sociale de sănătate determinată de expert și de CASJ W, pentru anul 200N-3

<i>CASS determ. de expert</i>	<i>Contr. calculată de CASJ</i>	<i>Dif cas</i>	<i>Valoarea maj. de întârziere calc. de expert</i>	<i>Valoarea maj. de întârziere calc. de CASJ</i>	<i>Dif. maj.</i>	<i>Dob. calc.</i>	<i>Dif.</i>	<i>Penal. calculate</i>	<i>Dif.</i>
18.005	18007	2	16,65	16,65	0	938,22	0	2.700	0

Potrivit Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice *pe anul 200N-2*, cu nr. înregistrare

010/22.11.200N-1, PFA B C I, înregistrează venituri în cuantum de 24.567 lei pentru care se calculează de către CASJ W, conform Ordinului nr. 617 din 13 august 200N-6 pentru aprobarea „Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate” și Codului Fiscal contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Calculul contribuției la asigurările sociale de sănătate, pentru anul 200N-3 (determinate la data de 30.06.200N-1, potrivit Deciziei nr. 88/19.01.200N), datorate de PFA B C I este cel prezentat în următorul tabel:

Tabelul 9

Contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe anul 200N-2, potrivit veniturilor realizate de PFA B C

Venit baza de calcul	Contribuție datorată (6%)	CAS plătită	Dif. de achitat	Valoarea majorărilor de întârziere (0,1% pe zi întârziere)	Maj. plătite	Dif. maj. de achitat	Dob. calc-0,05%	Penalit. calc (15%)
24.567	1353	7	1346	0	0	0	73,14	82,80

Tabelul 10

Situația comparativă a contribuției de asigurări sociale de sănătate determinată de expert și de CASJ W, pentru anul 200N-2

Contrib. calculată de expert	Contr. calculată de CASJ	Dif. cas	Valoarea maj. de întârziere calc. de expert	Valoarea maj. de întârziere calc. de CASJ	Dob. calc	Dif	Penalități calculate	Dif.
1353	1353	0	0	0	73,14	0	82,80	0

În tabelul următor se prezintă sinteza calculului, pentru perioada 200N-6-200N-2, astfel:

Tabelul 11

Situația comparativă a contribuției de asigurări sociale de sănătate determinată de expert și de CASJ W, pentru perioada 200N-6-200N-2

Contrib. determ. de expert	Contr. calculată de CASJ	Dif cas	Valoarea maj.de întârziere calc. de expert	Valoarea maj. de întârziere calc. de CASJ	Dob. calc.	Dif.	Penalit. calculate	Dif.
20676,7	20678,7	2	0	270,58	1025,34	0	2823,75	0

Tabelul 12

Situația contribuției de asigurări sociale de sănătate constituită, pentru perioada 200N-6-200N-2, la 30.06.200N-1, potrivit Deciziei nr 88/19.01.200N

CASS determ de expert	CASS plătită	Dif. cass	Suma maj. calc. de expert	Suma maj. calc. de CASJ	Dif. maj.	Dob. calc.	Dif.	Pen	Pen. achit	Dif.
20676,7	1604,73	19071	270,58	94,07	176,51	1025,34	1025,3	2823	28	2795

În concluzie, pentru perioada 200N-6-200N-2, contribuția de asigurări sociale de sănătate și accesoriile aferente sunt cele prezentate în următorul tabel:

Tabelul 13

Situația contribuției de asigurări sociale de sănătate constituită, pentru perioada 200N-6-200N-2, calculată la 30.06.200N-1, potrivit Deciziei nr 88/19.01.200N

Contrib. calculată	Maj. de întârziere	Dobânzi calculate	Penalități	TOTAL
19071,97	176,51	1025,34	2795,75	23069,57

În consecință, potrivit analizei documentelor și a calculelor efectuate, pentru perioada 200N-6-200N-2, în conformitate cu prevederile Legii nr. 95/2006, a Ordinului nr 617/200N-6, cu modificările și completările ulterioare, a Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală, debitul constituit pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate și accesoriile aferente, potrivit Deciziei nr. 88467/19.01.200N, înregistrează valoarea de 19.072 lei, respectiv 3.997,6 lei .

2.3. CONCLUZIILE RAPORTULUI

În conformitate cu activitatea de examinare a materialului documentar menționat în introducerea și în cuprinsul prezentului raport de expertiză, coroborată cu rezultatele calculelor efectuate, formulez următoarele concluzii la obiectivul fixat:

Obiectivul 1. *Verificarea modalității de emitere a deciziei de impunere nr. 88/19.01.200N de către pârâta CASJ W, în sensul stabilirii împrejurării dacă au fost sau nu avute în vedere, în mod corect, veniturile realizate de reclamant în perioada vizată de decizia de impunere și indicată în întâmpinarea depusă la dosar de pârâtă, respectiv 200N-6-200N-2.*

Răspuns la obiectivul 1: Pentru argumentarea analizei efectuate trebuie menționat că art. 7 alin. (1) din „*Ordinul nr. 617 din 13 august 2007*” pentru aprobarea „*Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate*” stabilește că „persoanele care desfășoară activități independente au obligația de a vira trimestrial contribuția aplicată asupra: a) **venitului net** determinat ca **diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente realizării venitului**, conform prevederilor Codului fiscal, realizate de persoanele care desfășoară activități independente ale căror venituri sunt determinate pe baza contabilității în partidă simplă; b) **venitului net** determinat ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente realizării venitului, determinate pe baza normelor de venit stabilite de Ministerul Economiei și Finanțelor prin nomenclatorul activităților pentru care venitul se stabilește pe bază de norme de venit, în cazul persoanelor ale căror venituri sunt determinate pe bază de norme de venit.

(2) În cazul persoanelor care obțin venituri din activități independente ale căror venituri sunt determinate pe bază de normă de venit și care beneficiază de o reducere a normelor de venit, cota stabilită de lege se va aplica la veniturile care se supun impozitului pe venit rezultate din norma redusă, determinată potrivit reglementărilor în vigoare pentru impunerea veniturilor respective.”

De asemenea, se impune a reitera prevederile **art. 8**, alin. (2) din același act normativ care învederează că „în cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri anuale sub nivelul a **12 salarii minime brute pe țară**, contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin. (4).

(3) Prevederile alin. (2) se aplică numai în situația în care venitul din activități independente este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția.

(4) Diferențele rămase de achitat, calculate în raport cu decizia de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.”

Luând în considerare cele de mai sus, în urma *controlului documentelor* prezentate de ambele părți, *pentru fidelitatea reprezentării rezultatelor obținute ca urmare a refacerii calculelor privind debitul la asigurările sociale de sănătate și accesoriile aferente, cuprinse în Decizia de impunere nr. 88/19.01.200Nemisă de către pârâta CASJ W, pentru intervalul 200N-6- 200N-2, am construit următoarea expresie tabelară:*

Situația contribuției de asigurări sociale de sănătate constituită prin Decizia nr. 88467/19.01.200N, pentru perioada 200N-6-200N-2, calculată la 30.06.200N-1

200N-6-200N-2	Contrib. calculată	Maj. de întârziere	Dobânzi calculate	Penalități	TOTAL
TOTAL	19071,97	176,51	1025,34	2795,75	23069,57

În concluzie, în urma calculelor efectuate, pentru perioada 200N-6 – 200N-2, în conformitate cu prevederile „Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății”, publicată în Monitorul Oficial nr. 372 din 28 aprilie 2006, cu modificările și completările ulterioare, „Ordinului 617/2007, din 13 august 2007” pentru aprobarea „Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate”, cu modificările și completările ulterioare, Codului fiscal și Codului de procedură fiscală se evidențiază că prin Decizia nr. 88/19.01.200N emisă de CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W este constituită contribuția de asigurări sociale de sănătate, în cuantum de 19.072 lei și accesoriile aferente de 3.997,6 lei, calculate la data 30.06.200N-1.

De asemenea, putem afirma că au fost avute în vedere, în mod corect, veniturile realizate de reclamant în perioada vizată de decizia de impunere și indicată în întâmpinarea depusă la dosar de pârâtă, respectiv 200N-6-200N-2.

Prezentul raport conține de pagini și 6 anexe.

W,
11.02.200N+1

Întocmit,

EXPERT CONTABIL - Carnet de expert nr.

- EXPERT CONTABIL
Telefon:
Nr. 23/11.11.200N

Către

CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI W,

W, jud W

Prin prezenta va facem cunoscut că, potrivit încheierii de ședință din data de 21.10.200N, am fost numit de instanța de judecată, pentru efectuarea unei expertize contabile, în cauza ce face obiectul dosarului nr. 29/W/200N, aflat pe rolul Tribunalului W, cu termen de judecată la data de 25.11.200N.

Pentru efectuarea și întocmirea raportului de expertiză, EXPERTUL VĂ CONVOACĂ în ziua de 20.11.200N, ora 9, la sediul, W, jud. W.

EXPERT CONTABIL,

.....

Anexa 2.4.2.

Contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe anul 200N-6, potrivit veniturilor realizate de PFA B C I

Anul	Data	Venit baza de calcul	Contrib datorată 6,5%	Data plății	Suma plătită	Majorări de întârziere (zile)	Valoarea majorărilor	Dobânzi calculate	Penalități calculate
200N-6	15.03.200N-6	825	53.63	14.08.200N-6	53.63	152	8.15		
	15.06.200N-6	825	53.63	14.08.200N-6	53.63	60	3.22		
	15.09.200N-6	825	53.63	04.12.200N-4	53.63	811	43.49		
	15.12.200N-6	825	53.63	04.12.200N-4	53.63	720	38.61		
		3300	214.50		214.52		93.48		
	26.11.200N-5	4132	269	28.11.200N-5	269	136	36.58		
TOTAL		7432	483.50		483.52		130.06		

Anexa 2.4.3.

Contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe anul 200N-5, potrivit veniturilor realizate de PFA B C

Anul	Data	Venit baza de calcul	Contrib datorată 6,5%	Data plății	Suma plătită	Majorări de întârziere (zile)	Valoarea majorărilor	Dobânzi calculate	Penalități calculate
200N-5	15.03.200N-5	825	53.63	26.11.200N-5	53.63	258	13.83654		
	15.06.200N-5	825	53.63	26.11.200N-5	53.63	166	8.90258		
	15.09.200N-5	825	45.38	26.11.200N-5	1.91	74	0.14134		
				15.12.200N-5	43.47	91	3.95577		
	15.12.200N-5	825	45.38	04.12.200N-4	1.9	354	15.38838		
			6%						
		2820	169.2	09.02.200N-3	12.7	161	2.0447		
				01.06.200N-3	156.5	273	42.7245		
		6120	367.21		367.21		86.99381		

Situația comparativă a contribuției de asigurări sociale de sănătate determinată de expert și de CASJ W, pentru anul 200N-4

Anexa 2.4.4.

Anul	Data	Venit baza de calcul	Contrib datorată 6,5%	Data plății	Suma plătită	Majorări de întârziere (zile)	Valoarea majorărilor	Dobânzi calculate	Penalități calculate
200N-4	15.03.200N-4	634.62	41.2503	01.06.200N-3	41.25	264	10.89		
	15.06.200N-4	634.62	41.2503	01.06.200N-3	0.25	172	8.25		
				04.06.200N-3	41	239			
	15.09.200N-4	634.62	41.2503		41.25	259	10.68		
	15.12.200N-4	634.62	41.2503		41.25		7.05		
		461.54	30.0001		30				
		3000.02	195.0013			0.04%			
		4199	272.935	30.04.200N-1		128		14	
						15%			
						128			41
		7200	467.9363		195		36.87	14	41

Contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe anul 200N-3, potrivit veniturilor realizate de PFA B C

Anexa 2.4.5.

Anul	Data	Venit baza de calcul	Contrib datorată 6,5%	Data plății	Suma plătită	Majorări de întârziere (zile)	Valoarea majorărilor	Dobânzi calculate	Penalități calculate
200N-3	15.03.200N-3	2500	137.5	30.06.200N-3	7	81	0.567		
					131	107	14.017		
						92		6	
						78		4.1	
						170			19.7
			138		138		14.584	10	19.7
	15.06.200N-3	2500	137.5	30.06.200N-3	7	15	0.105		
						92		0.3	
						78		0.2	
						170			1.05
					131	15	1.97		
						92		6	
						82		4.3	
						174			19.7
			138		138		2.075	11	20.7
	15.09.200N-3	2500	137.5	30.09.200N-3	7	15		0.1	
				21.12.200N-3		82		0.2	
				21.12.200N-3		97			1.05
				30.09.200N-3	131	15		1	
				22.03.200N-2		173		9.1	

					22.03.200N-2		188			19.7
			138			138		0	10	20.7
	15.12.200N-3	2500		137.5	22.03.200N-2	7	97		0.3	
					22.03.200N-2		97			1.05
					19.08.200N-2	131	247		13	
					19.08.200N-2		247			19.7
			138			138			13	20.7
		317362		17454.91	10.06.200N-1	0	128		894	123
					10.06.200N-1		128			2610
						552		16.659	45	
		327362		18006.91		552		16.659	938	2700

Situația comparativă a contribuției de asigurări sociale de sănătate determinată de expert și de CASJ W, pentru perioada 200N-6-200N-2

Anexa 2.4.6.

Anul	Data	Venit baza de calcul	Contrib datorată 6,5%		Data plății	Suma plătită	Majorări de întârziere (zile)	Valoarea majorărilor	Dobânzi calculate	Penalități calculate
200N-2	15.03.200N-2	2500	138							
					19.08.200N-2	7	157		0.4	
					19.08.200N-2		157			1.05
				##	30.06.200N-1		473		25	
					30.06.200N-1		473			19.7
			138			7			25	20.7
	15.06.200N-2	2500	138		30.06.200N-1		14		21	
					30.06.200N-1					20.7
			138						21	20.7
	15.09.200N-2	2500	138		30.06.200N-1		289		16	
					30.06.200N-1		289			20.7
			138						16	20.7
	15.12.200N-2	2500	138		30.06.200N-1		198		11	
					30.06.200N-1		198			20.7
			138						11	20.7
		14567	801.185							
		24567	1353.185			7			73	82.8
			20678.74			1604.73		270.58	1025.34	2824

3. Studiu de caz C

3.1. RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ

CUPRINS

3.1.1. INTRODUCERE	122
3.1.2. DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE	128
3.1.3. CONCLUZIILE RAPORTULUI.....	162
3.1.4. ANEXE	185
3.1.4.1. Dovezile de convocare, notele de inventar, convocatorul	186
3.1.4.2. Adresele de solicitare documente	187
3.1.4.3 Adresele de solicitare documente	188
3.1.4.4. Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată preluat prin protocol de la CASJ C (200N-5-200N-4).....	189
3.1.4.5. Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată anticipate 200N-4.....	191
3.1.4.6. Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată anticipate 200N-3.....	192
3.1.4.7. Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată anticipate aferente anului 200N-2	194
3.1.4.8. Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată anticipate aferente anului 200N-1	195
3.1.4.9. Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată anticipate aferente anului 200N.....	196
3.1.4.10. Situația deciziilor de impunere accesorii pentru obligațiile de plată anticipate pentru perioada 200N-5-200N.....	197
3.1.4.11. Situația obligațiilor de plată anticipate stabilite de AJFP C, pentru perioada 200N-4-200N.....	198

**RAPORT DE
EXPERTIZĂ CONTABILĂ
3.1.1. INTRODUCERE**

Obiectul dosarului îl constituie acțiunea pentru *"anularea în parte a deciziilor de impunere și a deciziilor accesorii"* în ceea ce privește contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, formulată de S.E., cu sediul procesual ales la SCA P, C, ap. 1C, jud. C, *în contradictoriu* cu pârâtele AJF, DGRFP, C, jud. C.

Prin cererea de chemare în judecată se contestă modul de calcul al debitelor și accesoriilor cuprinse în Decizia 82039/02.10.200N, modificată prin Deciziile nr. 83058/03.11.200N și nr. 83057/03.11.200N, defalcate de ANAF și comunicate prin adresa nr. 14498/22.10.200N+1, depusă la dosarul cauzei.

Împrejurările și circumstanțele în care a luat naștere litigiul sunt prezentate succint astfel:

Reclamantul S.E. formulează o *Plângere prealabilă către CAS A JUDEȚULUI C*, în mai 200N-2, prin care solicită anularea Deciziilor de impunere nr. 9958/13.05.200N-4 și 9959/13.05.200N-4 pentru o valoare a obligațiilor de plată în sumă totală de 39621 lei, la care se adaugă accesoriile aferente, respinsă prin Decizia 9/01.07.200N-2. Prin protocolul de preluare creanțe de la CNAS – CASJ C, ANAF primește Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 cu obligații în sumă de 39621 lei, sumă regăsită în Decizia de eșalonare emisă de ANAF nr. 82039/02.10.200N, dar valoarea totală este de 39151 lei. Referitor la poziția *"Decizia nr. 9958/13.05.200N-4"* amintită ca număr de decizie, se observă că de fapt este un număr de ordine generat în *Decizia cu nr. 9959/13.05.200N-4*, prin urmare, *nu sunt două decizii ci una singură cu nr. 9959/13.05.200N-4 cu valoarea de 39621 lei.*

Începând cu iulie 200N-4, aceste sume sunt cuprinse în deciziile emise de ANAF C, fără ca reclamantul să aibă un răspuns concret asupra sumelor stabilite de CNAS-CASJ C.

Astfel că prin cererea de chemare în judecată S.E. solicită anularea în parte a deciziilor de impunere obligații de plată și a deciziilor de accesorii numai în ceea ce privește contribuțiile de asigurări sociale de sănătate (Deciziile de impunere nr. 9958/08.08.200N-4, 9959/13.05.200N-4, 8975/07.03.200N-4, 8497/07.03.200N-4, 82330/31.07.200N-4, 8253/31.07.200N-4, 8972/04.03.200N-3, 8651/04.07.200N-3, 8695/04.07.200N-3, 8101/04.07.200N-3, 89382/04.03.200N-2, 80057/16.02.200N-1, 83644/20.02.200N; Decizia 81511/31.12.200N-3 și Anexa la Decizia 81511/31.12.200N-3; Decizia 87186/31.03.200N-2 și Anexa la Decizia 87186/31.03.200N-2; Decizia 82759/30.06.200N-2 și Anexa la Decizia 82759/30.06.200N-2; Decizia 83502/30.09.200N-2 și Anexa la Decizia 83502/30.09.200N-2)

Prin *Decizia de eşalonare emisă de ANAF nr. 82039/02.10.200N* se realizează o eşalonare a obligațiilor (debite și accesorii) pe o perioadă de 60 de luni, care sunt defalcate în *ÎNTÂMPINAREA*, depusă în cauza de față, cu nr. 1498/22.10.200N+1. Pentru stabilirea corectitudinii calculului cuprinse în deciziile ce fac obiectul sumei de 112789 lei, preluată în decizia de eşalonare amintită, reclamantul solicită în dosarul xxxx/62/200N+1 proba cu expertiza contabilă căreia i s-au fixat următoarele **obiective**:

1. *Să se stabilească ce sume au fost imputate reclamantului cu titlu de debit principal și cu titlu de accesorii în baza Deciziei de impunere nr. 9958/08.08.200N-4;*

2. *Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei cuprinsă în cadrul Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, dacă acestea sunt calculate începând cu 11.11.200N-3;*

3. Să se stabilească care este diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei sus-indicată calculate și imputate de pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de 11.11.200N-3;

4. Să se stabilească dacă plata efectuată de reclamant (prin chitanța seria 131 nr. 26633/26.01.200N+1, în sumă totală de 8.622 lei reprezentând regularizarea pentru anul 200N-5 în valoare de 8457 lei și penalități de întârziere calculate de la data de 06.11.200N până la data plății 26.01.200N+1 în valoare de 165 lei), stinge sau nu parțial debitul de 25.900 lei imputat de pârâta prin Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, astfel cum este indicat la pozițiile 1-3 din Tabelul din răspunsul la întâmpinare.

5. Să se stabilească care este cuantumul total al accesoriilor aferente Deciziei de impunere nr. 8975/07.03.200N-4 identică cu cea cu nr. 8497/07.03.200N-4 imputate de AJFP C în baza tuturor deciziilor de accesorii emise și indicate ca stând la baza emiterii deciziilor de eşalonare, ținându-se cont de eventuala dublă impunere cauzată de evidențierea cu 2 numere a aceleași decizii.

6. Să se calculeze diferența dintre debitul imputat reclamantului cu titlu de plăți anticipate pentru CASS pentru anul 200N-4, în baza deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-4 nr. 82330/31.07.200N-4, nr. 8975/07.03.200N-4 (identică cu nr. 8497/07.03.200N-4 și nr. 8253/31.07.200N-4 și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia.

7. Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 6, imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii

8. Să se calculeze diferența dintre debitul imputat reclamantului cu titlu de plăți anticipate la CASS pentru trimestrele I și II ale anului 200N-3 în baza deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-3 nr.

8972/04.03.200N-3, nr. 8651/04.07.200N-3, nr. 8695/04.07.200N-3 (identică cu decizia nr. 82869/04.07.200N-3), nr. 8101/04.07.200N-3 (identică cu Decizia de impunere nr. 84710/04.07.200N-3) și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia pe cele două trimestre.

9. Care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 8, imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii deciziei de eşalonare din 02.10.200N.

10. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlul de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-2.

11. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS pe anul 200N-2 nr. 8382/04.03.200N-2 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

12. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlul de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-1.

13. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS pe anul 200N-1 nr. 80057/16.02.200N-1 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

14. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlu de plăți anticipate la CASS pe anul 200N.

15. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS pe anul 200N nr. 83644/20.02.200N imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

OBIECTIV SUPLIMENTAR

Să se stabilească care sunt toate titlurile de creanță (deciziile de impunere sau de accesorii cu titlu de CASS) în baza cărora s-a imputat suma totală de 112789 lei din Acordul de eşalonare și care este suma imputată de AJFP C în baza fiecărui titlul de creanță în parte.

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada la sediul *expertului contabil* din C, precum și la sediul CECCAR C, prin consultarea și analizarea materialului aferent perioadei *01.01.200N-7-21.02.200N*.

Fiind necesară documentarea, în conformitate cu prevederile art. 208, alin. 1, din Codul de procedura civilă, părțile au fost convocate de către expert, pentru data de *20.11.200N+2*, la sediul *CECCAR –C*.

confirmările de primire ale scrisorilor de convocare, notele de inventar, convocatorul, precum și adresele prin care se solicită ambelor părți documentele justificative necesare elaborării expertizei sunt anexate la raport (*Anexele 1 și 2*).

Materialul documentar care a stat la baza elaborării ***raportului de expertiză contabilă*** constă în:

*** Dosarul cauzei, aflat pe rolul *TRIBUNALULUI C*;

*** Documentele prezentate de *reclamantul S.E.*, prin reprezentantul convențional *avocat și de către AJF C, prin adresa nr. 2523/19.11.200N+2*, adresa nr. *1994/27.08.200N+3* și adresa nr. *281/29.10.200N+1, emisă de expertul contabil, cu răspuns online*.

Etapă de documentare a elaborării *raportului de expertiză contabilă* a cuprins studiul următoarelor înscrisuri:

- Jurnalul de încasări și plăți pentru perioada 200N-7-200N;
- Declarațiile de venituri depuse pentru perioada 200N-7-200N;
- Deciziile de impunere pentru perioada 200N-7-200N, împreună cu titlurile executorii emise;
- Decizia de eşalonare la plată a obligațiilor fiscale nr. *82039 din 02.10.200N* și *documentația care a stat la baza acesteia*;
- Deciziile de impunere nr. *9958/08.08.200N-4, 9959/13.05.200N-4, 8975/07.03.200N-4, 8497/07.03.200N-4, 82330/31.07.200N-4, 8253/31.07.200N-4, 8972/04.03.200N-3, 8651/04.07.200N-3,*

8695/04.07.200N-3, 8101/04.07.200N-3, 89382/04.03.200N-2,
80057/16.02.200N-1, 83644/20.02.200N;

- Decizia 81511/31.12.200N-3 și Anexa la Decizia 81511/31.12.200N-3;
- Decizia 87186/31.03.200N-2 și Anexa la Decizia 87186/31.03.200N-2;
- Decizia 82759/30.06.200N-2 și Anexa la Decizia 82759/30.06.200N-2;
- Decizia 83502/30.09.200N-2 și Anexa la Decizia 83502/30.09.200N-2;
- Documentele de plată (O.P., B.O., chitanțe etc), aferente perioadei 200N-4-200N.
- Fișa analitică și sintetică a contribuabilului S.E., cu privire la sumele reprezentând contribuții la asigurările sociale de sănătate pentru perioada 200N-7-200N+2.
- Legislația contabilă și fiscală, în vigoare pe perioada analizei.

Având în vedere complexitatea cauzei, pentru realizarea comunicărilor cu părțile din dosar, pentru studiul și aprofundarea informațiilor prezentate, s-a solicitat o amânarea a termenului, instanța fixând ca termen, *data de 16.11.200N+3*.

La convocarea pusă în aplicare s-au prezentat *reclamantul S.E.*, împreună cu avocatul acestuia, iar din partea pârâtei nu a fost prezentă nici o persoană, documentele fiind înmânate expertului contabil la sediul ANAF.

Partea prezentă și-a expus punctele de vedere care au fost menționate în procesul verbal întocmit de expertul numit de instanță și care au fost luate în considerare în elaborarea expertizei contabile.

Față de cele arătate mai sus, în conformitate cu obiectivele dispuse în sentință, în baza înscrisurilor aflate la dosar și a celor prezentate de părți, am analizat situația generatoare a litigiului, fiind în măsură să elaborez un **RAPORT DE EXPERTIZĂ TEHNICĂ CONTABILĂ** privitor la obiectivele stabilite.

3.1.2. DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE

Pornind de la obiectivele expertizei, am solicitat părților documente justificative, conform activităților stabilite de expert pentru realizarea cercetării, care să ateste modalitatea de derulare a relației cu ANAF C, în ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de către reclamantul *S.E.*, în acest mod facilitându-se elaborarea lucrărilor expertizei.

Materialul documentar a fost completat prin solicitările adresate celor două părți, adresa cu nr. 277/10.08.200N+3 (către S.E. și DGFP C) și nr. 281/29.10.200N+3 (adresă către DGFP C-online), prezentate în *Anexa 3*. Documentele au fost trimise în format fizic și ulterior pe cale electronică.

Obiectivul 1. Să se stabilească ce sume au fost imputate reclamantului cu titlu de debit principal și cu titlu de accesorii în baza Deciziei de impunere nr. 9958/08.08.200N-4;

Pentru a răspunde la **obiectivul (întrebarea) nr. 1** s-au examinat următoarele înscrisuri:

- Adresa de preluare creanțe de la CASJ C, pentru persoana S.E., în anul 200N-5;
- Deciziile de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C.
- Legislația fiscală și contabilă, potrivit bibliografiei.

Formularea răspunsului la acest obiectiv **a necesitat parcurgerea următoarei metodologii de lucru:**

- ✓ *studierea Deciziei 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C privind contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată de persoane fizice care realizează venituri impozabile de natura celor prevăzute la art 257 alin (2) lit. B din Legea nr. 95 /2006;*

- ✓ *studierea Deciziei de eşalonare la plată a obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, emisă de ANAF C;*
- ✓ *Desfășurătorul sumelor din INTÂMPINAREA depusă la dosarul cauzei cu numărul 14498/22.10.200N+1;*
- ✓ *Identificarea sumelor cuprinse în Decizia nr. 9959/13.05.200N-4, la poziția 9958 din Date privind creanța datorată (lei);*
- ✓ *reconcilierea rezultatelor evidențiate la această poziție cu Desfășurătorul sumelor din INTÂMPINAREA depusă la dosarul cauzei cu numărul 14498/22.10.200N+1;*
- ✓ *prezentarea în formă centralizată a rezultatelor obținute.*

Potrivit examinării documentelor existente, se constată aspectele descrise mai jos.

În primul rând, Decizia de impunere 9959/13.05.200N-4 emisă de CNAS –CASJ C este emisă pentru suma totală de 39.621 lei (valoarea evidențiată în înscris).

Tabelul 1

Situația contribuției datorate, potrivit Deciziei 9959/13.05.200N-4

<i>Contribuție datorată (lei)</i>	<i>Valoare (lei)</i>	<i>Valoare (lei)</i>	<i>Plăți (lei)</i>	<i>Datorat final (lei)</i>
Diferență de regularizat 200N-7		10371	-	10371
Sume datorate anticipat 200N-6		3575*4 trim =14300	2770	11530
Venituri realizate 200N-6	480936			
Diferență de regularizat 200N-6		12151	-	12151
Sume datorate mar 200N-5 pozitia 9958/13.05.200N-4		3575	-	3575
Sume datorate iun 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		895		895

Sume datorate sept 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		550		550
Sume datorate dec 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		550		550
TOTAL DECIZIA 9959/13.05.200N-4				39622

Prin urmare, potrivit documentării efectuate nu există o decizie (document) emis de CASJ C, cu numărul 9958/13.05.200N+3, *ci numai o poziție* (NUMĂR GENERAT automat) în secțiunea trei ”*Date privind creanța datorată (lei)*” a *Deciziei 9959/13.05.200N+3*, iar această poziție cuprinde sumele privind contribuția de asigurări sociale de sănătate, stabilite anticipat pentru anul 200N-5.

Tabelul 2

Situația contribuției de sănătate datorate anticipat pentru 200N-5, poziția 9958/13.05.200N+3 din Decizia 9959/13.05.200N+3

<i>Contribuție datorată (lei)</i>	<i>Valoare (lei)</i>	<i>Plăți (lei)</i>	<i>Datorat final (lei)</i>
Sume datorate mar 200N-5 poziția 9958/13.05.200N-4	3575	-	3575
Sume datorate iun 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	895		895
Sume datorate sept 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	550		550
Sume datorate dec 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	550		550
TOTAL	5570		5570

Astfel, la *POZIȚIA 9958/13.05.200N-4*, suma stabilită anticipat este de *5.570 lei* și este evidențiată în *Decizia 9959/13.05.200N-4*.

Sintetizând, nu există o decizie separat emisă cu acest număr de către CASJ C, ci numărul respectiv corespunde *unei poziții* din *Decizia nr.*

9959/13.05.200N-4 care surprinde contribuția datorată anticipat de reclamant pentru anul 200N-5, în valoare de 5570 lei.

Obiectivul 2. Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei cuprinsă în cadrul Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, dacă acestea sunt calculate începând cu 11.11.200N-3.

Răspunsul la acest obiectiv necesită studiul, documentului ”*INTÂMPINARE*” depusă la dosarul cauzei cu numărul 14498/22.10.200N+1, în care se realizează un desfășurător al sumei cuprinse în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N.

Metodologia urmărită:

- ✓ *studierea* documentului „*INTÂMPINARE*” emis de DGFP C, cu nr. 14498/22.10.200N+1;
- ✓ *studierea* în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, emisă de ANAF C;
- ✓ *studierea* în Decizia 83057/03.11.200N, emisă de ANAF C
- ✓ *reconcilierea rezultatelor evidențiate la această poziție cu Desfășurătorul sumelor din INTÂMPINAREA depusă la dosarul cauzei cu numărul 14498/22.10.200N+1;*
- ✓ *calcularea accesoriilor* aferente sumei de 25.900 lei cuprinsă în cadrul Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4 până la data de 11.11.200N-3;
- ✓ *prezentarea centralizată a rezultatelor obținute.*

Rezultatele investigării și observării documentelor sus menționate evidențiază că valorile trecute în *Desfășurătorul sumelor din INTÂMPINARE*, la poziția Decizia 9959/13.05.200N-4 diferă în construcție (nu substanțial) de Decizia 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C și transmisă DGFP C, prin protocolul de preluare creanțe.

Astfel, componența valorii de 25.900 lei, determinată din *Desfășurătorul sumelor din INTÂMPINARE*, la poziția Decizia 9959/13.05.200N-4, este cea din tabelul următor:

Tabelul 3

Componența sumei de 25900 lei

<i>Contribuție datorată /Decizia</i>	<i>Termen de plată</i>	<i>Suma (lei)</i>
9959/13.05.200N-4	27.02.200N-5	21430
9959/13.05.200N-4	26.03.200N-5	3575
9959/13.05.200N-4	25.06.200N-5	895
TOTAL		25900

Potrivit calculelor efectuate, având în vedere debitul de 25900 lei evidențiat în Decizia nr 9959/13.05.200N-4, valoarea accesoriilor reprezentând dobânzi și penalități este prezentată în tabelul de mai jos

Tabelul 4

Valoarea accesoriilor calculate la suma de 25900 lei, pe perioada 11.11.200N-3-30.06.200N

<i>Perioada de la care se aplică</i>	<i>Perioada până la care se aplică</i>	<i>Penalitate (%)</i>	<i>Dobândă pe zi (%)</i>	<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>	<i>Număr de zile</i>
11.11.200N-3	31.12.200N-2	0,02% pe zi	0,03	3225	2150	415
01.01.200N-1	30.06.200N	0,01% pe zi	0.02	2833	1417	547
TOTAL				6058	3566	
TOTAL GENERAL (lei)				9624		

Analiza întreprinsă reflectă un nivel al dobânzilor în sumă de **6058 lei** și penalităților de **3566 lei**, accesorii total de **9.624 lei**.

Obiectivul 3. Să se stabilească care este diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei sus-indicată calculate și imputate de

pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de 11.11.200N-3.

Scopul cercetării efectuate este realizarea comparației între sumele reprezentând accesorii aferente valorii de 25.900 lei calculate de către ANAF și cuprinse în Decizia de eșalonare obligații de plată și sumele reprezentând accesorii pentru aceeași valoare, dar începând cu 11.11.200N-3.

Materialul supus studiului este structurat astfel:

- Deciziile de impunere pentru perioada 200N-7-200N, împreună cu titlurile executorii emise;
- Decizia de eșalonare la plată a obligațiilor fiscale nr. 82039 din 02.10.200N și *documentația care a stat la baza acesteia*;
- Deciziile de impunere nr. 9958/08.08.200N-4, 9959/13.05.200N-4, 8975/07.03.200N-4, 8497/07.03.200N-4, 82330/31.07.200N-4, 8253/31.07.200N-4, 8972/04.03.200N-3, 8651/04.07.200N-3, 8695/04.07.200N-3, 8101/04.07.200N-3, 89382/04.03.200N-2, 80057/16.02.200N-1, 83644/20.02.200N;
- Decizia 81511/31.12.200N-3 și Anexa la Decizia 81511/31.12.200N-3;
- Decizia 87186/31.03.200N-2 și Anexa la Decizia 87186/31.03.200N-2;
- Decizia 82759/30.06.200N-2 și Anexa la Decizia 82759/30.06.200N-2;
- Decizia 83502/30.09.200N-2 și Anexa la Decizia 83502/30.09.200N-2;
- Fișa analitică și sintetică a contribuabilului S.E., cu privire la sumele reprezentând contribuții la asigurările sociale de sănătate, pentru perioada 200N-7-200N+2.

Analiza documentelor de mai sus este menită evidențierii unei centralizări a accesoriilor calculate de ANAF și cuprinse în Decizia de eșalonare a obligațiilor de plată reprezentând principal și accesorii.

Tabelul 5

Situația accesoriilor determinate de ANAF prin deciziile emise pentru perioada 27.03.200N-5-30.06.200N, potrivit fiecărei anexe la deciziile emise

	Documentul prin care s-a individualizat suma	Suma debit (lei)	Dobanda (lei)	Penalități (lei)
1	Decizia 87521/31.12.200N-5	22158	1897	
2	Decizia 86989/30.06.200N-4	2682	109	402
3	Decizia 83788/31.12.200N-4	22158	3235	
		2682	197	
		550	83	83
4	Decizia 82763/31.03.200N-3	22158	729	
		2682	88	
		550	18	
5	Decizia 81511/31.12.200N-3	22156	1828	
		2682	221	
		550	45	
6	Decizia 87186/31.03.200N-2	22156	599	
		2682	72	
		550	15	
7	Decizia 82759/31.06.200N-2	22156	605	
		2682	73	
		550	15	
8	Decizia 83502/30.09.200N-2	22154	611	
		2682	74	
		550	15	
9	Decizia 80225/31.12.200N-2	22154	611	
		2682	92	
		550	15	
10	Decizia 88532/31.03.200N-1	22154	406	
		2682	49	
		550	10	
11	Decizia 80295/30.06.200N-1	21900	797	
		3575	130	
		895	16	
12	Decizia 83521/30.09.200N-1	21900	403	
		3575	66	
		895	16	

13	Decizia 87760/31.12.200N-1	21900	403	
		3575	66	
		895	16	
14	Decizia 89488/31.03.200N	21430	386	
		3575	64	
		895	16	
		25900		
15	Decizia 84761/30.06.200N	21430	390	
		3575	65	
		895	16	
			14562	485

Astfel, centralizarea accesoriilor determinate de ANAF la suma de 25.900 lei, cuprinsă în *Decizia nr. 9959/13.05.200N-4* (evidențiate pe baza anexelor la deciziile prin care s-au individualizat sumele reprezentând accesorii) a condus la *valoarea totală de 15047 lei, adică 14562 lei-dobânzi și 485 lei-penalități.*

Compararea rezultatelor se înfăptuiește în tabelul de mai jos.

Tabelul 6

Situația comparativă între accesoriile determinate de expert la suma de 25.900 lei și cele determinate de ANAF -lei-

<i>Explicația</i>	<i>Determinări realizate de expert (11.11.200N-3-30.06.200N)</i>	<i>Determinări realizate de ANAF (27.03.200N-5-30.06.200N)</i>	<i>Diferențe în plus determinate de ANAF</i>
Dobânda și penalități	9624	15047	5423

Așadar, *diferența* dintre valoarea accesoriilor aferente *sumei de 25.900 lei* calculate și imputate de pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de *11.11.200N-3* este de *5423 lei.*

Obiectivul 4. Să se stabilească dacă plata efectuată de reclamant (prin chitanța seria 131 nr. 26633/26.01.200N+1, în sumă totală de 8.622 lei reprezentând regularizarea pentru anul 200N-5, în valoare de 8457 lei și penalități de întârziere calculate de la data de 06.11.200N până la data plății 26.01.200N+1

în valoare de 165 lei), stinge sau nu parțial debitul de 25.900 lei imputat de pârâtă prin Decizia de impunere nr. 9959/13.05.200N-4 astfel cum este indicat la pozițiile 1-3 din Tabelul din răspunsul la întâmpinare.

Materialul documentar studiat a fost completat cu:

- ✓ *Situațiile analitice debite-plăți –solduri, pentru perioada 200N-4-200N+2, întocmite de ANAF și transmise online, expertului contabil*
- ✓ *Documentele de plată aferente, întocmite de reclamant, evidențiate în aceste situații analitice*

Metodologia de lucru abordată se conturează în:

- Investigarea și analiza problemei;
- Aplicarea unei analize critice a materialului aferent dosarului;
- Colectarea și documentarea adecvată și prezentarea probelor identificate;
- Utilizarea raționamentului în utilizarea concluziei;
- Argumentarea pertinentei concluziilor.

Analiza documentelor prezentate de DGFP C- *Situații analitice debite-plăți –solduri pentru perioada 200N-4-200N+2*, ca urmare a adresei nr. 281/29.10.200N+3 transmisă de expert, relevă următoarea dispunere a sumelor.

Tabelul 7

Situația analitică debite plăți, pentru anul 200N+1

<i>Poziția</i>	<i>Denumirea contribuției</i>	<i>Obligația de plată (lei)</i>	<i>Plăți efectuate</i>		<i>Rest de plată (lei)</i>
			<i>Nr. document</i>	<i>Suma (lei)</i>	
<i>460</i>	<i>Situația contribuției de asigurări sociale de sănătate -Regularizări</i>		<i>12785</i>	<i>8622</i>	<i>4163</i>
	22 noiembrie 200N	8457	26633/26 ian 200N+1	8457	
	05 aprilie 200N+1	66		165	
	05 aprilie 200N+1	33			
	05 iulie 200N+1	44			

	05 iulie 200N+1	22			
	03 decembrie 200N+1	4128			
	31 decembrie 200N+1	12			
	31 decembrie 200N+1	23			
	TOTAL GENERAL	12785			

Sursa: *Situația analitică debite plăți, pentru anul 200N+1, emisă de ANAF, la 05.11.200N+3*

Așadar, se observă că suma de 8622 lei, achitată în 26.01.200N+1, compusă din 8457 lei regularizare contribuție de asigurări sociale de sănătate aferente anului 200N și 165 lei penalități de întârziere, calculate de la data de 06.11.200N până la data plății 26.01.200N+1, a stins contribuții – regularizări cass 200N- poziția 460.

În situația în care s-ar fi achitat contribuțiile 200N-5, ar fi trebuit să apară la poziția 111 – contribuții la asigurările sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente, descrisă în *Situația analitică debite-plăți –solduri 200N*.

Obiectivul 5. Să se stabilească care este quantumul total al accesoriilor aferente Deciziei de impunere nr. 8975/07.03.200N-4, identică cu cea cu nr. 8497/07.03.200N-4 imputate de AJFP C, în baza tuturor deciziilor de accesorii emise și indicate ca stând la baza emiterii deciziilor de eşalonare, ținându-se cont de eventuala dublă impunere cauzată de evidențierea cu 2 numere a aceleași decizii.

Materialul documentar care a argumentat răspunsul la acest obiectiv a fost:

- Decizia de impunere 8975/07.03.200N-4, emisă de ANAF C;
- Deciziile de impunere accesorii și anexele acestora, precum:
- ✓ Decizia 87521/31.12.200N-5; Decizia 86989/30.06.200N-4; Decizia 83788/31.12.200N-4; Decizia 82763/31.03.200N-3; Decizia

- | | | | |
|---------------------|---------|---------------------|---------|
| 81511/31.12.200N-3; | Decizia | 87186/31.03.200N-2; | Decizia |
| 82759/31.06.200N-2; | Decizia | 83502/30.09.200N-2; | Decizia |
| 80225/31.12.200N-2; | Decizia | 88532/31.03.200N-1; | Decizia |
| 80295/30.06.200N-1; | Decizia | 83521/30.09.200N-1; | Decizia |
- 87760/31.12.200N-1; Decizia 89488/31.03.200N; Decizia 84761/30.06.200N
(cincisprezece decizii pentru perioada 200N-5-200N)
- ✓ Anexele la Decizia 87521/31.12.200N-5; Decizia 86989/30.06.200N-4;
Decizia 83788/31.12.200N-4; Decizia 82763/31.03.200N-3; Decizia
81511/31.12.200N-3; Decizia 87186/31.03.200N-2; Decizia
82759/31.06.200N-2; Decizia 83502/30.09.200N-2; Decizia
80225/31.12.200N-2; Decizia 88532/31.03.200N-1; Decizia
80295/30.06.200N-1; Decizia 83521/30.09.200N-1; Decizia
87760/31.12.200N-1; Decizia 89488/31.03.200N; Decizia
84761/30.06.200N.

Metodologia de lucru pusă în aplicare:

- ✓ *Studierea Deciziei nr. 8975/07.03.200N-4, emisa de ANAF C;*
- ✓ *studierea Deciziilor de impunere accesorii și a anexelor acestora;*
- ✓ *studierea Deciziei de eşalonare la plată a obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, emisă de ANAF C;*
- ✓ *reconcilierea rezultatelor evidențiate pentru această poziție cu Desfășurătorul sumelor din INTÂMPINAREA depusă la dosarul cauzei cu numărul 14498/22.10.200N+1;*
- ✓ *prezentarea centralizată a rezultatelor obținute.*

În primul rând, trebuie specificat ca nu există două decizii de impunere, ci una singură cu numărul 8975/07.03.200N-4. Decizia de impunere 8497/07.03.200N-4 nu este diferită de prima, ci este aceeași și dintr-o eroare la redactarea numărului în documentele dosarului nu a fost preluată ultima cifră (numărul de ordine al deciziilor este format din 13 cifre și nu 12 cifre).

Studiul Deciziei de impunere pentru plăți 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 200N-4 nr. 8975/07.03.200N-4 relevă că valoarea stabilită cu titlu de plăți anticipate contribuții de asigurări sociale de sănătate este de 10728 lei (2682 lei *4 trim). Acest document apare în toate anexele la deciziile pentru accesorii cu ultima cifră lipsă, adică 8497/07.03.200N-4, iar suma finală pentru care se calculează accesorii este 6219 lei (2682 lei+1803 lei+867 lei+867 lei).

Menționăm că pentru codul 111 "Contribuții de asigurări sociale de sănătate" toate anexele la deciziile de impunere cuprind numărul deciziilor cu 12 cifre și nu cu 13 așa cum corect sunt înregistrate.

Din analiza deciziilor de calcul accesorii aferente obligației principale, rezultă următoarea situație centralizatoare a dobânzilor și penalităților:

Tabelul 8

Situația accesoriilor aferente deciziei de plăți anticipate nr. 8975/07.03.200N-4 (actualizată cu deciziile 82330/31.07.200N-4 și 8253/31.07.200N-4)

	<i>Documentul prin care s-a individualizat suma de plată</i>	<i>Suma obligație principală</i>	<i>Dobânda</i>	<i>Penalități</i>
3	Decizia 83788/31.12.200N-4	2682	197	
		1803	133	270
		867	34	17
		867	4	2
		6219		
4	Decizia 82763/31.03.200N-3	2682	88	
		1803	60	
		867	28	16
		867	28	16
5	Decizia 81511/31.12.200N-3	2682	221	
		1803	149	
		867	72	48
		867	72	48

6	Decizia 87186/31.03.200N-2	2682	72	
		1803	49	
		867	23	16
		867	23	16
7	Decizia 82759/31.06.200N-2	2682	73	
		1803	49	
		867	24	16
		867	24	16
8	Decizia 83502/30.09.200N-2	2682	74	
		1803	50	
		867	24	16
		867	24	16
9	Decizia 80225/31.12.200N-2	2682	74	
		1803	50	
		867	24	16
		867	24	16
10	Decizia 88532/31.03.200N-1	2682	49	
		1803	33	
		867	16	8
		867	16	8
11	Decizia 80295/30.06.200N-1	2682	49	
		1803	33	
		867	16	8
		867	16	8
12	Decizia 83521/30.09.200N-1	2682	49	
		1803	33	
		867	16	8
		867	16	8
13	Decizia 87760/31.12.200N-1	2682	49	
		1803	33	
		867	16	8
		867	16	8
14	Decizia 89488/31.03.200N	2682	48	
		1803	32	
		867	16	8
		867	16	8
15	Decizia 84761/30.06.200N	2682	49	

		1803	33	
		867	16	8
		867	16	8
	TOTAL GENERAL		2449	641

În consecință, accesoriile aferente sumei reprezentând obligații de plată anticipate la contribuții de asigurări sociale de sănătate *aferente anului 200N-4* sunt în sumă de *3090 lei, compusă din 2449 lei- dobânzi și 641 lei –penalități.*

Obiectivul 6. Să se calculeze diferența dintre debitul imputat reclamantului cu titlu de plăți anticipate pentru CASS pentru anul 200N-4, în baza deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-4 nr. 82330/31.07.200N-4, nr. 8975/07.03.200N-4 (identică cu nr. 8497/07.03.200N-4 și nr. 8253/31.07.200N-4 și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia.

Pentru argumentarea răspunsului la acest obiectiv se studiază documentele reprezentând:

- ✓ Declarația privind veniturile *realizate în România (D200) aferentă anului 200N-5 și 200N-4,*
- ✓ *Decizia nr. 82330/31.07.200N-4 de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4;*
- ✓ *Decizia nr. 8975/07.03.200N-4 (identică cu nr. 8497/07.03.200N-4) de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4;*
- ✓ *Decizia nr. 8253/31.07.200N-4 de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4.*

Etapele urmărite în cercetarea realizată:

- *Investigarea și analiza problemei (a deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-4 nr. 82330/31.07.200N-4, nr. 8975/07.03.200N-4 (identică cu nr. 8497/07.03.200N-4 și nr. 8253/31.07.201);*

- Aplicarea unei analize critice a materialului aferent dosarului;
- Utilizarea raționamentului în utilizarea concluziei;
- Argumentarea pertinentei concluziilor;
- *Prezentarea tabelară a rezultatelor.*

Pentru analiză, trebuie luat în considerare că reclamantul depune *Declarația privind veniturile* realizate în România (D200) aferentă anului 200N-5 și 200N-4 pentru *activitate desfășurată prin cabinet individual și activitate desfășurată în asociere între persoane fizice*. Astfel că pentru plățile anticipate aferente anului 200N-4 suma estimată a veniturilor potrivit deciziilor aferente este redată tabelar mai jos.

Tabelul 9

Situația privind plățile anticipate cu titlu de CASS pentru anul 200N-4

<i>Număr decizie plăți anticipate</i>	<i>Suma estimată a veniturilor (lei)</i>	<i>Suma actualizată a veniturilor (lei)</i>	<i>Formula de calcul</i>	<i>Suma obligației de plată (lei)</i>
8975/07.03.200N-4	195000		$195000 * 5.5\% / 4$	2682
82330/31.07.200N-4	195000	65765	$65765 * 5.5\% - 2682$	936
8253/31.07.200N-4		63000	$63000 * 5,5 / 4 * 3$	867
				867
				867
TOTAL GENERAL				6219

Tabelul 10

Situația deciziilor emise privind plățile anticipate cu titlu de CASS pentru anul 200N-4, pentru fiecare trimestru în parte

<i>Nr. crt.</i>	<i>Număr decizie plăți anticipate</i>	<i>Perioada pentru care se calculează obligația</i>	<i>Suma obligației de plată (lei)</i>	
1	8975/07.03.200N-4	01.01.200N-4-31.03.200N-4	2682	
2	82330/31.07.200N-4	01.04.200N-4-30.06.200N-4	936	1803
3	8253/31.07.200N-4	01.04.200N-4-30.06.200N-4	867	

	8253/31.07.200N-4	01.07.200N-4- 30.09.200N-4	867
	8253/31.07.200N-4	01.10.200N-4- 31.12.200N-4	867
	TOTAL GENERAL		6219

Prin urmare, suma imputată reclamantului pentru anul 200N-4 obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale, existentă și în desfășurătorul din *ÎNTÂMPINAREA cu nr. 1498/22.10.200N+1*, depusă la dosarul cauzei, cuprinsă în toate anexele la deciziile de accesorii emise de ANAF C este de **6219 lei**.

Suma imputată este *corect încadrată în estimările veniturilor realizate pentru anul 200N-4 (aproximativ 113.000 lei)*, întrucât *D200 privind veniturile realizate din România în 200N-5*, depusă în *07.02.200N-4 cu nr. 19194*, evidențiază sume nete de 54486 lei și 200N-646 lei- *total de 255632 lei*.

Obiectivul 7. Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 6, imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii deciziei de eșalonare din 02.07.200N.

Pentru argumentarea răspunsului la acest obiectiv se studiază documentele reprezentând:

- ✓ *Decizia nr. 82330/31.07.200N-4 de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4;*
- ✓ *Decizia nr. 8975/07.03.200N-4 (identică cu nr. 8497/07.03.200N-4) de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4;*
- ✓ *Decizia nr. 8253/31.07.200N-4 de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4.*
- ✓ Deciziile de impunere accesorii și anexele acestora, precum:

Decizia 87521/31.12.200N-5; Decizia 86989/30.06.200N-4; Decizia 83788/31.12.200N-4; Decizia 82763/31.03.200N-3; Decizia 81511/31.12.200N-3; Decizia 87186/31.03.200N-2; Decizia 82759/31.06.200N-2; Decizia 83502/30.09.200N-2; Decizia 80225/31.12.200N-2; Decizia 88532/31.03.200N-1; Decizia 80295/30.06.200N-1; Decizia 83521/30.09.200N-1; Decizia 87760/31.12.200N-1; Decizia 89488/31.03.200N; Decizia 84761/30.06.200N (cincisprezece decizii pentru perioada 200N-5-200N)

Pentru acuratețea prezentării, se realizează tabelar evidențierea sumelor stabilite potrivit anexelor la deciziile de impunere accesorii.

Tabelul 11

Situația accesoriilor aferente deciziei de impunere plăți anticipate

nr. 8975/07.03.200N-4

<i>Decizie accesorii</i>	<i>Decizie obligații de plată anticipate</i>	<i>Suma obligație (lei)</i>	<i>Suma accesorii (lei)</i>
Decizia 83788/31.12.200N-4	8975/07.03.200N-4	2682	197
Decizia 82763/31.03.200N-3			88
Decizia 81511/31.12.200N-3			221
Decizia 87186/31.03.200N-2			72
Decizia 82759/31.06.200N-2			73
Decizia 83502/30.09.200N-2			74
Decizia 80225/31.12.200N-2			74
Decizia 88532/31.03.200N-1			49
Decizia 80295/30.06.200N-1			49
Decizia 83521/30.09.200N-1			49
Decizia 87760/31.12.200N-1			49
Decizia 89488/31.03.200N			48
Decizia 84761/30.06.200N			49
<i>TOTAL</i>			

Tabelul 12

**Situația accesoriilor aferente deciziei de impunere plăți anticipate
nr. 82330/31.07.200N-4**

<i>Decizie accesorii</i>	<i>Decizie obligații de plată anticipate</i>	<i>Suma obligație (lei)</i>	<i>Dobândă (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
Decizia 83788/31.12.200N-4	82330/31.07.200N-4	1803	133	270
Decizia 82763/31.03.200N-3			60	
Decizia 81511/31.12.200N-3			149	
Decizia 87186/31.03.200N-2			49	
Decizia 82759/31.06.200N-2			49	
Decizia 83502/30.09.200N-2			50	
Decizia 80225/31.12.200N-2			50	
Decizia 88532/31.03.200N-1			33	
Decizia 80295/30.06.200N-1			33	
Decizia 83521/30.09.200N-1			33	
Decizia 87760/31.12.200N-1			33	
Decizia 89488/31.03.200N			32	
Decizia 84761/30.06.200N			33	
TOTAL				

Tabelul 13

**Situația accesoriilor aferente deciziei de impunere plăți anticipate
nr. 8253/31.07.200N-4**

<i>Decizie accesorii</i>	<i>Decizie obligații de plată anticipate</i>	<i>Suma obligație (lei)</i>	<i>Dobândă (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
Decizia 83788/31.12.200N-4	8253/31.07.200N-4	1734	38	19
Decizia 82763/31.03.200N-3			56	32
Decizia 81511/31.12.200N-3			144	96
Decizia 87186/31.03.200N-2			46	32
Decizia 82759/31.06.200N-2			48	32
Decizia 83502/30.09.200N-2			48	32
Decizia 80225/31.12.200N-2			48	32
Decizia 88532/31.03.200N-1			32	16
Decizia 80295/30.06.200N-1			32	16
Decizia 83521/30.09.200N-1			32	16
Decizia 87760/31.12.200N-1			32	16
Decizia 89488/31.03.200N			32	16
Decizia 84761/30.06.200N			32	16
TOTAL				

Prin urmare, suma totală a accesoriilor pentru fiecare decizie de impunere obligații de plată anticipate pentru 200N-4 este reprezentată centralizat mai jos:

Tabelul 14

***Situația centralizată a accesoriilor pe perioada 200N-5-02.07.200N,
pentru obligațiile de plată anticipate- 200N-4***

<i>Nr. crt</i>	<i>Decizia de impunere obligație de plată anticipată 200N-4</i>	<i>Obligația de plată anticipată (lei)</i>	<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
1	8975/07.03.200N-4	2682	1092	
2	82330/31.07.200N-4	1803	737	270
3	8253/31.07.200N-4	1734	620	371
	<i>Total general</i>	6219	2449	641

Obiectivul 8. Să se calculeze diferența dintre debitul imputat reclamantului cu titlu de plăți anticipate la CASS pentru trimestrele I și II ale anului 200N-3 în baza deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-3 nr. 8972/04.03.200N-3, nr. 8651/04.07.200N-3, nr. 8695/04.07.200N-3 (identică cu decizia nr. 82869/04.07.200N-3), nr. 8101/04.07.200N-3 (identică cu Decizia de impunere nr. 84710/04.07.200N-3) și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia pe cele două trimestre.

Aplicarea metodei observației și efectuarea analizei se realizează asupra următoarelor documente aferente anului 200N-3:

- ✓ Decizia de impunere nr. 8972/04.03.200N-3;
- ✓ Decizia de impunere nr. 8651/04.07.200N-3;
- ✓ Decizia de impunere nr. 8695/04.07.200N-3;
- ✓ Decizia de impunere nr. 8101/04.07.200N-3;
- ✓ Declarația 200 privind veniturile realizate din România, nr. 91143/24.02.200N-3, depusă de reclamant la ANAF C;
- ✓ „ÎNTÂMPINARE” în dosarul nr. xxxx/62/200N+1, nr. 1498/22.10/200N+1;

- ✓ Anexele la Deciziile de impunere accesorii aferente obligațiilor de plată anticipate.

Etapele urmărite pentru culegerea probelor în argumentarea răspunsului la **obiectivul 8** sunt:

- *Studierea reglementărilor referitoare la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, în speță Codul fiscal;*
- *Corelarea Deciziilor de impunere obligații de plată anticipate pentru anul 200N-3, emise de organul fiscal;*
- *Analizarea Declarației 200 privind veniturile realizate din România, nr. 91143/24.02.200N-3, depusă de reclamant la ANAF C;*
- *Prezentarea în format centralizat a rezultatelor cercetării.*

În primul rând, studiul indicativelor deciziilor amintite în conținutul obiectivului 8 relevă că Decizia de impunere nr. 84710/04.07.200N-3 este Decizia nr. 8101/04.07.200N-3 care la redactarea explicațiilor realizate de ANAF cu nr. 1498/22.10.200N+1 („ÎNTÂMPINARE” în dosarul nr. xxxx/62/200N+1) a fost preluată fără ultima cifră (numărul corespunzător deciziilor ANAF este format din 13 cifre).

Prin urmare, se vorbește de patru decizii pentru plăți anticipate:

- Decizia de impunere nr. 8972/04.03.200N-3
- Decizia de impunere nr. 8651/04.07.200N-3
- Decizia de impunere nr. 8695/04.07.200N-3
- Decizia de impunere nr. 8101/04.07.200N-3

unde sumele reprezentând *bază impozabilă* sunt diferite începând cu 56.000 lei la 04.03.200N-3, 83.255 lei la 04.07.200N-3, 52.000 lei la 04.07.200N-3.

Potrivit codului fiscal, decizia de impunere pentru plăți anticipate se emite în baza unor sume estimate prin D 230 care se depune în 15 ianuarie a anului pentru care sunt aferente plățile sau luând ca nivel al estimării D 200 a anului

precedent, în cazul de față, pentru anul 200N-3, se consideră ca estimare veniturile declarate prin D 200 aferentă anului 200N-4.

Declarația 200/200N-4, cu nr. de înregistrare 91143/24.02.200N-3, depusă de reclamant, evidențiază un venit net pentru anul 200N-4 de 61213 lei- pentru activități din asocierie fără personalitate juridică și 142.742 lei- pentru alte activități –Anexa 1 la D 200.

În consecință, *sumele estimate de organul fiscal sunt apropiate de valoarea declarată de contribuabil prin Declarația 200, prima parte, adică 61213 lei și 142742 lei –anexa 1.*

Redăm mai jos prevederile Codului fiscal referitoare la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate necesare înțelegerii raționamentului expertului contabil.

Prin urmare, „Art. 296²⁴ -Plățile anticipate cu titlu de contribuții sociale funcționează astfel:

(1) Contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) și h) sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale.

(2) În cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate, plățile anticipate prevăzute la alin. (1) **se stabilesc de organul fiscal competent**, potrivit regulilor prevăzute la art. 82, prin decizie de impunere, pe baza declarației de **venit estimat**/norma de venit sau **a declarației privind venitul realizat**, după caz. În cazul contribuției de asigurări sociale, obligațiile lunare de plată se stabilesc pe baza venitului declarat, prevăzut la art. 296²² alin. (1).

(3) În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) se evidențiază lunar, iar plata acestei contribuții se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

(4) În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) și h) se

evidențiază lunar, iar plata se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

Art. 296²⁵ Declararea, definitivarea și plata contribuțiilor sociale:

„(1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat/norma de venit prevăzută la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzută la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

(2) În cazul impunerii în sistem real, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3) lit. b¹) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296²² alin. (2) și (4¹).

(2¹) În cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. g), obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarației prevăzute la art. 74 alin. (2), prin aplicarea cotei prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3) lit. b¹) asupra bazei de calcul prevăzute la art. 296²² alin. (3). Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se evidențiază lunar în decizia de impunere prevăzută la art. 74 alin. (4), iar plata se efectuează în două rate egale, până la data de 25 octombrie inclusiv și 15 decembrie inclusiv.

(5) Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale sunt cele stabilite prin decizia de impunere prevăzută la art. 296²⁴ alin. (3).

(6) 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 procedură fiscală.” (Legea 227/2015).

Analizând deciziile indicate de **obiectivul 8** al expertizei contabile și în lumina prevederilor Codului fiscal- articolele amintite, în ceea ce privește sumele estimate ca bază de calcul reprezentând venit și contribuții corespunzătoare, se

observă că valoarea totală a *obligațiilor de plată anticipate stabilite de organul fiscal pentru anul 200N-3 este de 10301 lei.*

Tabelul 15

Situația obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, pentru anul 200N-3

<i>Număr decizie</i>	<i>Baza de calcul estimată (lei)</i>	<i>Contribuți a calculată în decizia de eşalonare (lei)</i>	<i>Termen de plată</i>	<i>Baza de calcul determinată în sistem real (lei)</i>	<i>Contrib. (lei)</i>
Decizia de impunere 8972/04.03.200N-3	56000	771	25.03.200N-3		
Decizia de impunere 8651/04.07.200N-3	83225	3808	25.06.200N-3		
Decizia de impunere 8695/04.07.200N-3	52000	2860	25.06.200N-3		
Decizia de impunere 8101/04.07.200N-3	52000	1431	25.09.200N-3		
Decizia de impunere 8101/04.07.200N-3		1431	19.12.200N-3		
Declarația 200 /anul 200N-4/ 9681143/24.02.200N-3				61213 142742	
TOTAL	243225	10301		203955	11218

În consecință, pentru anul 200N-3 prin deciziile emise de ANAF a fost stabilită suma de 10301 lei, iar declarația 200 pentru anul 200N-4, depusă în 24.02.200N-3 la ANAF de către reclamant înscrie valoarea de 203955 lei venit net, bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate care determină suma de 11218 lei –cass 5,5%, estimată pentru anul 200N-3.

Reflectarea cu acuratețe a diferențelor stabilite se realizează în tabelul de mai jos.

Situația diferențelor stabilite în determinarea obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate de către ANAF C și expertul contabil, aferente trim I și II- 200N-3

<i>Explicația</i>	<i>Debitul calculat de ANAF pentru trim I și II al anului 200N-3 (lei), cuprins în decizia de eșalonare</i>	<i>Debitul calculat pe baza declarației 200 pentru anul 200N-4, ESTIMAT aferent trim I și II (lei)</i>	<i>Diferență (lei)</i>
Valori cumulate, pentru trim I și II al anului 200N-4	7439 (771+3808+2860)	5609	1830

Așadar, diferența determinată între debitul stabilit anticipat de ANAF, pentru trim. I și II al anului 200N-3 și valoarea contribuției aferente, calculată în baza declarației 200 privind veniturile realizate din România, pentru anul 200N-4, stabilită de expertul contabil este de *1830 lei*.

Obiectivul 9. Care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 8, imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii deciziei de eșalonare din 02.10.200N.

Documentele analizate, pentru formularea răspunsului la acest obiectiv, sunt redată în continuare:

- Decizia de impunere nr. 8972/04.03.200N-3;
- Decizia de impunere nr. 8651/04.07.200N-3;
- Decizia de impunere nr. 8695/04.07.200N-3;
- Decizia de impunere nr. 8101/04.07.200N-3;

Decizii de impunere accesorii pe perioada 200N-3-02.10.200N

- Decizia 87521/31.12.200N-5 Decizia 86989/30.06.200N-4 Decizia 83788/31.12.200N-4 Decizia 82763/31.03.200N-3 Decizia

- | | | | |
|--------------------|---------|--------------------|---------|
| 81511/31.12.200N-3 | Decizia | 87186/31.03.200N-2 | Decizia |
| 82759/31.06.200N-2 | Decizia | 83502/30.09.200N-2 | Decizia |
| 80225/31.12.200N-2 | Decizia | 88532/31.03.200N-1 | Decizia |
| 80295/30.06.200N-1 | Decizia | 83521/30.09.200N-1 | Decizia |
- 87760/31.12.200N-1 Decizia 89488/31.03.200N Decizia 84761/30.06.200N.
- „ÎNTÂMPINARE” în dosarul nr. xxxx/62/200N+1, nr. 14498/22.10/200N+1;
 - Anexele la deciziile de impunere accesorii.

Analiza realizată conduce la prezentarea tabelară următoare.

Tabelul 17

***Situația accesoriilor calculate pentru deciziile emise de ANAF în
04.03.200N-3 și 04.07.200N-3, aferente obligațiilor de plată anticipate 200N-3***

<i>Decizia</i>	<i>Suma (lei)</i>	<i>Dobânda (lei)</i>	<i>Penalitate (lei)</i>
8972/04.03.200N-3	771	233	141
Total		233	141
8651/04.07.200N-3	2664	734	440
8651/04.07.200N-3	1144	315	187
Total		1049	627
8695/04.07.200N-3	2860	773	466
Total		773	466
8101/04.07.200N-3	1431	353	209
8101/04.07.200N-3	1431	315	184
Total		668	393
TOTAL GENERAL		2723	1627

Prin urmare, valoarea accesoriilor determinate este **4350 lei**, din care **2723 lei** dobânzi și **1527 lei** penalități.

Obiectivul 10. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlul de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-2.

Studiul se realizează pe baza următoarelor documente:

- ✓ Decizia de impunere 89382/04.03.200N-2
- ✓ Declarația 200/726969/22.05.200N-2
- ✓ ÎNTÂMPINARE” în dosarul nr. xxxx/62/200N+1, nr. 14498/22.10/200N+1;
- ✓ Anexele la deciziile de impunere accesorii

Metodologia de lucru este asemănătoare celei de la obiectivul anterior, astfel că stabilind pașii pentru punctajul valorilor din deciziile prezentate se construiește tabelul cu rezultatele identificate aferente anului 200N-2.

Sintetizând, baza estimată pentru obligațiile de plată anticipate aferentă anului 200N-2, utilizată de ANAF, este suma de 130.000 lei, obligațiile calculate înregistrează valoare de 7152 lei, iar baza declarată de contribuabil prin D 200 cu nr. 726969/22.05.200N-2, pentru anul 200N-3, este 260751 lei, informații redate în tabelul de mai jos.

Așadar, suma prevăzută pentru anul 200N-2 pentru *plățile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate* este de 7152 lei, potrivit estimării venitului de 130.000 lei, *pentru anul 200N-2.*

Obiectivul 11. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS pe anul 200N-2 nr. 8382/04.03.200N-2 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Potrivit studiului deciziilor de impunere accesorii și a anexelor pentru fiecare decizie emise de ANAF C, se stabilește valoarea acestor debite (dobânzi și penalități), redate sub formă centralizată mai jos.

Tabelul 19

Situația accesoriilor aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS pe anul 200N-2 nr. 8382/04.03.200N-2

<i>Nr. crt.</i>	<i>Explicația</i>	<i>Obligație de plată (lei)</i>	<i>Dobândă (lei)</i>	<i>Penalitate (lei)</i>
1	Decizia 82759/31.06.200N-2	1788	52	35
		1788	3	2
2	Decizia 83502/30.09.200N-2	1788	49	33
		1788	49	33
		1788	3	2
3	Decizia 80225/31.12.200N-2	1788	49	33
		1788	49	33
		1788	49	33
		1788	5	4
4	Decizia 88532/31.03.200N-1	1788	33	16
		1788	33	16
		1788	33	16
		1788	33	16
5	Decizia 80295/30.06.200N-1	1788	33	16
		1788	33	16
		1788	33	16
		1788	33	16
6	Decizia 83521/30.09.200N-1	1788	33	16
		1788	33	16
		1788	33	16
		1788	33	16
7	Decizia 87760/31.12.200N-1	1788	33	16
		1788	33	16
		1788	33	16
		1788	33	16
8	Decizia 84488/31.03.200N	1788	32	16
		1788	32	16
		1788	32	16
		1788	32	16

9	Decizia 84761/30.06.200N	1788	33	16
		1788	33	16
		1788	33	16
		1788	33	16
	TOTAL GENERAL		1096	592

În consecință, valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS, pe anul 200N-2, nr. 8382/04.03.200N-2 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare este de **1688 lei, din care dobânzi 1096 lei și penalități 592 lei.**

Obiectivul 12. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlul de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-1.

Pentru anul 200N-1, Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate nr. **80057/16.02.200N-1** prevede următoarele obligații pe termene de plată:

Tabelul 20

Situația sumelor pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-1

<i>Număr decizie</i>	<i>Baza de calcul estimată (lei)</i>	<i>Contribuția calculată în decizia de eșalonare (lei)</i>	<i>Termen de plată</i>	<i>Baza de calcul determinată în sistem real pentru 200N-2 (lei)</i>	<i>Contribuția 5,5% (lei)</i>
Decizia de impunere 80057/16.02.200N-1	195000	2682	25.03.200N-1		
		2682	25.06.200N-1		
		2682	25.09.200N-1		
		2682	21.12.200N-1		
Declarația 200/2281910/22.04.200N-1				431667	
TOTAL	195000	10728		431667	23742

După cum se observă, *pentru anul 200N-1*, sumele pentru plăți anticipate cu titlu de *contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt în valoare de 10728 lei.*

Obiectivul 13. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS pe anul 200N-1 nr. 80057/16.02.200N-1 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Materialul documentar pentru formularea răspunsului la acest obiectiv are în componență:

- ✓ Decizia de impunere 80057/16.02.200N-1
- ✓ Deciziile pentru accesorii următoare: Decizia 80295/30.06.200N-1; Decizia 83521/30.09.201; Decizia 87760/31.12.200N-1; Decizia 84488/31.03.200N; Decizia 84761/30.06.200N

Tabelul 21

Situația accesoriilor aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS pe anul 200N-1 nr. 80057/ 16.02.200N-1

<i>Nr. crt.</i>	<i>Explicația</i>	<i>Suma (lei)</i>	<i>Dobanda (lei)</i>	<i>Penalitate (lei)</i>
1	Decizia 80295/30.06.200N-1	2682	52	26
		2682	2	1
2	Decizia 83521/30.09.200N-1	2682	49	25
		2682	49	25
		2682	2	1
3	Decizia 87760/31.12.200N-1	2682	49	25
		2682	49	25
		2682	49	25
		2682	5	3
4	Decizia 84488/31.03.200N	2682	48	24
		2682	48	24
		2682	48	24
		2682	48	24
5	Decizia 84761/30.06.200N	2682	49	24
		2682	49	24

		2682	49	24
		2682	49	24
	TOTAL GENERAL		694	348

Din analiza întreprinsă, suma *accesoriilor aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS, pe anul 200N-1, nr. 80057/ 16.02.200N-1* este 1042 lei, din care dobânzi 694 lei și penalități 348 lei.

Obiectivul 14. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlu de plăți anticipate la CASS pe anul 200N.

Pentru anul 200N, Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate nr. 83644/20.02.200N prevede următoarele obligații, pe termene de plată:

Tabelul 22

Situația sumelor pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N

<i>Număr decizie</i>	<i>Baza de calcul estimată (lei)</i>	<i>Contribuția calculată în decizia de eşalonare (lei)</i>	<i>Termen de plată</i>	<i>Baza de calcul determinată în sistem real pentru 200N-1 (lei)</i>	<i>Contribuția 5,5%)lei)</i>
Decizia de impunere 83644/20.02.200N	195000	2211	25.03.200N		
		2211	25.06.200N		
		2211	25.09.200N		
		2211	21.12.200N		
Declarația 200/ 109568/24.05.200N				467139	
TOTAL	195000	8844		467139	25693

Analiza efectuată, pentru anul 200N, relevă sumele pentru plăți anticipate cu titlu de *contribuții de asigurări sociale de sănătate în valoare de 8844 lei*, însă în Decizia de eşalonare nr. 82039/02.07.200N se iau în calcul numai primele două trimestre, adică suma de *4422 lei*.

Obiectivul 15. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS, pe anul 200N, nr. 83644/20.02.200N imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Urmărind strategia de cercetare dezvoltată în această lucrare (observația, analiza și calculul) se centralizează rezultatele obținute și se prezintă în tabelul de mai jos.

Materialul folosit în culegerea probelor este compus din:

- ✓ *Decizia de impunere 83644/20.02.200N;*
- ✓ *Decizia de impunere accesorii nr. 84761/30.06.200N*
- ✓ *„ÎNTÂMPINARE” în dosarul nr. xxxx/62/200N+1, nr. 1498/22.10/200N+1;*
- ✓ *Anexele la deciziile de impunere accesorii*

Centralizarea datelor este redată astfel:

Tabelul 23

Situația accesoriilor aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS pe anul 200N nr. 83644/20.02.200N

<i>Nr. crt.</i>	<i>Decizia</i>	<i>Suma (lei)</i>	<i>Dobândă (lei)</i>	<i>Penalitate (lei)</i>
1	Decizia 84761/30.06.200N	2211	42	21
		2211	2	1
	TOTAL GENERAL		44	22

Din analiza întreprinsă, suma *accesoriilor aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS, pe anul 200N, nr. 84761/30.06.200N* este de *66 lei*, din care dobânzi 44 lei și penalități 22 lei.

OBIECTIV SUPLIMENTAR

Să se stabilească care sunt toate titlurile de creanță (deciziile de impunere sau de accesorii cu titlu de CASS) în baza cărora s-a imputat suma totală de 112.789 lei din Acordul de eșalonare și care este suma imputată de AJFP C în baza fiecărui titlu de creanță în parte.

Prin parcurgerea etapelor pentru realizarea lucrării, respectarea metodologiei descrise, studiul literaturii de specialitate, a reglementărilor legale se formulează concluziile, iar comunicarea rezultatelor se realizează prin centralizarea obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 200N-5-200N și a accesoriilor aferente sub formă tabelară mai jos (*Anexele 4-11 la Obiectivul suplimentar*).

Tabelul 24

Situația centralizată a obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, 200N-5-200N

<i>Nr crt.</i>	<i>Decizia de impunere obligații de plată anticipate, perioada 200N-5-200N</i>	<i>Suma (lei)</i>
1	9959/13.05.200N-4	39151
2	8975/07.03.200N-4	2682
3	82330/31.07.200N-4	936
4	8253/31.07.200N-4	2601
5	8972/04.03.200N-3	771
6	8651/04.07.200N-3	3808
7	8695/04.07.200N-3	2860
8	8101/04.07.200N-3	2862
9	89382/04.03.200N-2	7152
10	80057/16.02.200N-1	10728
11	83644/20.02.200N	4422
	<i>TOTAL GENERAL</i>	<i>77973</i>

Tabelul 25

Situația centralizată a accesoriilor aferente obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, 200N-5-200N

<i>Nr. crt</i>	<i>Accesorii aferente obligațiilor de plată anticipate pe perioada</i>	<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
1	200N-5	22291	2524
2	200N-4	2449	641
3	200N-3	2723	1627
4	200N-2	1096	592
5	200N-1	694	348
6	200N	44	22
		29297	5754

Tabelul 26

Situația centralizată a accesoriilor aferente obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, pentru fiecare decizie în parte

<i>Nr. crt.</i>	<i>Decizia de impunere</i>	<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
1	Decizia 87521/31.12.200N-5	1897	0
2	Decizia 86989/30.06.200N-4	109	402
3	Decizia 83788/31.12.200N-4	6958	2411
4	Decizia 82763/31.03.200N-3	1507	32
5	Decizia 81511/31.12.200N-3	4268	419
6	Decizia 87186/31.03.200N-2	1517	218
7	Decizia 82759/31.06.200N-2	1586	255
8	Decizia 83502/30.09.200N-2	1648	287
9	Decizia 80225/31.12.200N-2	1699	322
10	Decizia 88532/31.03.200N-1	1155	173
11	Decizia 80295/30.06.200N-1	1670	200
12	Decizia 83521/30.09.200N-1	1262	224
13	Decizia 87760/31.12.200N-1	1314	251
14	Decizia 89488/31.03.200N	1323	269
15	Decizia 84761/30.06.200N	1384	291
	TOTAL GENERAL	29297	5754

Tabelul 27

Situația comparativă a sumelor reprezentând obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții sociale de sănătate și accesorii determinate de AJFP C și expertul contabil, pentru perioada 200N-5-200N

Explicația	Debite (lei)	Dobânzi (lei)	Penalități (lei)
Decizia de eșalonare ANAF C	77973	29050	5766
Determinări expert contabil, potrivit anexelor la deciziile de impunere accesorii	77973	29297	5754
Diferențe	-	247	12

Luând în considerare cerințele lucrării, s-au verificat deciziile emise de ANAF C, pentru obligațiile de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, deciziile de impunere accesorii aferente acestor obligații, precum și anexele la aceste decizii, calculându-se pentru fiecare perioadă dobânzile și penalitățile corespunzătoare pentru perioada 200N-5-200N, rezultatele stabilind diferențele din tabelul de mai sus.

Prin urmare, se centralizează obligațiile de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate și accesorii aferente acestor obligații, pentru perioada 200N-5-200N (prezentate în *anexele de la 4 la 11* elaborate pentru *obiectivul suplimentar*), astfel:

Tabelul 28

Situația obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate și accesorii aferente pentru perioada 200N-5-200N

Explicația	Obligații de plată anticipate (lei) 200N-5-200N	Dobânzi (lei) 200N-5-200N	Penalități (lei) 200N-5-200N
Determinări realizate de expertul contabil, potrivit anexelor la deciziile de impunere accesorii	77973	29297	5754

Așadar, suma reprezentând obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate imputată de AJFP C este de 77973 lei, la care au fost calculate accesorii în valoare de 35051 lei (29297 lei dobânzi și 5754 lei penalități).

3.1.3. CONCLUZIILE RAPORTULUI

În conformitate cu activitatea de examinare a materialului documentar menționat în introducerea și în cuprinsul prezentului raport de expertiză, coroborată cu rezultatele calculelor efectuate, formulez următoarele concluzii la obiectivele fixate, având ca parcurs general:

- ✓ *Investigarea și analiza problemei;*
- ✓ *Colectarea și documentarea adecvată și prezentarea dovezilor;*
- ✓ *Utilizarea raționamentului logic în dezvoltarea concluziei;*
- ✓ *Sprijinirea pertinentei concluziei.*

Obiectivul 1. *Să se stabilească ce sume au fost imputate reclamantului cu titlu de debit principal și cu titlu de accesorii în baza Deciziei de impunere nr. 9958/08.08.200N-4.*

Răspuns la obiectivul 1: Potrivit examinării documentelor existente se constată aspectele descrise mai jos.

În primul rând, Decizia de impunere 9959/13.05.200N-4 emisă de CNAS –CASJ C este emisă pentru suma totală de 39.621 lei, înscrisă în cuprinsul documentului.

Tabelul 29

Situația contribuției datorate, potrivit Deciziei 9959/13.05.200N-4

Contribuție datorată (lei)	Venituri declarate 200N-6	Valoare (lei)	Plăți (lei)	Datorat final (lei)
Diferență de regularizat 200N-7		10371	-	10371
Sume datorate anticipat 200N-6		3575*4 trim =14300	2770	11530
Venituri realizate 200N-6 (lei)	480936			
Diferență de regularizat 200N-6		12151	-	12151
Sume datorate mar 200N-5 poziția 9958/13.05.200N-4		3575	-	3575
Sume datorate iun 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		895		895
Sume datorate sept 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		550		550
Sume datorate dec 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		550		550
TOTAL DECIZIA 9959/13.05.200N-4				39622

Conform documentării efectuate, *nu există o decizie (document) emisă de CASJ C, cu numărul 9958/13.05.200N+3, ci numai o poziție (NUMĂR GENERAT automat) în secțiunea trei „Date privind creanța datorată (lei)” a Deciziei 9959/13.05.200N+3, iar această poziție cuprinde sumele privind contribuția de asigurări sociale de sănătate, stabilite anticipat pentru anul 200N-5. Pentru sugestivitatea studiului, se reflectă tabelar această poziție din decizia 9959/13.05.200N+3.*

**Situația contribuției de sănătate datorate anticipat pentru 200N-5,
poziția 9958/13.05.200N+3 din Decizia 9959/13.05.200N+3**

Contribuție datorată (lei)	Valoare (lei)	Plăți (lei)	Datorat final (lei)
Sume datorate mar 200N-5 poziția 9958/13.05.200N-4	3575	-	3575
Sume datorate iun 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	895		895
Sume datorate sept 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	550		550
Sume datorate dec 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	550		550
TOTAL	5570		5570

Astfel, la *POZIȚIA 9958/13.05.200N-4* suma stabilită anticipat este de 5.570 lei și este evidențiată în Decizia 9959/13.05.200N-4.

Sintetizând, nu există o decizie separat emisă cu acest număr de către CASJ C, ci numărul respectiv corespunde unei *poziții (9958)* din *Decizia nr. 9959/13.05.200N-4* care reflectă contribuția datorată anticipat de reclamant pentru anul 200N-5, în valoare de 5570 lei.

Obiectivul 2. Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei cuprinsă în cadrul Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, dacă acestea sunt calculate începând cu 11.11.200N-3.

Răspuns la obiectivul 2. Rezultatele investigației și observării documentelor prezentate în capitolul II al expertizei contabile evidențiază că sumele trecute în *Desfășurătorul sumelor din INTÂMPINARE*, la poziția Decizia 9959/13.05.200N-4 diferă în construcție (nu substanțial) de Decizia 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C și transmisă DGFP C, **prin protocolul de preluare creanțe**. Astfel, componența sumei de 25.900 lei, determinată din *Desfășurătorul sumelor din INTÂMPINAREA nr. 14498/22.10/200N+1*, la poziția Decizia 9959/13.05.200N-4, este cea din tabelul următor:

Tabelul 31

Componența sumei de 25900 lei

Contribuție datorată /Decizia	Termen de plată	Suma (lei)
9959/13.05.200N-4	27.02.200N-5	21430
9959/13.05.200N-4	26.03.200N-5	3575
9959/13.05.200N-4	25.06.200N-5	895
TOTAL		25900

Potrivit calculelor efectuate, având în vedere debitul de 25.900 lei evidențiat în Decizia nr 9959/13.05.200N-4, valoarea accesoriilor reprezentând dobânzi și penalități este prezentată în tabelul de mai jos

Tabelul 32

Valoarea accesoriilor calculate la suma de 25900 lei, pe perioada 11.11.200N-3-30.06.200N

Perioada de la care se aplică	Perioada până la care se aplică	Penalitate (%)	Dobândă pe zi (%)	Dobânzi (lei)	Penalități (lei)	Număr de zile
11.11.200N-3	31.12.200N-2	0,02% pe zi	0,03	3225	2150	415
01.01.200N-1	30.06.200N	0,01% pe zi	0.02	2833	1417	547
TOTAL				6058	3566	
TOTAL GENERAL (lei)				9624		

Analiza întreprinsă reflectă un nivel al dobânzilor în sumă de 6058 lei și al penalităților de 3566 lei, adică accesorii total de 9.624 lei.

Obiectivul 3. Să se stabilească care este diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei sus-indicată calculate și imputate de pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de 11.11.200N-3.

Răspuns la obiectivul 3. Analiza documentelor este menită evidențierii unei centralizări a accesoriilor calculate de ANAF și cuprinse în Decizia de eșalonare a obligațiilor de plată reprezentând principal și accesorii, prezentată în secțiunea 3.1.2 – „Desfășurarea expertizei contabile”

Tabelul 33

Situația accesoriilor determinate de ANAF prin deciziile emise pentru perioada 27.03.200N-5-30.06.200N, potrivit fiecărei anexe la deciziile emise

Nr. crt.	Documentul prin care s-a individualizat suma de plată anticipat	Suma debit (lei)	Dobânda (lei)	Penalități (lei)
1	Deizia nr. 9959/13.05.200N-4	21430	14562	485
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	3575		
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	895		
		25900	145962	485

Astfel, centralizarea accesoriilor determinate de ANAF la suma de 25.900 lei, cuprinsă în Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 (evidențiate pe baza anexelor la deciziile prin care s-au individualizat sumele reprezentând accesorii) a condus la valoarea totală de 15047 lei, adică 14562 lei-dobânzi și 485 lei-penalități.

Compararea rezultatelor se înfăptuiește în tabelul de mai jos.

Tabelul 34

Situația comparativă între accesorii determinate de expert la suma de 25.900 lei și cele determinate de ANAF

Explicația	Determinări realizate de expert (11.11.200N-3-30.06.200N)	Determinări realizate de ANAF (27.03.200N-5-30.06.200N)	Diferențe în plus determinate de ANAF
Dobânda și penalități (lei)	9624	15047	5423

Așadar, diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei calculate și imputate de pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de 11.11.200N-3 este de 5423 lei.

Obiectivul 4. Să se stabilească dacă plata efectuată de reclamant (prin chitanța seria 131 nr. 26633/26.01.200N+1, în sumă totală de 8.622 lei reprezentând regularizarea pentru anul 200N-5, în valoare de 8457 lei și penalități de întârziere calculate de la data de 06.11.200N până la data plății 26.01.200N+1 în valoare de 165 lei), stinge sau nu parțial debitul de 25.900 lei imputat de pârâtă prin Decizia de impunere nr. 9959/13.05.200N-4 astfel cum este indicat la pozițiile 1-3 din Tabelul din răspunsul la întâmpinare.

Răspuns la obiectivul 4. Analiza documentelor prezentate de DGFP C-Situații analitice debite-plăți –solduri pentru perioada 200N-4-200N+2, ca urmare a adresei nr. 281/29.10.200N+3 transmisă de expert, relevă următoarea dispunere a sumelor.

Tabelul 35

Situația analitică debite plăți, pentru anul 200N+1

Poziția	Denumirea contribuției	Obligația de plată (lei)	Plăți efectuate (lei)		Rest de plată (lei)
			Nr. document	Suma (lei)	
460	Situația contribuției de asigurări sociale de sănătate - Regularizări		12785	8622	4163
	22 noiembrie 200N	8457	26633/26 ian 200N+1	8457	
	05 aprilie 200N+1	66		165	
	05 aprilie 200N+1	33			
	05 iulie 200N+1	44			
	05 iulie 200N+1	22			
	03 decembrie 200N+1	4128			
	31 decembrie 200N+1	12			
	31 decembrie 200N+1	23			
	TOTAL GENERAL	12785			

Sursa: Situația analitică debite plăți, pentru anul 200N+1, emisă de ANAF, la 05.11.200N+3

Așadar, se observă că suma de 8622 lei, achitată în 26.01.200N+1, compusă din 8457 lei -regularizare contribuție de asigurări sociale de sănătate aferente anului 200N și 165 lei- penalități de întârziere, calculate de la data de 06.11.200N până la data plății 26.01.200N+1, a stins contribuții – regularizări contribuție de asigurări sociale de sănătate 200N- poziția 460.

În situația în care s-ar fi achitat contribuțiile 200N-5, ar fi trebuit să apară la poziția „111 – contribuții la asigurările sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente”, descrisă în Situația analitică debite-plăți –solduri 200N+1.

Obiectivul 5. Să se stabilească care este cuantumul total al accesoriilor aferente Deciziei de impunere nr. 8975/07.03.200N-4, identică cu cea cu nr. 8497/07.03.200N-4 imputate de AJFP C, în baza tuturor deciziilor de accesorii emise și indicate ca stând la baza emiterii deciziilor de eşalonare, ținându-se cont de eventuala dublă impunere cauzată de evidențierea cu 2 numere a aceleași decizii.

Răspuns la obiectivul 5. În primul rând, trebuie specificat ca nu există două decizii de impunere, ci una singură cu numărul 8975/07.03.200N-4. Decizia de impunere 8497/07.03.200N-4 nu este diferită de prima, ci este aceeași și dintr-o eroare la redactare a numărului în documentele dosarului nu a fost preluată ultima cifră (numărul de ordine al deciziilor este format din 13 cifre și nu 12 cifre).

Studiul Deciziei de impunere pentru plăți 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 200N-4 nr. 8975/07.03.200N-4 relevă că valoarea stabilită cu titlu de plăți anticipate contribuții de asigurări sociale de sănătate este de 10728 lei (2682 lei *4 trim). Acest document apare în toate anexele la deciziile pentru accesorii cu ultima cifră lipsă, adică

8497/07.03.200N-4, iar suma finală pentru care se calculează accesorii este 6219 lei (2682 lei+1803 lei+867 lei+867 lei).

Din analiza deciziilor de calcul accesorii aferente obligației principale, rezultă următoarea situație centralizatoare a dobânzilor și penalităților:

Tabelul 36

Situația accesoriilor aferente deciziei de plăți anticipate nr. 8975/07.03.200N-4 (actualizată cu deciziile 82330/31.07.200N-4 și 8253/31.07.200N-4)

Nr. crt.	Documentul prin care s-a individualizat obligația de plată anticipată (anul 200N-4)	Suma obligație principal (lei)	Dobânda (lei)	Penalități (lei)
1	8975/07.03.200N-4	2682		
		1803		
	82330/31.07.200N-4	867		
	8253/31.07.200N-4	867	2449	641
	TOTAL GENERAL	6219	2449	641

În consecință, accesoriile aferente sumei reprezentând obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate-200N-4 sunt în sumă de 3090 lei, compusă din 2449 lei- dobânzi și 641 lei –penalități.

Obiectivul 6. Să se calculeze diferența dintre debitul imputat reclamantului cu titlu de plăți anticipate pentru CASS pentru anul 200N-4, în baza deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-4 nr. 82330/31.07.200N-4, nr. 8975/07.03.200N-4 (identică cu nr. 8497/07.03.200N-4 și nr. 8253/31.07.200N-4 și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia.

Răspuns la obiectivul 6. Pentru analiză, trebuie luat în considerare că reclamantul depune Declarația privind veniturile realizate din România (D200) aferentă anului 200N-5 și 200N-4 pentru activitate notarială desfășurată prin cabinet individual și activitate notarială desfășurată în asocieri între persoane fizice. Astfel că pentru plățile anticipate aferente anului 200N-4 suma estimată a veniturilor potrivit deciziilor aferente este redată tabelar mai jos.

Tabelul 37

Situația privind obligațiile de plată anticipate cu titlu de CASS, pentru anul 200N-4

<i>Număr decizie plăți anticipate</i>	<i>Suma estimată a veniturilor (lei)</i>	<i>Suma actualizată a veniturilor (lei)</i>	<i>Formula de calcul</i>	<i>Suma obligației de plată (lei)</i>
8975/07.03.200N-4	195000		$195000 * 5.5\% / 4$	2682
82330/31.07.200N-4	195000	65765	$65765 * 5.5\% - 2682$	936
8253/31.07.200N-4		63000	$63000 * 5,5 / 4 * 3$	867
				867
				867
TOTAL GENERAL				6219

Tabelul 38

Situația deciziilor emise privind plățile anticipate cu titlu de CASS pentru anul 200N-4, pentru fiecare trimestru în parte

<i>Nr. crt.</i>	<i>Număr decizie plăți anticipate</i>	<i>Perioada pentru care se calculează obligația</i>	<i>Suma obligației de plată (lei)</i>	
1	8975/07.03.200N-4	01.01.200N-4-31.03.200N-4	2682	
2	82330/31.07.200N-4	01.04.200N-4-30.06.200N-4	936	1803
	8253/31.07.200N-4	01.04.200N-4-30.06.200N-4	867	
3	8253/31.07.200N-4	01.07.200N-4-30.09.200N-4	867	
	8253/31.07.200N-4	01.10.200N-4-31.12.200N-4	867	
	TOTAL GENERAL		6219	

Prin urmare, suma imputată reclamantului pentru anul 200N-4, existentă și în desfășurătorul din ÎNTÂMPINAREA cu nr. 14498/22.10.200N+1, depusă la dosarul cauzei, cuprinsă în toate anexele la deciziile de accesorii emise de ANAF C, este de 6219 lei.

Suma imputată este corect încadrată în estimările veniturilor realizate pentru anul 200N-4 (aproximativ 113000 lei), întrucât D200 privind veniturile realizate din România în 200N-5, depusă în 07.02.200N-4, la ANAF, cu nr. 169194, evidențiază sume nete de 54486 lei și 200N-646 lei- total de 255632 lei.

Obiectivul 7. Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 6, imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii deciziei de eșalonare din 02.07.200N.

Răspuns la obiectivul 7. Pentru acuratețea prezentării, se realizează tabelar evidențierea sumelor stabilite potrivit anexelor la deciziile de impunere accesorii.

Tabelul 39

**Situația accesoriilor aferente deciziei de impunere plăți anticipate
nr. 8975/07.03.200N-4**

Decizie accesorii	Decizie obligații de plată anticipate	Suma obligație (lei)	Suma accesorii (lei)	
Decizia 83788/31.12.200N-4	8975/07.03.200N-4	2682	197	
Decizia 82763/31.03.200N-3			88	
Decizia 81511/31.12.200N-3			221	
Decizia 87186/31.03.200N-2			72	
Decizia 82759/31.06.200N-2			73	
Decizia 83502/30.09.200N-2			74	
Decizia 80225/31.12.200N-2			74	
Decizia 88532/31.03.200N-1			49	
Decizia 80295/30.06.200N-1			49	
Decizia 83521/30.09.200N-1			49	
Decizia 87760/31.12.200N-1			49	
Decizia 89488/31.03.200N			48	
Decizia 84761/30.06.200N			49	
TOTAL				1092

Tabelul 40

**Situația accesoriilor aferente deciziei de impunere plăți anticipate
nr. 82330/31.07.200N-4**

<i>Decizie accesorii</i>	<i>Decizie obligații de plată anticipate</i>	<i>Suma obligație (lei)</i>	<i>Dobândă (lei)</i>	<i>Penalitate (lei)</i>
Decizia 83788/31.12.200N-4	82330/31.07.200N-4	1803	133	270
Decizia 82763/31.03.200N-3			60	
Decizia 81511/31.12.200N-3			149	
Decizia 87186/31.03.200N-2			49	
Decizia 82759/31.06.200N-2			49	
Decizia 83502/30.09.200N-2			50	
Decizia 80225/31.12.200N-2			50	
Decizia 88532/31.03.200N-1			33	
Decizia 80295/30.06.200N-1			33	
Decizia 83521/30.09.200N-1			33	
Decizia 87760/31.12.200N-1			33	
Decizia 89488/31.03.200N			32	
Decizia 84761/30.06.200N			33	
TOTAL				

Tabelul 41

**Situația accesoriilor aferente deciziei de impunere plăți anticipate
nr. 8253/31.07.200N-4**

<i>Decizie accesorii</i>	<i>Decizie obligații de plată anticipate</i>	<i>Suma obligație (lei)</i>	<i>Dobândă (lei)</i>	<i>Penalitate (lei)</i>
Decizia 83788/31.12.200N-4	8253/31.07.200N-4	1734	38	19
Decizia 82763/31.03.200N-3			56	32
Decizia 81511/31.12.200N-3			144	96
Decizia 87186/31.03.200N-2			46	32
Decizia 82759/31.06.200N-2			48	32
Decizia 83502/30.09.200N-2			48	32
Decizia 80225/31.12.200N-2			48	32
Decizia 88532/31.03.200N-1			32	16
Decizia 80295/30.06.200N-1			32	16
Decizia 83521/30.09.200N-1			32	16
Decizia 87760/31.12.200N-1			32	16
Decizia 89488/31.03.200N			32	16
Decizia 84761/30.06.200N			32	16
TOTAL				

Prin urmare, suma totală a accesoriilor, pentru fiecare decizie de impunere obligații de plată anticipate pentru 200N-4, este reprezentată centralizat mai jos:

Tabelul 42

***Situația centralizată a accesoriilor pe perioada 200N-5-02.07.200N,
pentru obligațiile de plată anticipate- 200N-4***

<i>Nr. crt</i>	<i>Decizia de impunere obligație de plată anticipată 200N-4</i>	<i>Obligația de plată anticipată</i>	<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
<i>1</i>	8975/07.03.200N-4	2682	1092	
<i>2</i>	82330/31.07.200N-4	1803	737	270
<i>3</i>	8253/31.07.200N-4	1734	620	371
	<i>Total general</i>	6219	2449	641

Obiectivul 8. Să se calculeze diferența dintre debitul imputat reclamantului cu titlu de plăți anticipate la CASS pentru trimestrele I și II ale anului 200N-3 în baza deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-3 nr. 8972/04.03.200N-3, nr. 8651/04.07.200N-3, nr. 8695/04.07.200N-3 (identică cu decizia nr. 82869/04.07.200N-3), nr. 8101/04.07.200N-3 (identică cu Decizia de impunere nr. 84710/04.07.200N-3) și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia pe cele două trimestre.

Răspuns la obiectivul 8. În primul rând, studiul indicativelor deciziilor amintite în conținutul obiectivului 8 relevă că Decizia de impunere nr. 84710/04.07.200N-3 este Decizia nr. 8101/04.07.200N-3 care la redactarea explicațiilor realizate de ANAF cu nr. 14498/22.10.200N+1 ("ÎNTÂMPINARE" în dosarul nr. xxxx/62/200N+1) a fost preluată fără ultima cifră (numărul corespunzător deciziilor ANAF este format din 13 cifre).

Prin urmare, se vorbește de patru decizii pentru plăți anticipate:

- Decizia de impunere nr. 8972/04.03.200N-3
- Decizia de impunere nr. 8651/04.07.200N-3

- Decizia de impunere nr. 8695/04.07.200N-3
- Decizia de impunere nr. 8101/04.07.200N-3

unde sumele reprezentând **bază impozabilă** sunt diferite începând cu 56.000 lei la 04.03.200N-3, 83.255 lei la 04.07.200N-3, 52.000 lei la 04.07.200N-3.

Analizând deciziile indicate de **obiectivul 8** al expertizei contabile și în lumina prevederilor Codului fiscal, în ceea ce privește sumele estimate ca bază de calcul reprezentând venit și contribuții corespunzătoare, se observă că valoarea totală a **obligațiilor de plată anticipate stabilite de organul fiscal, pentru anul 200N-3, este de 10301 lei.**

Tabelul 43

Situația obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, pentru anul 200N-3

<i>Număr decizie</i>	<i>Baza de calcul estimată (lei)</i>	<i>Contribuția calculată în decizia de eşalonare (lei)</i>	<i>Termen de plată</i>	<i>Baza de calcul determinată în sistem real (lei)</i>	<i>Contribuția (lei)</i>
Decizia de impunere 8972/04.03.200N-3	56000	771	25.03.200N-3		
Decizia de impunere 8651/04.07.200N-3	83225	3808	25.06.200N-3		
Decizia de impunere 8695/04.07.200N-3	52000	2860	25.06.200N-3		
Decizia de impunere 8101/04.07.200N-3	52000	1431	25.09.200N-3		
Decizia de impunere 8101/04.07.200N-3		1431	19.12.200N-3		
Declarația 200 anul 200N-4/ 9681143/ 24.02.200N-3				61213 142742	
TOTAL	243225	10301		203955	11218

În consecință, pentru anul 200N-3 prin deciziile emise de ANAF a fost stabilită suma de 10301 lei, iar *declarația D200 pentru anul 200N-4, depusă în 24.02.200N-3*, la ANAF de către reclamant, înscrie valoarea de 203955 lei venit net, care ar fi constituit bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate (din care rezultă suma de 11218 lei –cass 5,5%, contribuții de asigurări sociale de sănătate estimate pentru anul 200N-3).

Reflectarea cu acuratețe a diferențelor stabilite se realizează în tabelul de mai jos.

Tabelul 44

Situația diferențelor stabilite în determinarea obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate de către ANAF C și expertul contabil, aferente trim I și II- 200N-3

<i>Explicația</i>	<i>Debitul calculat de ANAF pentru trim I și II al anului 200N-3 (lei), cuprins în decizia de eșalonare</i>	<i>Debitul calculat pe baza declarației 200 pentru anul 200N-4, ESTIMAT aferent trim I și II (lei)</i>	<i>Diferență (lei)</i>
Valori cumulate, pentru trim I și II al anului 200N-4	7439 (771+3808+2860)	5609	1830

Așadar, diferența determinată între debitul stabilit anticipat de ANAF pentru trim. I și II al anului 200N-3 și valoarea contribuției aferente calculată în baza declarației D200 privind veniturile obținute din România, pentru anului 200N-4, stabilită de expertul contabil este de 1830 lei.

Obiectivul 9. Care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 8, imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii deciziei de eșalonare din 02.10.200N.

Răspuns la obiectivul 9. Analiza logică și aplicarea gândirii critice asupra problemei au condus la rezultatele din următorul tabel.

**Situația accesoriilor calculate pentru deciziile emise de ANAF în
04.03.200N-3 și 04.07.200N-3, aferente obligațiilor de plată anticipate 200N-3**

Decizia	Suma (lei)	Dobânda (lei)	Penalitate (lei)
8972/04.03.200N-3	771	233	141
Total		233	141
8651/04.07.200N-3	2664	734	440
8651/04.07.200N-3	1144	315	187
Total		1049	627
8695/04.07.200N-3	2860	773	466
Total		773	466
8101/04.07.200N-3	1431	353	209
8101/04.07.200N-3	1431	315	184
Total		668	393
TOTAL GENERAL		2723	1627

Prin urmare, valoarea accesoriilor determinate este 4350 lei, din care 2723 lei dobânzi și 1527 lei penalități.

Obiectivul 10. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlul de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-2.

Răspuns la obiectivul 10. Sintetizând, baza estimată pentru obligațiile de plată anticipate aferentă anului 200N-2, utilizată de ANAF, este suma de 130000 lei, obligațiile calculate înregistrează valoare de 7152 lei, iar baza declarată de contribuabil prin D 200 cu nr. 726969/22.05.200N-2, pentru anul 200N-3, este 260751 lei, informații redată în tabelul de mai jos.

Tabelul 46

Situația sumelor pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, pentru anul 200N-2

<i>Număr decizie</i>	<i>Baza de calcul estimată (lei)</i>	<i>Contribuția calculată în decizia de eşalonare (lei)</i>	<i>Termen de plată</i>	<i>Baza de calcul determinată în sistem real pentru 200N-3 (lei)</i>	<i>Contribuția 5,5% (lei)</i>
Decizia de impunere 89382/04.03.200N-2	130000	1788	25.03.200N-2		
		1788	25.06.200N-2		
		1788	25.09.200N-2		
		1788	21.12.200N-2		
Declarația 200/6969 /22.05.200N-2				83255 177496	
TOTAL	130000	7152		260751	14341

Așadar, suma prevăzută pentru anul 200N-2 pentru *plățile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate* este de 7152 lei, potrivit estimării venitului de 130000 lei, pentru anul 200N-2.

Obiectivul 11. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS pe anul 200N-2 nr. 8382/04.03.200N-2 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Răspuns la obiectivul 11. Potrivit studiului deciziilor de impunere accesorii și a anexelor pentru fiecare decizie emise de ANAF C, se stabilește valoarea acestor debite (dobânzi și penalități), redată sub formă centralizată mai jos.

Tabelul 47

Situația accesoriilor aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS pe anul 200N-2 nr. 8382/04.03.200N-2 -lei-

<i>Nr. crt.</i>	<i>Explicația</i>	<i>Obligație de plată</i>	<i>Dobândă</i>	<i>Penalitate</i>
1	Decizia 8382/04.03.200N-2	1788	1096	592
		1788		
		1788		
		1788		
	TOTAL GENERAL	7152	1096	592

În consecință, valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS, pe anul 200N-2, nr. 8382/04.03.200N-2, imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare, este de 1688 lei, din care dobânzi 1096 lei și penalități 592 lei.

Obiectivul 12. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlul de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-1.

Răspuns la obiectivul 12. Pentru anul 200N-1, Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate nr. 80057/16.02.200N-1 prevede următoarele obligații pe termene de plată:

Tabelul 48

Situația sumelor pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-1

Număr decizie	Baza de calcul estimată (lei)	Contribuția calculată în decizia de eşalonare, 5,5% (lei)	Termen de plată	Baza de calcul determinată în sistem real pentru 200N-2 (lei)	Contribuția 5,5% (lei)
Decizia de impunere 80057 /16.02.200N-1	195000	2682	25.03.200N-1		
		2682	25.06.200N-1		
		2682	25.09.200N-1		
		2682	21.12.200N-1		
Declarația 200/2281910 /22.04.200N-1				431667	
TOTAL	195000	10728		431667	23742

După cum se observă, pentru anul 200N-1, sumele pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt în valoare de 10728 lei.

Obiectivul 13. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS pe anul

200N-1 nr. 80057/16.02.200N-1 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Răspuns la obiectivul 13. Luând în considerare debitul stabilit prin decizia nr. 80057/16.02.200N-1 pentru plăți anticipate cu titlu de CASS pentru anul 200N-1 , verificarea și prezentarea detaliată a accesoriilor pe fiecare decizie de impunere accesorii este realizată în *capitolul II "Desfășurarea expertizei"*, tabelul de mai jos prezentând valorile centralizate.

Tabelul 49

Situația accesoriilor aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS pe anul 200N-1 nr. 80057/ 16.02.200N-1

Nr. crt.	Explicația	Suma stabilită pentru plăți anticipate cu titlu de cass 200N-1 (lei)	Dobânda (lei)	Penalitate(lei)
1	Decizia nr. 80057/16.02.200N-1	2682	649	348
		2682		
		2682		
		2682		
	TOTAL GENERAL	10728	694	348

Din analiza întreprinsă, suma *accesoriilor aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS, pe anul 200N-1, nr. 80057/ 16.02.200N-1* este 1042 lei, din care dobânzi 694 lei și penalități 348 lei.

Obiectivul 14. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlu de plăți anticipate la CASS pe anul 200N.

Răspuns la obiectivul 14. Pentru anul 200N, Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate nr. 83644/20.02.200N prevede următoarele obligații, pe termene de plată:

Tabelul 50

Situația sumelor pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N

<i>Explicația</i>	<i>Baza de calcul estimată (lei)</i>	<i>Contribuția calculată în decizia de eșalonare (lei)</i>	<i>Termen de plată</i>	<i>Baza de calcul determinată în sistem real pentru 200N-1 (lei)</i>	<i>Contribuția 5,5% (lei)</i>
Decizia de impunere 83644/20.02.200N	195000	2211	25.03.200N		
		2211	25.06.200N		
		2211	25.09.200N		
		2211	21.12.200N		
Declarația 200/109568/24.05.200N				467139	
TOTAL	195000	8844		467139	25693

Analiza efectuată, pentru anul 200N, relevă sumele pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate în valoare de 8844 lei, însă în Decizia de eșalonare nr. 82039/02.07.200N se iau în calcul numai primele două trimestre, adică suma de 4422 lei.

Obiectivul 15. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS, pe anul 200N, nr 83644/20.02.200N imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Răspuns la obiectivul 15. Urmărind strategia de cercetare dezvoltată în această lucrare (observația, analiza și calculul) se centralizează rezultatele obținute și se prezintă în tabelul de mai jos.

Tabelul 51

Situația accesoriilor aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS pe anul 200N nr. 83644/20.02.200N -lei-

<i>Nr. crt.</i>	<i>Decizia</i>	<i>Suma</i>	<i>Dobândă</i>	<i>Penalitate</i>
1	Decizia 84761/30.06.200N	2211	42	21
		2211	2	1
	TOTAL GENERAL		44	22

Din analiza întreprinsă, suma *accesoriilor aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlul de CASS, pe anul 200N, nr. 84761/30.06.200N* este de 66 lei, din care dobânzi 44 lei și penalități 22 lei.

Obiectivul 16. OBIECTIV SUPLIMENTAR

Să se stabilească care sunt toate titlurile de creanță (deciziile de impunere sau de accesorii cu titlu de CASS) în baza cărora s-a imputat suma totală de 112789 lei din Acordul de eşalonare și care este suma imputată de AJFP C în baza fiecărui titlul de creanță în parte.

Răspuns la obiectivul 16- Obiectiv suplimentar. Prin parcurgerea etapelor pentru realizarea lucrării, respectarea metodologiei descrise, studiul literaturii de specialitate, a reglementărilor legale se formulează concluziile, iar comunicarea rezultatelor se realizează prin centralizarea obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 200N-5-200N și a accesoriilor aferente sub formă tabelară mai jos (*Anexele 4-11 la Obiectivul suplimentar*).

Tabelul 52

Situația centralizată a obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, 200N-5-200N -lei-

Nr crt.	Decizia de impunere obligații de plată anticipate, 200N-5-200N	Suma
1	9959/13.05.200N-4	39151
2	8975/07.03.200N-4	2682
3	82330/31.07.200N-4	936
4	8253/31.07.200N-4	2601
5	8972/04.03.200N-3	771
6	8651/04.07.200N-3	3808
7	8695/04.07.200N-3	2860
8	8101/04.07.200N-3	2862
9	89382/04.03.200N-2	7152
10	80057/16.02.200N-1	10728
11	83644/20.02.200N	4422
	TOTAL GENERAL	77973

Tabelul 53

Situația centralizată a accesoriilor aferente obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, 200N-5-200N

<i>Nr. crt</i>	<i>Accesorii aferente obligațiilor de plată anticipate pe perioada</i>	<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
1	200N-5	22291	2524
2	200N-4	2449	641
3	200N-3	2723	1627
4	200N-2	1096	592
5	200N-1	694	348
6	200N	44	22
		29297	5754

Tabelul 54

Situația centralizată a accesoriilor aferente obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, pentru fiecare decizie în parte

<i>Nr. crt.</i>	<i>Decizia de impunere</i>	<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
1	Decizia 87521/31.12.200N-5	1897	0
2	Decizia 86989/30.06.200N-4	109	402
3	Decizia 83788/31.12.200N-4	6958	2411
4	Decizia 82763/31.03.200N-3	1507	32
5	Decizia 81511/31.12.200N-3	4268	419
6	Decizia 87186/31.03.200N-2	1517	218
7	Decizia 82759/31.06.200N-2	1586	255
8	Decizia 83502/30.09.200N-2	1648	287
9	Decizia 80225/31.12.200N-2	1699	322
10	Decizia 88532/31.03.200N-1	1155	173
11	Decizia 80295/30.06.200N-1	1670	200
12	Decizia 83521/30.09.200N-1	1262	224
13	Decizia 87760/31.12.200N-1	1314	251
14	Decizia 89488/31.03.200N	1323	269
15	Decizia 84761/30.06.200N	1384	291
	TOTAL GENERAL	29297	5754

Tabelul 55

Situația comparativă a sumelor reprezentând obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții sociale de sănătate și accesorii determinate de AJFP C și expertul contabil, pentru perioada 200N-5-200N

Explicația	Debite (lei)	Dobânzi (lei)	Penalități (lei)
Decizia de eşalonare ANAF C	77973	29050	5766
Determinări expert contabil, potrivit anexelor la deciziile de impunere accesorii	77973	29297	5754
Diferențe	-	247	12

Luând în considerare cerințele lucrării, s-au verificat deciziile emise de ANAF C pentru obligațiile de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, deciziile de impunere accesorii aferente acestor obligații, precum și anexele la aceste decizii, calculându-se pentru fiecare perioadă dobânzile și penalitățile corespunzătoare pentru perioada 200N-5-200N, rezultatele stabilind diferențele din tabelul de mai sus.

Prin urmare, se centralizează obligațiile de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate și accesorii aferente acestor obligații, pentru perioada 200N-5-200N (prezentate în *anexele de la 4 la 11* elaborate pentru obiectivul suplimentar), astfel:

Tabelul 56

Situația obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate și accesorii aferente pentru perioada 200N-5-200N

Explicația	Obligații de plată anticipate (lei) 200N-5-200N	Dobânzi (lei) 200N-5-200N	Penalități (lei) 200N-5-200N
Determinări expert contabil, potrivit anexelor la deciziile de impunere accesorii	77973	29297	5754

Așadar, suma reprezentând obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate imputată de AJFP C este de 77973 lei, la care au fost calculate accesorii în valoare de 35051 lei (29297 lei dobânzi și 5754 lei penalități).

Prezentul raport conținede pagini și 11 anexe.

C,
12.11.200N+3

Întocmit,
- EXPERT CONTABIL -
Carnet de expert nr.

ANEXE

Convocatorul întocmit de expertul desemnat și nota de inventar

- EXPERT CONTABIL

Telefon:

Nr. 253/08.11.200N+2

Către

S.E. cu sediul procesual ales la **SCA P C**, jud. C

Prin prezenta va facem cunoscut că, potrivit încheierii de ședință din data de 09.09.200N+2, am fost numită de instanța de judecată, pentru efectuarea unei expertize contabile, în cauza ce face obiectul dosarului nr. **xxxx/62/200N+1**, aflat pe rolul *Tribunalului C, Secția a II-a Civilă, de contencios administrativ și fiscal*, cu termen de judecată la data de **02.12.200N+2**.

Pentru efectuarea și întocmirea raportului de expertiză, EXPERTUL VĂ CONVOACĂ în ziua de **20.11.200N+2, ora 10,45**, la sediul **CECCAR –Filiala C**, jud. C, în vederea lămuririi și prezentării unor explicații suplimentare legate de cauza din dosar.

Anexăm prezentei adresa nr. 254/08.11.200N+2.

EXPERT CONTABIL,

- EXPERT CONTABIL

Nr. 253/08.11.200N+2

Către

DGRFP, AJFP, C, jud. C

Prin prezenta va facem cunoscut că, potrivit încheierii de ședință din data de 09.09.200N+2, am fost numită de instanța de judecată, pentru efectuarea unei expertize contabile, în cauza ce face obiectul dosarului nr. **xxxx/62/200N+1**, aflat pe rolul *Tribunalului C, Secția a II-a Civilă, de contencios administrativ și fiscal*, cu termen de judecată la data de **02.12.200N+2**.

Pentru efectuarea și întocmirea raportului de expertiză, EXPERTUL VĂ CONVOACĂ în ziua de **20.11.200N+2, ora 10,45**, la sediul **CECCAR –jud. C**, în vederea lămuririi și prezentării unor explicații suplimentare legate de cauza din dosar.

Anexăm prezentei adresa nr. 255/08.11.200N+2.

EXPERT CONTABIL,

- EXPERT CONTABIL
Nr. 254/08.11.200N+2

Către

S.E. cu sediul procesual ales la SCA P

Subsemnata expert contabil desemnat în dosarul **xxxx/62/200N+1**, cu termen **02.12.200N+2**, pentru întocmirea unui raport de expertiză, în cauza intervenită între reclamant **S.E. cu sediul procesual ales la SCA P, C, ap. 1C, jud. C**, în contradictoriu cu **DGRFP și AJF** cu sediul în **C, jud. C**, în calitate de *pârâte*, formulez următoarea

C E R E R E

Prin care vă rog, respectuos, în vederea elaborării expertizei, să-mi comunicați, la termenul de convocare stabilit, următoarele documente:

- Jurnalul de încasări și plăți pentru perioada 200N-4-200N;
- Declarațiile de venituri depuse pentru perioada 200N-4-200N;
- Deciziile de impunere pentru perioada 200N-4-200N, împreună cu titlurile executorii emise;
- Decizia de eșalonare la plată a obligațiilor fiscale nr. 82039 din 02.10.200N și **documentația care a stat la baza acesteia;**
- Deciziile de impunere nr. 9958/08.08.200N-4, 9959/13.05.200N-4, 8975/07.03.200N-4, 8497/07.03.200N-4, 82330/31.07.200N-4, 8253/31.07.200N-4, 8972/04.03.200N-3, 8651/04.07.200N-3, 8695/04.07.200N-3, 8101/04.07.200N-3, 89382/04.03.200N-2, 80057/16.02.200N-1, 83644/20.02.200N;
- Decizia 81511/31.12.200N-3 și Anexa la Decizia 81511/31.12.200N-3;
- Decizia 87186/31.03.200N-2 și Anexa la Decizia 87186/31.03.200N-2;
- Decizia 82759/30.06.200N-2 și Anexa la Decizia 82759/30.06.200N-2;
- Decizia 83502/30.09.200N-2 și Anexa la Decizia 83502/30.09.200N-2;
- Documentele de plată (O.P., B.O., chitanțe etc), aferente perioadei 200N-4-200N.
- Fișa analitică și sintetică a contribuabilului S.E., cu privire la sumele reprezentând contribuții la asigurările sociale de sănătate.
- ***Orice alte documente care ajută la elaborarea expertizei contabile***

EXPERT CONTABIL,

- EXPERT CONTABIL
Nr. 255/08.11.200N+2

Către

DGRFP, C, jud. C

Subsemnata....., expert contabil desemnat în dosarul **xxxx/62/200N+1**, cu termen **02.12.200N+2**, pentru întocmirea unui raport de expertiză, în cauza intervenită între reclamant **S.E. cu sediul procesual ales: SCA P C, jud. C**, în contradictoriu cu **DGRFP, și AJF** cu sediul în **C, jud. C**, în calitate de *pârâte*, formulez următoarea

C E R E R E

Prin care vă rog, respectuos, în vederea elaborării expertizei, să-mi comunicați, la termenul de convocare stabilit, următoarele documente:

Prin care vă rog, respectuos, în vederea elaborării expertizei, să-mi comunicați, la termenul de convocare stabilit, următoarele documente:

- Deciziile de impunere pentru perioada 200N-4-200N, împreună cu titlurile executorii emise pentru contribuabilul S.E.;
- Decizia de eșalonare la plată a obligațiilor fiscale nr. 82039 din 02.10.200N și **documentația care a stat la baza acesteia;**
- Adresa de preluare creanțe de la CASJ, pentru persoana S.E., în anul 200N-5;
- Deciziile de impunere nr. 9958/08.08.200N-4, 9959/13.05.200N-4, 8975/07.03.200N-4, 8497/07.03.200N-4, 82330/31.07.200N-4, 8253/31.07.200N-4, 8972/04.03.200N-3, 8651/04.07.200N-3, 8695/04.07.200N-3, 8101/04.07.200N-3, 89382/04.03.200N-2, 80057/16.02.200N-1, 83644/20.02.200N;
- Decizia 81511/31.12.200N-3 și Anexa la Decizia 81511/31.12.200N-3;
- Decizia 87186/31.03.200N-2 și Anexa la Decizia 87186/31.03.200N-2;
- Decizia 82759/30.06.200N-2 și Anexa la Decizia 82759/30.06.200N-2;
- Decizia 83502/30.09.200N-2 și Anexa la Decizia 83502/30.09.200N-2;
- Fișa analitică și sintetică pentru contribuabilul S.E., cu privire la sumele reprezentând contribuții la asigurările sociale de sănătate.
 - **Orice alte documente care ajută la elaborarea expertizei contabile**

EXPERT CONTABIL,

Anexa 3.1.4.3

EXPERT CONTABIL

Nr. 281/29.10.200N+3

Către

AJFP,

Subsemnata, expert contabil desemnat în dosarul **xxx/62/200N+1**, cu termen **16.11.200N+3**, pentru întocmirea unui raport de expertiză, în cauza intervenită între reclamant S.E. cu sediul procesual ales: **SCA P C, jud. C**, în contradictoriu cu **DGRFP, și AJF** cu sediul în **C, jud. C**, în calitate de *pârâte*, formulez următoarea

C E R E R E

Prin care vă rog, respectuos, **în vederea finalizării expertizei**, să-mi comunicați, **pe adresa de e-mail, cât mai urgent posibil**, următoarele documente:

- Copii de pe declarațiile depuse de contribuabil (**Declarația unică privind veniturile realizate în România**) la ANAF, **anul 200N;**
- **Fișa analitică și sintetică (debite, plăți, solduri)** pentru contribuabilul S.E., reprezentând contribuții la bugetul de stat (impozit pe venit), contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale și contribuții la asigurările sociale de sănătate, **pentru perioada 200N-4-200N+1.**
- **Orice alte documente care ajută la elaborarea expertizei contabile**

EXPERT CONTABIL,

Anexa 3.1.4.4 OS

Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată preluate prin protocol de la CASJ C (200N-5-200N-4)

<i>Nr. crt.</i>	<i>Decizia de impunere accesorii</i>	<i>Obligații de plată 200N-5, preluate de la CASJ C (lei)</i>	<i>Accesorii 200N-4-02.200N</i>	
			<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
1	Decizia 87521/31.12.200N-5	22158	1897	
2	Decizia 86989/30.06.200N-4	2682	109	402
3	Decizia 83788/31.12.200N-4	22158	3235	
		3317	728	
		550	83	83
		12701	2347	1905
		895	197	134
4	Decizia 82763/31.03.200N-3	22158	729	
		3317	109	
		550	18	
		12701	418	
		895	29	
5	Decizia 81511/31.12.200N-3	22156	1828	
		3317	274	
		550	45	
		12701	1048	
		895	74	
6	Decizia 87186/31.03.200N-2	22156	599	
		3317	90	
		550	15	
		12701	343	
		895	24	
7	Decizia 82759/31.06.200N-2	22156	605	
		3317	91	
		550	15	
		12701	347	
		895	24	
8	Decizia 83502/30.09.200N-2	22154	611	
		3317	92	
		550	15	
		12701	351	
		895	25	

9	Decizia 80225/31.12.200N-2	22154	611	
		3317	92	
		550	15	
		12701	351	
		895	25	
10	Decizia 88532/31.03.200N-1	22154	406	
		3317	60	
		550	10	
		12701	231	
		895	16	
11	Decizia 80295/30.06.200N-1	21900	797	
		3575	130	
		895	16	
		12701	231	
		550	10	
12	Decizia 83521/30.09.200N-1	21900	403	
		3575	66	
		895	16	
		12701	234	
		550	10	
13	Decizia 87760/31.12.200N-1	21900	403	
		3575	66	
		895	16	
		12701	234	
		550	10	
14	Decizia 89488/31.03.200N	21430	386	
		3575	64	
		895	16	
		12701	229	
		550	10	
15	Decizia 84761/30.06.200N	21430	390	
		3575	65	
		895	16	
		12701	231	
		550	10	
			22291	2524

Întocmit,

Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată anticipate aferente anului 200N-4

<i>Decizia de impunere accesorii</i>	<i>Obligații de plată 200N-4</i>	<i>Accesorii 200N-4-02.200N</i>	
		<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
Decizia 83788/31.12.200N-4	2682	197	
	1803	133	270
	867	34	17
	867	4	2
Decizia 82763/31.03.200N-3	2682	88	
	1803	60	
	867	28	16
	867	28	16
Decizia 81511/31.12.200N-3	2682	221	
	1803	149	
	867	72	48
	867	72	48
Decizia 87186/31.03.200N-2	2682	72	
	1803	49	
	867	23	16
	867	23	16
Decizia 82759/31.06.200N-2	2682	73	
	1803	49	
	867	24	16
	867	24	16
Decizia 83502/30.09.200N-2	2682	74	
	1803	50	
	867	24	16
	867	24	16
Decizia 80225/31.12.200N-2	2682	74	
	1803	50	
	867	24	16
	867	24	16
Decizia 88532/31.03.200N-1	2682	49	
	1803	33	
	867	16	8

	867	16	8
Decizia 80295/30.06.200N-1	2682	49	
	1803	33	
	867	16	8
	867	16	8
Decizia 83521/30.09.200N-1	2682	49	
	1803	33	
	867	16	8
	867	16	8
Decizia 87760/31.12.200N-1	2682	49	
	1803	33	
	867	16	8
	867	16	8
Decizia 89488/31.03.200N	2682	48	
	1803	32	
	867	16	8
	867	16	8
Decizia 84761/30.06.200N	2682	49	
	1803	33	
	867	16	8
	867	16	8
		2449	641

Întocmit,

Anexa 3.1.4.6 OS

Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată anticipate aferente anului 200N-3

<i>Decizia de impunere accesorii</i>	<i>Obligații de plată 200N-3</i>	<i>Accesorii 200N-3-02.200N</i>	
		<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
Decizia 81511/31.12.200N-3	771	65	43
	2664	150	100
	1144	65	43
	2860	161	108
	1431	41	27
	1431	3	2
Decizia 87186/31.03.200N-2	771	21	14
	2664	72	48
	1144	31	21

	2860	77	51
	1431	39	26
	1431	39	26
Decizia 82759/31.06.200N-2	771	21	14
	2664	72	48
	1144	31	21
	2860	77	51
	1431	39	26
	1431	39	26
Decizia 83502/30.09.200N-2	771	21	14
	2664	73	48
	1144	31	21
	2860	78	52
	1431	39	26
	1431	39	26
Decizia 80225/31.12.200N-2	771	21	14
	2664	73	48
	1144	31	21
	2860	78	52
	1431	39	26
	1431	39	26
Decizia 88532/31.03.200N-1	771	14	7
	2664	48	24
	1144	21	10
	2860	51	26
	1431	26	13
	1431	26	13
Decizia 80295/30.06.200N-1	771	14	7
	2664	48	24
	1144	21	10
	2860	51	26
	1431	26	13
	1431	26	13
Decizia 83521/30.06.200N-1	771	14	7
	2664	48	24
	1144	21	10
	2860	52	26

	1431	26	13
	1431	26	13
Decizia 87760/31.12.200N-1	771	14	7
	2664	48	24
	1144	21	10
	2860	52	26
	1431	26	13
	1431	26	13
Decizia 89488/31.03.200N	771	14	7
	2664	51	26
	1144	21	10
	2860	48	24
	1431	26	13
	1431	26	13
Decizia 84761/30.06.200N	771	14	7
	2664	51	26
	1144	21	10
	2860	48	24
	1431	26	13
	1431	26	13
		2723	1627

Anexa 3.1.4.7 OS

Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată anticipate aferente anului 200N-2

<i>Decizia de impunere accesorii</i>	<i>Obligații de plată anticipate 200N-2</i>	<i>Accesorii 200N-2-02.200N</i>	
		<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
Decizia 82759/30.06.200N-2	1788	52	35
	1788	3	2
Decizia 83502/30.09.200N-2	1788	49	33
	1788	49	33
	1788	3	2
Decizia 80225/31.12.200N-2	1788	49	33
	1788	49	33
	1788	49	33
	1788	5	4
Decizia 88532/31.03.200N-1	1788	33	16

	1788	33	16
	1788	33	16
	1788	33	16
Decizia 80295/30.06.200N-1	1788	33	16
	1788	33	16
	1788	33	16
	1788	33	16
Decizia 83521/30.09.200N-1	1788	33	16
	1788	33	16
	1788	33	16
	1788	33	16
Decizia 87760/31.12.200N-1	1788	33	16
	1788	33	16
	1788	33	16
	1788	33	16
Decizia 84488/31.03.200N	1788	32	16
	1788	32	16
	1788	32	16
	1788	32	16
Decizia 84761/30.06.200N	1788	33	16
	1788	33	16
	1788	33	16
	1788	33	16
		1096	592

Întocmit,

Anexa 3.1.4.8 OS

Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată anticipate aferente anului 200N-1

<i>Decizia de impunere accesorii</i>	<i>Obligații de plată anticipate ale 200N-1</i>	<i>Accesorii pe perioada 200N-1-02.200N</i>	
		<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
Decizia 80295/30.06.200N-1	2682	52	26
	2682	2	1
Decizia 83521/30.09.200N-1	2682	49	25
	2682	49	25
	2682	2	1
Decizia 87760/31.12.200N-1	2682	49	25

	2682	49	25
	2682	49	25
	2682	5	3
Decizia 84488/31.03.200N	2682	48	24
	2682	48	24
	2682	48	24
	2682	48	24
Decizia 84761/30.06.200N	2682	49	24
	2682	49	24
	2682	49	24
	2682	49	24
		694	348

Întocmit,

Anexa 3.1.4.9 OS

Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată anticipate aferente anului 200N

<i>Decizia de impunere accesorii</i>	<i>Obligații de plată 200N</i>	<i>Accesorii 30.06.200N</i>	
		<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
Decizia 84761/30.06.200N	2211	42	21
	2211	2	1
		44	22

Întocmit,

Anexa 3.1.4.10 OS

Situația deciziilor de impunere accesorii pentru obligațiile de plată anticipate, pentru perioada 200N-5-200N

<i>Nr. crt.</i>	<i>Decizia de impunere</i>	<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
1	Decizia 87521/31.12.200N-5	1897	0
2	Decizia 86989/30.06.200N-4	109	402
3	Decizia 83788/31.12.200N-4	6958	2411
4	Decizia 82763/31.03.200N-3	1507	32
5	Decizia 81511/31.12.200N-3	4268	419
6	Decizia 87186/31.03.200N-2	1517	218
7	Decizia 82759/31.06.200N-2	1586	255
8	Decizia 83502/30.09.200N-2	1648	287
9	Decizia 80225/31.12.200N-2	1699	322
10	Decizia 88532/31.03.200N-1	1155	173
11	Decizia 80295/30.06.200N-1	1670	200
12	Decizia 83521/30.09.200N-1	1262	224
13	Decizia 87760/31.12.200N-1	1314	251
14	Decizia 89488/31.03.200N	1323	269
15	Decizia 84761/30.06.200N	1384	291
	TOTAL	29297	5754

Situația obligațiilor de plată anticipate stabilite de AJFP C, pentru perioada 200N-4-200N

<i>Decizia de impunere obligații de plată anticipate pe perioada 200N-5-200N</i>	<i>Suma (lei)</i>
9959/13.05.200N-4	39151
8975/07.03.200N-4	2682
82330/31.07.200N-4	936
8253/31.07.200N-4	2601
8972/04.03.200N-3	771
8651/04.07.200N-3	3808
8695/04.07.200N-3	2860
8101/04.07.200N-3	2862
89382/04.03.200N-2	7152
80057/16.02.200N-1	10728

83644/20.02.200N	4422
TOTAL GENERAL	77973

Anexa 3.1.4.11 OS

**Situația obligațiilor de plată anticipate stabilite de AJFP C,
pentru perioada 200N-4-200N**

Decizia de impunere obligații de plată anticipate pe perioada 200N-5-200N	Suma (lei)
9959/13.05.200N-4	39151
8975/07.03.200N-4	2682
82330/31.07.200N-4	936
8253/31.07.200N-4	2601
8972/04.03.200N-3	771
8651/04.07.200N-3	3808
8695/04.07.200N-3	2860
8101/04.07.200N-3	2862
89382/04.03.200N-2	7152
80057/16.02.200N-1	10728
83644/20.02.200N	4422
TOTAL GENERAL	77973

**Situația accesoriilor calculate pentru obligațiile de plată anticipate,
pentru perioada 200N-5-200N**

Accesorii aferente obligațiilor de plată anticipate pe perioada	Dobânzi (lei)	Penalități (lei)
200N-5	22291	2524
200N-4	2449	641
200N-3	2723	1627
200N-2	1096	592
200N-1	694	348
200N	44	22
	29297	5754

Întocmit,

3.2. RĂSPUNS LA OBIECȚIUNILE FORMULATE EXPERTIZEI CONTABILE

CUPRINS

3.2.1. INTRODUCERE	200
3.2.2. DESCRIEREA ANALIZEI ÎNTREPRINSE.....	208
3.3.3. CONCLUZII.....	238

**RAPORT DE
EXPERTIZĂ CONTABILĂ
- RĂSPUNS LA OBIECȚIUNILE FORMULATE -**

3.2.1. INTRODUCERE

prin dispozițiile instanței din data de 20.01.2021, s-au comunicat *obiecțiunile la expertiza contabilă efectuată* formulate de S.E., cu sediul procesual ales la SCA C, ap. 1C, jud. C, în calitate de reclamant și obiecțiunile formulate de *ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE (AJFP), DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE (DGRFP)*, în calitate de pârât, în dosarul nr. XXXX/62/200N+1, aflat pe rolul *Tribunalului C*, părțile implicate în proces fiind: SE, cu sediul procesual ales la SCA jud. C, în calitate de *reclamant* în contradictoriu cu: *AJFP, DGRFP, C*, cu sediul în jud. C, în calitate de *pârâtă*.

La Raportul de *expertiză contabilă întocmit de expertul desemnat* s-au formulat obiecțiuni de către reclamantul SE, cu sediul procesual ales la SCA C, jud. C și de către pârâta *AJFP, DGRFP, C*, cu sediul în jud. C.

Obiectul dosarului îl constituie acțiunea pentru **„anularea în parte a deciziilor de impunere și a deciziilor accesorii”** în ceea ce privește contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, formulată de SE *în contradictoriu* cu pârâtele *AJFP, DGRFP C*.

Prin cererea de chemare în judecată se contestă modul de calcul al debitelor și accesoriilor cuprinse în Decizia 82039/02.10.200N, modificată prin Deciziile nr. 83058/03.11.200N și nr. 83057/03.11.200N, defalcate de ANAF și comunicate prin adresa nr. 14498/22.10.200N+1, depusă la dosarul cauzei.

Împrejurările și circumstanțele în care a luat naștere litigiul sunt prezentate succint astfel:

Reclamantul SE formulează o *Plângere prealabilă către CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI C (CASJ)*, în mai 200N-2, prin care solicită anularea Deciziilor de impunere nr. 9958/13.05.200N-4 și 9959/13.05.200N-4 pentru o valoare a obligațiilor de plată în sumă totală de 39621 lei, la care se adaugă accesoriile aferente, respinsă prin *Decizia 9/01.07.200N-2*. Prin protocolul de preluare creanțe de la CNAS –CASJ C, ANAF primește Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 cu obligații în sumă de 39621 lei, sumă regăsită în Decizia de eşalonare emisă de ANAF nr. 82039/02.10.200N, dar valoarea totală este de 39151 lei. Referitor la poziția „*Decizia nr. 9958/13.05.200N-4*”, amintită ca număr de decizie cu data de 08.08.200N-4 (*9958/08.08.200N-4*), se observă că de fapt este un număr de ordine generat în *Decizia cu nr. 9959/13.05.200N-4*, prin urmare, *nu sunt două decizii ci una singură cu nr. 9959/13.05.200N-4 cu valoarea de 39621 lei.*

Începând cu iulie 200N-4, aceste sume sunt cuprinse în deciziile emise de ANAF C, fără ca reclamantul să aibă un răspuns concret asupra sumelor stabilite de CNAS-CASJ C.

Astfel că prin cererea de chemare în judecată SE solicită anularea în parte a deciziilor de impunere obligații de plată și a deciziilor de accesorii numai în ceea ce privește contribuțiile de asigurări sociale de sănătate (Deciziile de impunere nr. 9958/08.08.200N-4, 9959/13.05.200N-4, 84975/07.03.200N-4, 86497/07.03.200N-4, 82330/31.07.200N-4, 83253/31.07.200N-4, 89972/04.03.200N-3, 88651/04.07.200N-3, 88695/04.07.200N-3, 87101/04.07.200N-3, 89382/04.03.200N-2, 80057/16.02.200N-1, 85344/20.02.200N; Decizia 81511/31.12.200N-3 și Anexa la Decizia 81511/31.12.200N-3; Decizia 87186/31.03.200N-2 și Anexa la Decizia 87186/31.03.200N-2; Decizia 82759/30.06.200N-2 și Anexa la Decizia

82759/30.06.200N-2; Decizia 83502/30.09.200N-2 și Anexa la Decizia 83502/30.09.200N-2)

Prin *Decizia de eșalonare emisă de ANAF nr. 82039/02.10.200N* se realizează o eșalonare a obligațiilor (debite și accesorii) pe o perioadă de 60 de luni, care sunt defalcate în *ÎNTÂMPINAREA*, depusă în cauza de față, cu nr. 14498/22.10.200N+1.

Pentru stabilirea corectitudinii calculelor cuprinse în deciziile ce fac obiectul sumei de 112.789 lei, preluată în decizia de eșalonare amintită, reclamantul solicită în dosarul XXXX/62/200N+1 proba cu expertiza contabilă împotriva căreia au fost formulate de către *reclamant și pârâtă* **OBIECȚIUNI**, astfel:

A. OBIECȚIUNI FORMULATE DE RECLAMANT

1. *Să explice expertul contabil care este motivul pentru care, contrar celor învederate de pârâtă în întâmpinări, în titlurile executorii și în somațiile emise, a concluzionat că Decizia de impunere nr. 9958/08.08.200N-4 reprezintă "o poziție" dintr-o altă decizie anterioară și se referă la suma de 5.570 lei imputată cu titlu de plăți anticipate pentru anul 200N-5 și să se stabilească care este debitul și penalitățile aferente acestei decizii incluse de pârâtă în Acordul de plată, dacă se consideră că privește sumele și scadențele indicate de pârâtă în întâmpinare și în titlurile executorii emise.*

2. *Să explice expertul contabil care este motivul pentru care răspunsurile sale la obiectivele nr. 2, nr. 3 și nr. 16 se contrazic cu cele învederate de pârâtă în cadrul deciziilor de soluționare a plângerilor prealabile și în cadrul întâmpinărilor și notelor formulate în prezentul litigiu cu privire la Decizia de impunere nr. 9959/13.05.200N-4 și să stabilească care este situația reală a acestei decizii în cadrul Acordului de eșalonare: care este suma reală imputată de pârâta cu titlu de debit în baza acestei decizii (25.900 lei cum arată pârâta în*

întâmpinări și în titlurile executorii sau 39.151 lei) și care este valoarea accesoriilor aferente imputate.

3. Pentru cazul în care se demonstrează și se dovedește că pârâta contrar celor susținute, a titlurilor executorii și somațiilor emise până în prezent, a inclus în Acord suma de 39.151 lei și nu pe aceea de 25.900 lei în baza Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, solicităm refacerea răspunsului la obiectivele nr. 2 și nr. 3 prin raportare la suma reală imputată.

4. Să se stabilească de către expertul contabil care este consecința concretă asupra debitului și accesoriilor aferente Acordului de eşalonare, a imputării plății de 8.622 lei (făcută de reclamant cu chitanța seria 131 nr. 26633/26.01.200N+1, în baza deciziei nr. 67619/06.09.200N) asupra debitului datorat pentru anul 200N-5 și nu pentru anul 200N (cum ilegal și eronat a procedat pârâta).

5. Solicităm refacerea de către expertul contabil a răspunsului la obiectivul nr. 6 prin raportare la Declarațiile estimative depuse de reclamant și să indice corect diferența dintre sumele imputate de pârâtă și cele corect și legal datorate cu titlu de obligații anticipate pe anul 200N-4 în baza fiecărei decizii emise.

6. Ulterior rezolvării corecte a obiectivului nr. 6, se impune și refacerea obiectivului nr. 7 cu indicarea diferenței dintre accesoriile imputate de pârâtă în Acord pentru obligațiile anticipate aferente anului 200N-4 și cele corect datorate prin raportare la cuantumul corect al contribuțiilor determinate la obiectivul nr. 6.

7. Solicităm refacerea obiectivului nr. 8 prin raportare la declarațiile estimative depuse de reclamant și nu la declarațiile finale emise de pârâtă, precum și cu excluderea cumulării tuturor sumelor din declarațiile estimative ca reprezentând baza de calcul și stabilirea valorii corecte și legale a contribuțiilor

anticipate CASS pentru anul 200N-3 în baza fiecărei decizii emise pentru acest an.

8. Ulterior rezolvării corecte a obiectivului privind determinarea corectă a obligațiilor anticipate CASS pentru anul 200N-3, se impune și refacerea obiectivului nr. 9 cu indicarea diferenței dintre accesoriile imputate de pârâtă în Acord pentru obligațiile anticipate aferente anului 200N-3 și cele corect datorate prin raportare la cuantumul corect al contribuțiilor determinate.

9. Răspunsul la obiectivul nr. 10 este eronat, întrucât nu ține cont de Declarația estimativă depusă de reclamant pentru anul 200N-2 și de perioada indicată în aceasta și solicităm refacerea acestuia.

10. Raportat la refacerea răspunsului la obiectivul nr. 10, se impune și refacerea obiectivului nr. 11 și stabilirea valorii accesoriilor aferente obligațiilor anticipate la CASS pentru anul 200N-2 corect calculate conform cerinței de la punctul anterior

B. OBIECȚIUNI FORMULATE DE PÂRÂTĂ

1. Să se stabilească ce sume au fost imputate reclamantului cu titlu de debit principal și cu titlu de accesorii în baza Deciziei de impunere nr. 9958/08.08.200N-4

2. Să se stabilească care este diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25900 lei sus-indicată calculate și imputate de pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de 11.11.200N-3

3. Să se stabilească care este diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25900 lei sus-indicată calculate și imputate de pârâtă și

valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de 11.11.200N-3

4. Să se stabilească dacă plata efectuată de reclamant (prin chitanța seria 131 nr. 26633/26.01.200N+1, în sumă de 8622 lei reprezentând regularizarea pentru anul 200N-5 în valoare de 8457 lei și penalități de întârziere calculate de la data de 06.11.200N până la 26.01.200N+1 în valoare de 165 lei), stinge sau nu partial debitul de 25900 lei imputat de pârâtă prin Decizia de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, astfel cum este indicat la pozițiile 1-3 din Tabelul din răspunsul la întâmpinare.

5. Să se stabilească care este cuantumul total al accesoriilor aferente Deciziei de impunere nr. 84975/07.03.200N-4 identice cu cea cu nr. 86497/07.03.200N-4 imputate de AJFP C în baza tuturor deciziilor de accesorii emise și indicate ca stand la baza emiterii deciziilor de eşalonare, ținându-se cont de eventuala dublă impunere cauzată de evidențierea cu 2 numere a aceleași decizii.

6. Să se calculeze diferența dintre debitul imputat reclamantei cu titlu de plăți anticipate pentru CASS pentru anul 200N-4, în baza deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-4 nr. 82330/31.07.200N-4, nr. 84975/07.03.200N-4 și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia.

7. Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 6 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii.

8. Să se stabilească diferența dintre debitul imputat reclamantului cu titlu de plăți anticipate la CASS pentru trim I și II ale anului 200N-3 în baza declarațiilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-3 nr. 89972/04.03.200N-3, nr. 88651/04.07.200N-3, nr. 88695/04.07.200N-3, nr. 87101/04.07.200N-3 și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia pe cele două trimestre.

9. Care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 8 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii de eşalonare din 02.10.200N.

10. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de către reclamant cu titlu de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-2.

11. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS pe anul 200N-2 nr. 89382/04.03.200N-2 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

12. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlul de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-1.

13. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS pe anul 200N-1 nr. 80057/16.02.200N-1 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

14. Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlu de plăți anticipate la CASS pe anul 200N.

15. Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS, pe anul 200N, nr. 85344/20.02.200N imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

16. Să se stabilească care sunt toate titlurile de creanță (deciziile de impunere sau de accesorii cu titlu de CASS) în baza cărora s-a imputat suma totală de 112789 lei din Acordul de eşalonare și care este suma imputată de AJFP C în baza fiecărui titlu de creanță în parte.

Materialul documentar care a stat la baza elaborării lucrării privind răspunsul la obiecțiunile formulate expertizei constă în:

*** Dosarul cauzei, aflat pe rolul TRIBUNALULUI C;

*** Documentele prezentate de reclamantul SE, prin reprezentantul convențional și de către AJFP C prin adresa nr. 281/29.10.200N+1.

Etapa de documentare a elaborării răspunsului la obiecțiunile formulate *raportului de expertiză contabilă* a cuprins studiul următoarelor înscrisuri:

- Deciziile de impunere pentru perioada 200N-7-200N, împreună cu titlurile executorii emise;
- Decizia de eşalonare la plată a obligațiilor fiscale nr. 82039 din 02.10.200N și *documentația care a stat la baza acesteia*;
- Deciziile de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, 84975/07.03.200N-4, 86497/07.03.200N-4, 82330/31.07.200N-4, 83253/31.07.200N-4, 89972/04.03.200N-3, 88651/04.07.200N-3, 88695/04.07.200N-3, 87101/04.07.200N-3, 89382/04.03.200N-2, 80057/16.02.200N-1, 85344/20.02.200N;
- Decizia 81511/31.12.200N-3 și Anexa la Decizia 81511/31.12.200N-3;
- Decizia 87186/31.03.200N-2 și Anexa la Decizia 87186/31.03.200N-2;
- Decizia 82759/30.06.200N-2 și Anexa la Decizia 82759/30.06.200N-2;
- Decizia 83502/30.09.200N-2 și Anexa la Decizia 83502/30.09.200N-2;
- Documentele de plată (O.P., B.O., chitanțe etc), aferente perioadei 200N-4-200N.
- Fișa analitică și sintetică a contribuabilului SE, cu privire la sumele reprezentând contribuții la asigurările sociale de sănătate pentru perioada 200N-7-2019.
- Legea 227/2015 privind Codul fiscal și alte reglementări contabile.

În cauză nu a fost efectuată o altă *expertiză contabilă*.

Față de cele arătate mai sus, în conformitate cu **obiecțiunile** formulate de către reclamantul SE, cu sediul procesual ales la SCA C, jud. C și obiecțiunile formulate de AJFP, DGRFP, C jud. C, în calitate de pârâtă, încuviințate de instanță, în baza documentelor aflate la dosar și a celor solicitate, s-a analizat

situația generatoare a litigiului, fiind în măsură să formulez *răspunsurile la obiecțiunile formulate*.

3.2.2. DESCRIEREA ANALIZEI ÎNTREPRINSE

Pornind de la *obiecțiunile formulate*, am analizat materialul documentar, referitor la modalitatea de calcul a debitelor și accesoriilor cuprinse în Decizia 82039/02.10.200N, modificată prin Deciziile nr. 83058/03.11.200N și nr. 83057/03.11.200N, defalcate de ANAF și comunicate prin adresa nr. 14498/22.10.200N+1, depusă la dosarul cauzei, în vederea elaborării lucrării privind *răspunsurile la obiecțiunile formulate expertizei*.

A. OBIECȚIUNI formulate de reclamant

Obiecțiunea 1. *Să explice expertul contabil care este motivul pentru care, contrar celor învederate de pârâtă în întâmpinări, în titlurile executorii și în somațiile emise, a concluzionat că Decizia de impunere nr. 9958/08.08.200N-4 reprezintă "o poziție" dintr-o altă decizie anterioară și se referă la suma de 5.570 lei imputată cu titlu de plăți anticipate pentru anul 200N-5 și să se stabilească care este debitul și penalitățile aferente acestei decizii incluse de pârâtă în Acordul de plată, dacă se consideră că privește sumele și scadențele indicate de pârâtă în întâmpinare și în titlurile executorii emise.*

Pentru a răspunde la **obiecțiunea 1** formulată de reclamant, materialele examinate sunt următoarele:

- Adresa de preluare creanțe de la CASJ C, pentru persoana SE, în anul 200N-4;
- Deciziile de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C.
- Legislația în vigoare privind Codul fiscal.

Răspunsul la obiectivul 1 prezentat în expertiza contabilă arată că numărul 9958/13.05.200N-4 este regăsit în Decizia 9959/13.05.200N-4 și că nu există o

decizie cu acest indicativ în materialul documentar al cauzei. De asemenea, menționăm că expertul nu amintește în conținutul răspunsului în vreun fel de *Decizia de impunere nr. 9958/08.08.200N-4 și mai ales de data de 08.08.200N-4.*

Inspecția documentelor avute la dispoziție prezintă acest număr (9958/13.05.200N-4) în documentul emis de CASJ C cu data de 13.05.200N-4 (aceeași dată de emitere a Deciziei 9959/13.05.200N-4), instituție care, de altfel, în *Decizia nr x/01.07.200N-2* îl și explică, dar care este preluat de către AJFP C cu titlu de decizie.

Prin urmare, potrivit documentării efectuate se constată că nu există o decizie (document) emis de CASJ C, cu numărul 9958/08.08.200N-4 (9958/13.05.200N-4), *ci numai o poziție (NUMĂR GENERAT automat) în secțiunea trei „Date privind creanța datorată (lei)” a Deciziei 9959/13.05.200N-4*, iar această poziție cuprinde sumele privind contribuția de asigurări sociale de sănătate, stabilite anticipat pentru anul 200N-5, prezentate în tabelul de mai jos.

Tabelul 1

Situația contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate anticipat pentru 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4 din Decizia 9959/13.05.200N-4

<i>Contribuție datorată (lei)</i>	<i>Valoare (lei)</i>	<i>Plăți (lei)</i>	<i>Datorat final (lei)</i>
Sume datorate mar 200N-5 poziția 9958/13.05.200N-4	3575	-	3575
Sume datorate iun 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	895		895
Sume datorate sept 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	550		550
Sume datorate dec 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	550		550
<i>TOTAL</i>	<i>5570</i>		<i>5570</i>

Astfel, AJFP C ar trebui să dovedească existența documentului amintit în întâmpinare și titlurile executorii emise, precum și valorile înscrise în aceste documente.

Cu toate acestea, explicăm sumele din așa-zisa *Decizie de impunere nr. 9958/08.08.200N-4 –utilizată de ANAF cu valoarea de 13251 lei*. Referitor la suma de *12701 lei* la care reclamantul face referire în obiecțiuni, aceasta este constituită din valoarea de 12.151 lei – regularizare pentru anul 200N-6 (poziția 9951/28.09.200N-5 din Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 –CASJ C) și 550 lei – contribuție anticipată pentru trim III anul 200N-5 (poziția 9958/13.05.200N-4 din Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 –CASJ C). Adăugând valoarea de 550 lei – contribuție anticipată la trim IV 200N-5 ((poziția 9958/25.12.200N-5 din Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 –CASJ C) se determină valoarea de *13251 lei*.

În altă ordine de idei, obiecțiunea formulată de reclamant ridică probleme la care ar trebui să răspundă AJFP C. Ca de exemplu, întrebările privind „*Decizia de impunere nr. 9958/08.08.200N-4 cu temei legal pentru Titlul executoriu nr. 80960 în valoare de 13251 lei cu termene de plată 25.09.200N-5 –pentru suma de 12701 lei și 21.12.200N-5 –pentru suma de 550 lei*” sunt indicate a fi adresate pârâtei și nu expertului contabil, întrucât studiul obiecțiunilor formulate în dosar de către AJFP C, *reflectă clar acordul în privința sumei de 5.570 lei prezentată de expert pentru poziția 9958/13.05.200N-4*.

Reprezentată tabelar, valoarea de *13.251 lei* are următoarea componență din Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 emisă de CASJ C.

Tabelul 2

Componența sumei cuprinsă în titlul executoriu nr. 80960/16.09.200N-4

<i>Explicația</i>	<i>Scadența</i>	<i>Nr de înregistrare în Decizia nr. 9959/13.05.200N-4</i>	<i>Data înregistrării</i>	<i>Contribuția datorată (lei)</i>	
Regularizare pentru anul 200N-6	28.09.200N-5	9951	13.05.200N-4	12.151	12701
Contribuție anticipată pentru trim III anul 200N-5	25.09.200N-5	9958	13.05.200N-4	550	

Contribuție anticipată pentru trim III anul 200N-5	25.12.200N-5	9958	13.05.200N-4	550
Suma cuprinsă în titlul executoriu nr. 80960/16.09.200N-4				13.251

În aceste condiții, în măsură să răspundă la întrebarea de unde a apărut acest număr atribuit unei Decizii este *AJFP C*, întrucât expertul contabil a argumentat temeinic și clar răspunsul la obiectivul 1.

Obiecțiunea 2. *Să explice expertul contabil care este motivul pentru care răspunsurile sale la obiectivele nr. 2, nr. 3 și nr. 16 se contrazic cu cele învederate de pârâtă în cadrul deciziilor de soluționare a plângerilor prealabile și în cadrul întâmpinărilor și notelor formulate în prezentul litigiu cu privire la Decizia de impunere nr. 9959/13.05.200N-4 și să stabilească care este situația reală a acestei decizii în cadrul Acordului de eșalonare: care este suma reală imputată de pârâta cu titlu de debit în baza acestei decizii (25.900 lei cum arată pârâta în întâmpinări și în titlurile executorii sau 39.151 lei) și care este valoarea accesoriilor aferente imputate.*

Pentru a răspunde obiecțiunii nr. 2 s-a studiat documentul „*INTÂMPINARE*” *depus la dosarul cauzei cu numărul 14498/22.10.200N+1*, în care se realizează un desfășurător al sumei cuprinse în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N.

În cuprinsul expertizei contabile elaborate, expertul contabil a răspuns (chiar dacă reclamantul nu este de acord uneori) obiectivelor formulate și încuviințate de instanță.

Prin urmare, se menține răspunsul la obiectivul 2, care a determinat dobânzi și penalități aferente unei sume indicate în obiectiv și se amintește obiectivul: „*Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente sumei de*

25.900 lei CUPRINSĂ în cadrul Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, dacă acestea sunt calculate începând cu 11.11.200N-3.”

Având în vedere obiecțiunea formulată se arată că din Decizia 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C și predată prin protocol către AJFP C, este extrasă suma de 25.900 lei, utilizată de AJFP ca valoare a Deciziei 9959/13.05.200N-4, și menționată în desfășurătorul sumei cuprinse în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N. Valoarea de 25.900 lei este rezultatul însumării valorilor 21430 lei – diferență de regularizat 200N-7 și sume datorate anticipat 200N-6, 3575 lei – sume datorate martie 200N-5 și 895 lei- sume datorate iunie 200N-5.

Se reiterează din expertiza contabilă componența **sumei totale** din Decizia 9959/13.05.200N-4 predată prin protocol de CASJ C (punctul 3 „Date privind creanța datorată (lei)”).

Tabelul 3

Situația contribuției datorate, potrivit Deciziei 9959/13.05.200N-4 -lei-

Contribuție datorată	Valoare	Valoare	Plăți	Datorat final
Diferență de regularizat 200N-7		10371	-	10371
Sume datorate anticipat 200N-6		3575*4 =14300	trim 2770	11530
Venituri realizate 200N-6	480936			
Diferență de regularizat 200N-6		12151	-	12151
Sume datorate mar 200N-5 pozitia 9958/13.05.200N-4		3575	-	3575
Sume datorate iun 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		895		895
Sume datorate sept 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		550		550

Sume datorate dec 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		550		550
TOTAL DECIZIA 9959/13.05.200N-4				39622

Comparația sumelor din Decizia 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C și predată prin protocol către AJFP C (desfășurată la punctul 3 ”Date privind creanța datorată (lei)”) și componența sumei cuprinsă în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N este redată mai jos.

Tabelul 4

Situația comparativă între Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 predată de CASJ C și cea existentă în situația AJFP C

<i>Explicația</i>		<i>Suma (lei)</i>	<i>Total (lei)</i>
CASJ C	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	39622	39622
AJFP C	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	21430	39151
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	3575	
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	895	
	Decizia nr. 9958/08.08.200N-4	12701	
	Decizia nr. 9958/08.08.200N-4	550	
<i>Diferența între sumele predate de CASJ C prin protocol și sumele preluate de AJFP C, regăsite în DESFĂȘURĂTOR</i>			471

Prin urmare sumele preluate de AJFP C diferă cu 471 lei (în minus) față de decizia 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C, deci AJFP C include în Acordul de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificat prin Decizia 83057/03.11.200N, suma de 39.151 lei, sumă preluată de la CASJ C prin protocol.

Obiecțiunea 3. Pentru cazul în care se demonstrează și se dovedește că pârâta contrar celor susținute, a titlurilor executorii și somațiilor emise până în prezent, a inclus în Acord suma de 39.151 lei și nu pe aceea de 25.900 lei în baza Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, solicităm refacerea răspunsului la obiectivele nr. 2 și nr. 3 prin raportare la suma reală imputată.

Pentru a răspunde la **obiecțiunea 3** formulată de reclamant, materialele examinate sunt următoarele:

- Deciziile de impunere pentru perioada 200N-7-200N, împreună cu titlurile executorii emise;
- Decizia de eşalonare la plată a obligațiilor fiscale nr. 82039 din 02.10.200N și **documentația care a stat la baza acesteia.**

Având în vedere aceleași considerente amintite la obiecțiunea 2, se menține răspunsul la obiectivele 2 și 3 ale expertizei contabile. În plus, se reiterează obiectivele 2 și 3 ale expertizei contabile mai jos.

„**Obiectivul 2.** Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente SUMEI de 25.900 lei CUPRINSĂ ÎN CADRUL Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, dacă acestea sunt calculate începând cu 11.11.200N-3.

Obiectivul 3. Să se stabilească care este diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei sus-indicată calculate și imputate de pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de 11.11.200N-3.”

Prin urmare, SUNTEM DE ACORD CĂ SUMA DE 25.900 lei este CUPRINSĂ ÎN DECIZIA 9959/13.05.200N-4 predată de CASJ C prin protocol către AJFP C și nu se impune a argumenta prin alte calcule răspunsul formulat în expertiza contabilă care indică un nivel al dobânzilor în sumă de 6058 lei și al penalităților de 3566 lei, adică accesorii totale de 9.624 lei.

Astfel, diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei calculate și imputate de pârâtă și valoarea accesoriilor determinate de expertul contabil începând cu data de 11.11.200N-3 este de 5423 lei.

Obiecțiunea 4. Să se stabilească de către expertul contabil care este consecința concretă asupra debitului și accesoriilor aferente Acordului de eşalonare, a imputării plății de 8.622 lei (făcută de reclamant cu chitanța seria

131 nr. 26633/26.01.200N+1, în baza deciziei nr. 67619/06.09.200N) asupra debitului datorat pentru anul 200N-5 și nu pentru anul 200N (cum ilegal și eronat a procedat pârâta).

Materialul supus studiului, pentru a răspunde la obiecțiunea 4, a fost structurat astfel:

- Decizia 9959/13.05.200N-4 emisă de CASJ C;
- Situațiile analitice debite-plăți –solduri, pentru perioada 200N-4-2019, întocmite de ANAF și transmise online, expertului contabil;
- Documentele de plată aferente, întocmite de reclamant, evidențiate în aceste situații analitice.

Ne raportăm la Decizia 9959/13.05.200N-4 care cuprinde sume din regularizările anului 200N-7, 200N-6, cu termen de plată în 27.02.200N-5, prezentată în tabelul de mai jos- componentă a valorii de 25.900 lei.

Tabelul 5

Din sumarul Deciziei 9959/13.05.200N-4

<i>Contribuție datorată (lei)</i>	<i>Valoare (lei)</i>	<i>Plăți (lei)</i>	<i>Datorat final (lei)</i>
Diferență de regularizat 200N-7	10371	-	10371
Sume datorate anticipat 200N-6	3575*4 trim =14300	2770	11530

Suma de 8457 lei (achitată de reclamant cu chitanța seria 131 nr. 26633/26.01.200N+1) care ar trebui să stingă din debitul cel mai vechi, nu schimbă cu nimic valoarea dobânzilor și penalităților, dar reduce valoarea obligațiilor principale din Acord, întrucât acesta cuprinde sumele până la data de 30.06.200N, iar data plății a fost 26.01.200N+1.

Obiecțiunea 5. Solicităm refacerea de către expertul contabil a răspunsului la obiectivul nr. 6 prin raportare la Declarațiile estimative depuse de

reclamant și să indice corect diferența dintre sumele imputate de pârâtă și cele corect și legal datorate cu titlu de obligații anticipate pe anul 200N-4 în baza fiecărei decizii emise.

Materialul supus studiului, pentru a răspunde la obiecțiunea 5, a fost structurat astfel:

- Declarația privind venitul estimat/anul 200N-4 nr. 169188/07.02.200N-4, pentru suma de 195.000 lei;
- Declarația privind venitul estimat/anul 200N-4 nr. 8615229/17.06.200N-4 pentru suma de 65.765 lei;
- Declarația privind venitul estimat/anul 200N-4 nr. 8613472/17.03.200N-4 pentru suma de 63.000 lei; Decizia privind plățile anticipate nr. 84975/07.03.200N-4, pentru anul 200N-4; Decizia privind plățile anticipate nr. 82330/31.07.200N-4, pentru anul 200N-4; Decizia privind plățile anticipate nr. 83253/31.07.200N-4, pentru anul 200N-4;

În primul rând, specificăm modalitatea de completare a „*Declarației privind venitul estimat/norma de venit*” potrivit Codului fiscal și instrucțiunilor aferente. Astfel, pentru *Secțiunea III „Date privind venitul estimat”* trebuie să avem în vedere următoarele aspecte:

„Contribuabilii care realizează venituri în mod individual și determină venitul net în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, completează declarația după cum urmează:

Rd. 1. **Venitul brut estimat** - se înscrie suma reprezentând *veniturile în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, estimate a se realiza în anul fiscal în curs* de către contribuabili, atât din activitatea de bază, cât și din activități adiacente” (INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 220 „*Declarație privind venitul estimat/norma de venit*” Cod 14.13.01.13/3p)

Prin urmare, defalcarea pe perioade diferite (ani diferiți, în speță -200N-5-200N-4) a venitulului estimat în declarația pentru 200N-4, potrivit unei metodologii

parcurs de reclamant, *nu răspunde cerințelor de completare a Declarației estimative care se realizează pentru anul fiscal în curs.*

Pentru considerentele de mai sus, se arată încă o dată că declarațiile pentru veniturile estimate pentru anul 200N-4 depuse de contribuabil au fost analizate și au stat la baza formulării răspunsului la obiectivul 6. Astfel, recalcularea contribuției la asigurările sociale de sănătate a fost realizată în funcție de declarațiile nr. 19188/07.02.200N-4 pentru suma de 195.000 lei, nr. 85229/17.06.200N-4 pentru suma de 65.765 lei și nr. 83472/17.03.200N-4 pentru suma de 63.000 lei. AJFP C prin Decizia de impunere nr. 82330/31.07.200N-4 revine asupra Deciziei cu nr. 84975/07/03.200N-4 privind plățile anticipate calculate la suma de 195.000 lei, corectându-se cu suma de 65.765 lei comunicată de contribuabil prin Declarația privind venitul anticipat pentru anul 200N-4, cu nr. 8613472/17.06.200N-4 și stabilește obligație privind plățile anticipate în sumă de 3.618 lei. Contribuția rezultată prin raportare la Declarația nr. 8613472/17.03.200N-4 privind venitul estimat pentru anul 200N-4, pentru trimestrele II, III și IV 200N-3 se adaugă celei de 3.618 lei, astfel că pentru anul 200N-4 obligațiile de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale, existentă și în desfășurătorul din *ÎNTÂMPINAREA cu nr. 14498/22.10.200N+1*, depusă la dosarul cauzei, cuprinsă în toate anexele la deciziile de accesorii emise de ANAF C este de *6219 lei*.

Obiecțiunea 6. *Ulterior rezolvării corecte a obiectivului nr. 6, se impune și refacerea obiectivului nr. 7 cu indicarea diferenței dintre accesoriile imputate de pârâtă în Acord pentru obligațiile anticipate aferente anului 200N-4 și cele corect datorate prin raportare la cuantumul corect al contribuțiilor determinate la obiectivul nr. 6.*

Pentru a răspunde la obiecțiunea 6, a fost studiat materialul structurat astfel:

- ✓ *Decizia nr. 82330/31.07.200N-4 de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4;*
- ✓ *Decizia nr. 84975/07.03.200N-4 (identică cu nr. 86497/07.03.200N-4) de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4;*
- ✓ *Decizia nr. 83253/31.07.200N-4 de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4.*
- ✓ *Deciziile de impunere accesorii și anexele acestora, precum:*
- ✓ *Decizia 830134007521/31.12.200N-5; Decizia 86989/30.06.200N-4; Decizia 830139663788/31.12.200N-4; Decizia 830141122763/31.03.200N-3; Decizia 81511/31.12.200N-3; Decizia 87186/31.03.200N-2; Decizia 82759/31.06.200N-2; Decizia 83502/30.09.200N-2; Decizia 830150520225/31.12.200N-2; Decizia 830152698532/31.03.200N-1; Decizia 830154370295/30.06.200N-1; Decizia 830155623521/30.09.200N-1; Decizia 830157237760/31.12.200N-1; Decizia 830158949488/31.03.200N; Decizia 830160504761/30.06.200N (cincisprezece decizii pentru perioada 200N-5-200N)*

Constatările realizate au condus la menținerea răspunsului elaborat în conținutul lucrării pentru obiectivul nr. 7, prin urmare, obiecțiunea este nefondată.

Obiecțiunea 7. Solicităm refacerea obiectivului nr. 8 prin raportare la declarațiile estimative depuse de reclamant și nu la declarațiile finale emise de pârâtă, precum și cu excluderea cumulării tuturor sumelor din declarațiile estimative ca reprezentând baza de calcul și stabilirea valorii corecte și legale a contribuțiilor anticipate CASS pentru anul 200N-3 în baza fiecărei decizii emise pentru acest an.

Pentru a răspunde la obiecțiunea7, a fost studiat materialul structurat astfel:

- Declarația privind venitul estimat/anul 200N-3 nr. 90592/27.01.200N-3, pentru suma de 56,000 lei;
- Declarația privind venitul estimat/anul 200N-3 nr. 169970/03.07.200N-3 pentru suma de 83,256 lei;
- Declarația privind venitul estimat/anul 200N-3 nr. 19991/03.07.200N-3 pentru suma de 52.000 lei;
- *Decizia de impunere* privind plățile anticipate nr. 89972/04.03.200N-3;
- *Decizia de impunere* privind plățile anticipate nr. 88651/04.07.200N-3;
- *Decizia de impunere* privind plățile anticipate nr. 88695/04.07.200N-3;
- *Decizia de impunere* privind plățile anticipate nr. 87101/04.07.200N-3;

Pentru aceleași argumente privind venitul estimat pentru anul fiscal în curs (vezi INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 220 „*Declarație privind venitul estimat/norma de venit*” Cod 14.13.01.13/3p) amintite la *obiecțiunea 5*, susținem modalitatea de stabilire a obligațiilor anticipate privind contribuțiile la asigurările sociale de sănătate pusă în aplicare în expertiza contabilă.

Așadar, verificarea declarațiilor estimative pe baza cărora s-au emis deciziile de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-3 au condus la aceleași rezultate prezentate în expertiza contabilă, iar diferența este 0. Prezentăm tabelar corespondența între deciziile aferente obligațiilor anticipate pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-3 și valorile estimate prin Declarațiile 220, pentru anul 200N-3.

Tabelul 6

Situația diferențelor stabilite în determinarea obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate de către ANAF C și expertul contabil, aferente trim I și II- 200N-3

<i>Explicația</i>	<i>Venit estimat declarat de contribuabil</i>	<i>Debitul calculat de ANAF pentru trim I și II al anului 200N-3 (lei), cuprins în decizia de eșalonare</i>	<i>Venit estimat declarat de contribuabil în D 220/200N-3</i>	<i>Debitul calculat pe baza declarației 220 pentru anul 200N-3, ESTIMAT aferent trim I și II (lei)</i>	<i>Diferență (lei)</i>
<i>Valori cumulate, pentru trim I și II al anului 200N-3</i>		7439		7439	0
89972/04.03.200N-3	56000	771			
D90592/27.01.200N-3			56000	771	
88651/04.07.200N-3	83255	3808			
D19970/03.07.200N-3			83255	3808	
88695/04.07.200N-3	52000	2860			
D19991/03.07.200N-3			52000	2860	

Pe baza declarațiilor estimative pentru anul 200N-3, se analizează determinările în deciziile de impunere pentru obligații anticipate privind contribuția de asigurări sociale de sănătate emise de AJFP C și se constată că declarațiile estimative făcute de contribuabil au stat la baza deteminărilor realizate, în consecință, *obiecțiunea este neîntemeiată.*

Obiecțiunea 8. *Ulterior rezolvării corecte a obiectivului privind determinarea corectă a obligațiilor anticipate CASS pentru anul 200N-3, se impune și refacerea obiectivului nr. 9 cu indicarea diferenței dintre accesoriile imputate de pârâtă în Acord pentru obligațiile anticipate aferente anului 200N-3 și cele corect datorate prin raportare la cuantumul corect al contribuțiilor determinate.*

Documentele analizate, pentru formularea răspunsului la această obiecțiune, sunt următoarele:

- Decizia de impunere nr. 89972/04.03.200N-3;
- Decizia de impunere nr. 88651/04.07.200N-3;
- Decizia de impunere nr. 88695/04.07.200N-3;
- Decizia de impunere nr. 87101/04.07.200N-3;

Decizii de impunere accesorii pe perioada 200N-3-02.10.200N

- Decizia 830134007521/31.12.200N-5 Decizia 86989/30.06.200N-4 Decizia 830139663788/31.12.200N-4 Decizia 830141122763/31.03.200N-3 Decizia 81511/31.12.200N-3 Decizia 87186/31.03.200N-2 Decizia 82759/31.06.200N-2 Decizia 83502/30.09.200N-2 Decizia 830150520225/31.12.200N-2 Decizia 830152698532/31.03.200N-1 Decizia 830154370295/30.06.200N-1 Decizia 830155623521/30.09.200N-1 Decizia 830157237760/31.12.200N-1 Decizia 830158949488/31.03.200N Decizia 830160504761/30.06.200N.
- „ÎNTÂMPINARE” în dosarul nr. XXXX/62/200N+1, nr. 14498/22.10/200N+1;
- Anexele la deciziile de impunere accesorii.

Având în vedere considerentele de la **obiecțiunea 7**, menținem răspunsul elaborat în conținutul lucrării pentru obiectivul nr. 9, în consecință obiecțiunea 8 este neîntemeiată.

Obiecțiunea 9. *Răspunsul la obiectivul nr. 10 este eronat, întrucât nu ține cont de Declarația estimativă depusă de reclamant pentru anul 200N-2 și de perioada indicată în aceasta și solicităm refacerea acestuia.*

Pentru a răspunde acestei obiecțiuni, studiul se realizează pe baza următoarelor documente:

- ✓ Declarație privind venitul estimat/Norma de venit –Anul 200N-2, nr. 89675/30.01.200N-2 pentru suma de 130000 lei
- ✓ Decizia de impunere 89382/04.03.200N-2
- ✓ Declarația 200/726969/22.05.200N-2
- ✓ „ÎNTÂMPINARE” în dosarul nr. XXXX/62/200N+1, nr. 14498/22.10/200N+1;
- ✓ Anexele la deciziile de impunere accesorii

Pentru facilitatea înțelegerii se redă modalitatea de calcul a impunerii anticipate a contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Tabelul 7

Situația sumelor pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, pentru anul 200N-2

<i>Număr decizie</i>	<i>Baza de calcul estimată</i>	<i>Contribuția calculată în decizia de eşalonare</i>	<i>Termen de plată</i>	<i>Baza de calcul estimată de contribuabil</i>	<i>Contribuția 5,5%</i>
Decizia de impunere 89382/04.03.200N-2	130000	1788	25.03.200N-2		
		1788	25.06.200N-2		
		1788	25.09.200N-2		
		1788	21.12.200N-2		
<i>Declarația 220 nr. 9675/30.01.200N-2</i>				130000	
TOTAL	130000	7152		130000	7150

Așadar, suma prevăzută pentru anul 200N-2 pentru *plățile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate* este de 7152 lei, potrivit estimării venitului de 130.000 lei, *pentru anul 200N-2*.

Obiecțiunea 10. Raportat la refacerea răspunsului la obiectivul nr. 10, se impune și refacerea obiectivului nr. 11 și stabilirea valorii accesoriilor aferente

obligațiilor anticipate la CASS pentru anul 200N-2 corect calculate conform cerinței de la punctul anterior

Menținem răspunsul elaborat în conținutul lucrării pentru obiectivul nr. 11, în consecință obiecțiunea 10 este nefondată.

B. OBIECȚIUNI formulate de pârâtă

Sintetic prezentăm pentru ușurința studiului compararea rezultatelor obținute de expert și prezentate în expertiza contabilă aferente fiecărui OBIECTIV și a rezultatelor obținute de AJFP C prin formularea OBIECȚIUNILOR.

Obiecțiunea 1 (Obiectiv 1). *Să se stabilească ce sume au fost imputate reclamantului cu titlu de debit principal și cu titlu de accesorii în baza Deciziei de impunere nr. 9958/08.08.200N-4*

Pentru a răspunde la **obiecțiunea 1**, materialele examinate sunt următoarele:

- Adresa de preluare creanțe de la CASJ C, pentru persoana SE, în anul 200N-5;
- Deciziile de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C.
- Legislația privind Codul fiscal.

Răspunsul expertului contabil argumentează că nu există un document cu titlu de decizie de impunere cu nr. 9958/08.08.200N-4, ci un număr de înregistrare în Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 emisă de CASJ C, dar cu data de 13.05.200N-4, decizie a cărei valoare este defalcată în evidențele AJFP C în valoarea de 25.900 lei menținută ca făcând parte din Decizia 9959/13.05/200N-4 și o așa-zisă Decizie 9958/08.08.200N-4 (care nu există) cu valoarea de 13.251 lei (totalul sumelor este de fapt valoarea din Decizia 9959/13.05.200N-4 predată prin protocol de CASJ C către AJFP C -39151 lei).

Prezentăm tabelar răspunsul expertului la obiectivul 1 și argumentarea pentru formularea *obiecțiunii nr. 1* realizată de către AJFP C care creionează că

este de acord cu răspunsul din Raportul de expertiză contabilă, confirmând existența unui număr de înregistrare (9958 din data de 13.05.200N-4 și nu existența unei Decizii cu numărul 9958/08.08.200N-4).

Tabelul 8

Situația comparativă (expert contabil –AJFP C), pentru obiectivul 1 al expertizei contabile

Obiectivul 1 al expertizei contabile	Răspuns formulat de expertul contabil - Suma (lei)	Formularea obiecțiunii de către AJFP C – Suma (lei)	
<i>Nr de înregistrare 9958/13.05.200N-4 în Decizia 9959/13.05.200N-4</i>	3575	25.03.200N-5	3575
<i>Nr de înregistrare 9958/13.05.200N-4 Decizia 9959/13.05.200N-4</i>	895	25.06.200N-5	895
<i>Nr de înregistrare 9958/13.05.200N-4 Decizia 9959/13.05.200N-4</i>	550	25.09.200N-5	550
<i>Nr de înregistrare 9958/13.05.200N-4 Decizia 9959/13.05.200N-4</i>	550	25.12.200N-5	550
	5570 (Tabelul 2 din expertiza contabilă)	5570 (p. 3 din Obiecțiuni)	

Prin urmare, **nu există** un document cu titlu de decizie de impunere cu nr. 9958/08.08.200N-4, ci un număr de înregistrare în Decizia 9959/13.05.200N-4 cu suma totală de 5570 lei.

Obiecțiunea 2 (Obiectivul 3- în fapt). Să se stabilească care este diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25900 lei sus-indicată calculate și imputate de pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de 11.11.200N-3 (INCORECT preluat din expertiza contabilă de AJFP C)

Cum ar fi fost CORECT preluat din expertiza contabilă și formulat de către AJFP-

„Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei cuprinsă în cadrul Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, dacă acestea sunt calculate începând cu 11.11.200N-3”

În acest context, se argumentează mulțimea neconformităților întâlnite în lucrările emise de AJFP C (acestea având impact în modalitatea de parcurgere a materialului cercetat și a timpului dedicat pentru studiu).

Se redă, pentru acuratețea studiului, componența sumei de 25.900 lei cuprinsă în Decizia 9959/13.05.200N-4.

Tabelul 9

Componența sumei de 25900 lei aflată în evidența AJFP C, cuprinsă în Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 emisă de CASJ C

Explicația		Suma (lei)		Total (lei)
AJFP C	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	21430	25005	25900
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	3575		
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	895		

În legătură cu obiecțiunea la acest obiectiv, se prezintă tabelar următoarea situație comparativă:

Situația comparativă pentru obiectivul 2 al expertizei contabile

Tabelul 10

Explicația	Răspuns formulat de expertul contabil –Accesorii la suma 25.900 lei		Formularea obiecțiunii de către AJFP C- Accesorii pentru suma de 25.900 lei		Diferențe (lei)	
	Dobânda	Penalitate	Dobânda	Penalitate	Dobândă	Penalitate
Obiectivul 2 al expertizei contabile (sume în lei)						
11.11.200N-3-30.06.200N	6058	3566	6057	134	0	3432
	9624 (Tabelul 4)		6191 (p. 4)		3433	

Se observă că apar diferențe între valoarea penalităților determinate de expertul contabil și reprezentantul AJFP C. Cu privire la această diferență, justificarea AJFP este că penalitățile aferente sumei de 25.005 lei (compusă din 21.430 lei -27.02.200N-5 și 3.575 lei -26.03.200N-5), au fost calculate de CASJ C și introduse în Decizia 9959/13.05.200N-4 și că acestea au fost calculate anterior datei de 11.11.200N-3 (Surprinzător, întrucât această decizie în evidența instituției înregistrează valoarea de 25.900 lei).

Prin urmare, din răspunsul dat de AJFP C la obiectivul 2 al expertizei contabile s-ar înțelege că între datele prezentate de expertul contabil și organul fiscal ar exista diferențe din cauza introducerii sumei reprezentând penalități în totalul Deciziei 9959/13.05.200N-4.

Studiul cu atenție al cerințelor privind obiectivul 2 demonstrează că accesoriile trebuie calculate începând cu 11.11.200N-3 și realizată comparația cu ce s-a perceput prin deciziile de impunere emise de AJFP C.

Obiecțiunea 3 (Obiectivul 3- în fapt). Să se stabilească care este diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25900 lei sus-indicată calculate și imputate de pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de 11.11.200N-3.

În primul rând, reprezentantul AJFP stabilește sume raportându-se la date de scadență diferite (pentru *obiectivul 2*- data limită superioară până la care se determină calculul este 30.06.200N, iar pentru *obiectivul 3*- ia în calcul și debitele din decizia 87972/30.09.200N, prin urmare data de calcul este 30.09.200N). Diferența provine din mărirea intervalului pentru calculul dobânzilor și penalităților de la 30.06.200N la 30.09.200N. Reprezentarea tabelară este următoarea:

Situația comparativă pentru obiectivul 3 al expertizei contabile

Tabelul 11

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil – Accesorii la suma 25900 lei</i>	<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C- Accesorii pentru suma de 25900 lei</i>
<i>Obiectivul 3 al expertizei contabile (sume în lei)</i>	<i>Diferențe față de sumele determinate de AJFP</i>	<i>Diferențe față de sumele determinate în Acord de ei înșiși</i>
<i>11.11.200N-3-30.06.200N</i>	5423	
<i>31.12.200N-5-30.09.200N</i>		9874

Concluzionez că AJFP C introduce în calcule o decizie (Decizia nr. 87972/30.09.200N) care nu face obiectul Acordului și nici nu este amintită în ”INTÂMPINAREA” depusă la dosarul cauzei cu numărul 14498/22.10.200N+1, în care se realizează un desfășurător al sumei cuprinse în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N.

Această Decizie determină diferența existentă între cele două situații: realizate de expert și de reprezentantul AJFP C.

Obiecțiunea 4 (Obiectivul 4- în fapt). Să se stabilească dacă plata efectuată de reclamant (prin chitanța seria 131 nr. 26633/26.01.200N+1, în sumă de 8622 lei reprezentând regularizarea pentru anul 200N-5 în valoare de 8457 lei și penalități de întârziere calculate de la data de 06.11.200N până la 26.01.200N+1 în valoare de 165 lei), stinge sau nu parțial debitul de 25900 lei imputat de pârâtă prin Decizia de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, astfel cum este indicat la pozițiile 1-3 din Tabelul din răspunsul la întâmpinare.

În opinia AJFP C, regularizarea anului 200N-5 privind contribuția de asigurări sociale de sănătate se realizează prin decizia nr. 67619/ 06.09.200N, adică în trim IV al anului 200N (cu cinci ani mai târziu), iar sumele achitate de

reclamant nu pot stinge sume cu titlu de obligații anticipate (adică suma de 25.900 lei) și nici nu a fost plătită în contul IBAN corespunzător, ci în cel de regularizări.

În acest context, este important să se arate că organul fiscal ar trebui să acționeze în favoarea contribuabilului și potrivit codului de procedură fiscală ar fi trebuit stinse obligațiile principale fiscale în ordinea vechimii lor (indicate de contribuabil -CASS).

Obiecțiunea 5 (Obiectivul 5- în fapt). *Să se stabilească care este quantumul total al accesoriilor aferente Deciziei de impunere nr. 84975/07.03.200N-4 identice cu cea cu nr. 86497/07.03.200N-4 imputate de AJFP C în baza tuturor deciziilor de accesorii emise și indicate ca stand la baza emiterii deciziilor de eşalonare, ținându-se cont de eventuala dublă impunere cauzată de evidențierea cu 2 numere a aceleași decizii.*

Reprezentantul AJFP C este de acord cu răspunsul expertului contabil privitor la valoarea obligațiile de plăți anticipate aferente deciziilor amintite în *obiectivul 5* de 6219 lei, dar introduce în calcul aceeași Decizie nr. 87972/30.09.200N care nu face obiectul Acordului și, de asemenea, Decizia nr. 86989/30.06.200N-4.

Mai facem precizarea că Decizia cu nr. 84975/07.03.200N-4 pentru care se cere calculul accesoriilor în *obiectivul 5* este actualizată cu deciziile nr. 82330/31.07.200N-4 și nr. 83253/31.07.200N-4, iar data de 31.07.200N-4 este după 30.06.200N-4.

Sintetizând, calculul reprezentantului AJFP C pentru *obiectivul 5* al expertizei contabile este același cu al expertului contabil, excluzând accesoriile cuprinse în deciziile amintite (care nu se justifică).

Pentru acuratețea determinărilor prezentăm centralizat sumele amintite.

Situația comparativă pentru obiectivul 5 al expertizei contabile

Tabelul 12

<i>Explicația</i>	<i>Calculul expertului pentru obiectivul 7 (lei)</i>		<i>Calculul AJFP pentru obiectivul 7 (lei)</i>	
	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>
	2449	641	2449	641
86989/30.06.200N-4			109	402
87972/30.09.200N			114	16
TOTAL	2449	641	2672	1059
Diferență (accesoriile din cele două decizii)			109+114= 223	402+16= 418

Prin urmare, *obiecțiunea este nefondată.*

Obiecțiunea 6 (Obiectivul 6- în fapt). Să se calculeze diferența dintre debitul imputat reclamantei cu titlu de plăți anticipate pentru CASS pentru anul 200N-4, în baza deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-4 nr. 82330/31.07.200N-4, nr. 84975/07.03.200N-4 și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia.

În legătură cu argumentația reprezentantului AJFP C, facem precizarea că răspunsul expertului contabil vizează strict deciziile la care se face referire în obiectivul expertizei, iar valoarea determinată de expertul contabil și cea determinată de AJFP C este de 6219 lei – plăți anticipate pentru anul 200N-4, prin urmare, **obiecțiunea este neîntemeiată.**

Obiecțiunea 7 (Obiectivul 7- în fapt). Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 6 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii.

Valoarea accesoriilor este determinată corect de către expertul contabil pentru deciziile indicate de **obiectivul 7 al expertizei contabile** (aceleași sume sunt

stabilite și de AJFP C pentru deciziile 84975/07.03.200N-4, 82330/31.07.200N-4 și 83253/31.07.200N-4, adică 2449 lei –dobânzi și 641 lei penalități).

Reprezentantul AJFP C introduce în calcul aceeași Decizie nr. 87972/30.09.200N care nu face obiectul Acordului și, de asemenea, Decizia nr. 86989/30.06.200N-4.

Sintetizând calculul reprezentantului AJFP C pentru obiectivul 7 al expertizei contabile este același cu al expertului contabil fără a lua în calcul deciziile amintite (care nu se justifică). Reprezentarea tabelară este următoarea:

Situația comparativă pentru obiectivul 7 al expertizei contabile

Tabelul 13

<i>Explicația</i>	<i>Calculul expertului pentru obiectivul 7 (lei)</i>		<i>Calculul AJFP pentru obiectivul 7 (lei)</i>	
	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>
	2449	641	2449	641
86989/30.06.200N-4			109	402
87972/30.09.200N			114	16
<i>TOTAL</i>	<i>2449</i>	<i>641</i>	<i>2672</i>	<i>1059</i>
<i>Diferență</i> (accesoriile din cele două decizii)			109+114= <i>223</i>	402+16= <i>418</i>

Facem precizarea că Decizia cu nr. 84975/07.03.200N-4 pentru care se cere calculul accesoriilor în obiectivul 7 este actualizată cu deciziile nr. 82330/31.07.200N-4 și nr. 83253/31.07.200N-4, iar data de 31.07.200N-4 este cea în care este actualizat debitul principal și nu putem lua în calcul accesoriile între 26.03.200N-4 și 30.06.200N-4.

Sintetizând, calculul reprezentantului AJFP C pentru obiectivul 7 al expertizei contabile este același cu al expertului contabil, fără a lua în calcul deciziile amintite (care nu se justifică).

Obiecțiunea 8 (Obiectivul 8- în fapt). Să se stabilească diferența dintre debitul imputat reclamantului cu titlu de plăți anticipate la CASS pentru trim I și II ale anului 200N-3 în baza declarațiilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-3 nr. 89972/04.03.200N-3, nr. 88651/04.07.200N-3, nr. 88695/04.07.200N-3, nr. 87101/04.07.200N-3 și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia pe cele două trimestre.

Întrucât din explicațiile în susținerea obiecțiunii 8 nu rezultă nici un fel de critică adusă răspunsului la obiectivul 8 al expertizei contabile, prezentăm în format tabelar diferențele stabilite pentru obligațiile de plată anticipate aferente trim I și II- 200N-3, comparativ cu cele stabilite de AJFP.

Susținem determinările efectuate și prezentate în sinteză mai jos.

Tabelul 14

Situația diferențelor stabilite în determinarea obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate de către ANAF C și expertul contabil, aferente trim I și II- 200N-3

<i>Explicația</i>	<i>Venit estimat declarat de contribuabil</i>	<i>Debitul calculat de ANAF pentru trim I și II al anului 200N-3 (lei), cuprins în decizia de eşalonare</i>	<i>Venit estimat declarat de contribuabil în D 220/200N-3</i>	<i>Debitul calculat pe baza declarației în D 220 pentru anul 200N-3, ESTIMAT aferent trim I și II (lei)</i>	<i>Diferență (lei)</i>
Valori cumulate, pentru trim I și II al anului 200N-3		7439		7439	0
89972/04.03.200N-3	56000	771			
D90592/27.01.200N-3			56000	771	
88651/04.07.200N-3	83255	3808			
D19970/03.07.200N-3			83255	3808	
88695/04.07.200N-3	52000	2860			
D19991/03.07.200N-3			52000	2860	

Prin urmare, nu există diferențe în determinarea obligațiilor anticipate pentru trim I și II al anului 200N-3, astfel încât obiecțiunea este neîntemeiată.

Obiecțiunea 9 (Obiectivul 9- în fapt). Care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 8 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii de eşalonare din 02.10.200N.

Referitor la obiecțiunea nr. 9 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 9, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 9 al expertizei contabile

Tabelul 15

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil</i>		<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C</i>		<i>Diferențe</i>	
	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>
Obiectivul 9 al expertizei contabile (sume în lei)	2723	1627	2744	1641	21	13
	<i>(Tabelul 17 al expertizei contabile)</i>					

Se observă că diferențele de calcul sunt ne semnificative, deci *obiecțiunea este neîntemeiată*

Obiecțiunea 10 (Obiectivul 10- în fapt). Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de către reclamant cu titlu de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-2.

Referitor la obiecțiunea nr. 10 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 10, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 10 al expertizei contabile

Tabelul 16

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil</i>	<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C</i>	<i>Diferențe</i>
<i>Obiectivul 10 al expertizei contabile (sume în lei)</i>	<i>Debit</i>	<i>Debit</i>	<i>Debit</i>
	7152	7152	0
	<i>(Tabelul 18 al expertizei contabile)</i>		

Se observă că diferența este 0 (zero), prin urmare, **obiecțiunea este nefondată.**

Obiecțiunea 11 (Obiectivul 11- în fapt). Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS pe anul 200N-2 nr. 89382/04.03.200N-2 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Referitor la obiecțiunea nr. 11 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 11, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 11 al expertizei contabile

Tabelul 17

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil</i>		<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C</i>		<i>Diferențe</i>	
	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>
<i>Obiectivul 11 al expertizei contabile (sume în lei)</i>	1096	592	1096	592	0	0
	<i>(Tabelul 19 al expertizei contabile)</i>					

Se observă că diferența este 0 (zero), în consecință, **obiecțiunea 11 este neîntemeiată.**

Obieciunea 12 (Obiectivul 12- în fapt). Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlul de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-1.

Referitor la obiecțiunea nr. 12 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 12, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 12 al expertizei contabile

Tabelul 18

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil</i>	<i>Formulara obiecțiunii de către AJFP C</i>	<i>Diferențe</i>
<i>Obiectivul 12 al expertizei contabile (sume în lei)</i>	<i>Debit</i>	<i>Debit</i>	<i>Debit</i>
	10728	10728	0
	<i>(Tabelul 20 al expertizei contabile)</i>		

Se observă că nu există diferențe, așadar, obiecțiunea 12 este neîntemeiată.

Obieciunea 13 (Obiectivul 13- în fapt). Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS pe anul 200N-1 nr. 80057/16.02.200N-1 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Referitor la obiecțiunea nr. 13 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 13, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 13 al expertizei contabile

Tabelul 19

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil</i>		<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C</i>		<i>Diferențe</i>	
	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>
<i>Obiectivul 13 al expertizei contabile (sume în lei)</i>	694	348	694	348	0	0
	<i>(Tabelul 21 al expertizei contabile)</i>					

Din situația comparativă a rezultatelor determinate de expertul contabil și a celor centralizate de reprezentantul AJFP C, se observă că nu există diferențe.

În concluzie, obiecțiunea 13 este nefondată.

Obiecțiunea 14 (Obiectivul 14 - în fapt). *Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlu de plăți anticipate la CASS pe anul 200N.*

Referitor la obiecțiunea nr. 14 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 14, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 14 al expertizei contabile

Tabelul 20

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil</i>	<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C</i>	<i>Diferențe</i>
	<i>Debit</i>	<i>Debit</i>	<i>Debit</i>
<i>Obiectivul 14 al expertizei contabile (sume în lei)</i>	8844	8844	0
	<i>(Tabelul 22 al expertizei contabile)</i>		

Nu există diferențe, prin urmare, nu este justificată obiecțiunea 14.

Obiecțiunea 15 (Obiectivul 15 - în fapt). Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS, pe anul 200N, nr. 85344/20.02.200N imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Referitor la obiecțiunea nr. 15 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 15, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 15 al expertizei contabile

Tabelul 21

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil</i>		<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C</i>		<i>Diferențe</i>	
	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>
Obiectivul 15 al expertizei contabile (sume în lei)	44	22	84	41	40	19
	<i>(Tabelul 23 al expertizei contabile)</i>					

Facem precizarea că răspunsul expertului vizează strict decizia indicată în conținutul obiectivului, pe când reprezentantul AJFP C ia în calcul din nou Decizia nr. 87972/30.09.200N și încă o Decizie cu nr. 830163364289/31.12.200N care nu fac obiectul Acordului privind eşalonarea la plată și nu apar în desfășurătorul din ÎNTÂMPINAREA cu nr. 14498/22.10.200N+1, depusă la dosarul cauzei.

Obiecțiunea 16 (Obiectivul suplimentar - în fapt). Să se stabilească care sunt toate titlurile de creanță (deciziile de impunere sau de accesorii cu titlu de CASS) în baza cărora s-a imputat suma totală de 112789 lei din Acordul de eşalonare și care este suma imputată de AJFP C în baza fiecărui titlu de creanță în parte.

Se prezintă centralizat răspunsul la obiectivul suplimentar care face comparația cu determinările AJFP C și din care se observă diferențele ne semnificative.

Tabelul 22

Situația comparativă a sumelor reprezentând obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții sociale de sănătate și accesorii determinate de AJFP C și expertul contabil, pentru perioada 200N-5-200N

<i>Explicația</i>	<i>Debite (lei)</i>	<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
Decizia de eșalonare AJFP C	77973	29050	5766
Determinări expert contabil, potrivit anexelor la deciziile de impunere accesorii	77973	29297	5754
Diferențe	-	247	12

AJFP face precizarea (*fila 10 din OBIECȚIUNI*) cum *CORECT Raportul de expertiză nu ia în calcul dobânzi și penalități de întârziere pentru Decizia nr. 87972/30.09.200N care nu face obiectul Acordului de eșalonare a plăților și nu a fost prezentată în desfășurătorul din ÎNTÂMPINAREA cu nr. 14498/22.10.200N+1*, depusă la dosarul cauzei.

În final, în situația în care AJFP C prin reprezentanții săi nu-și însușește concluziile raportului de expertiză care ajunge la determinările efectuate de instituția mai sus amintită, *rezultă că-și neagă Acordul semnat cu reclamantul pentru sumele din tabelul de mai sus.*

Așadar, aserțiunile expertului pentru obiecțiunile exprimate de reclamant și de reprezentantul AJFP C susțin rezultatele determinate în expertiza contabilă.

3.2.3 CONCLUZII

În conformitate cu activitatea de examinare a materialului documentar menționat în introducerea și în cuprinsul prezentului raport de expertiză, coroborată cu rezultatele analizei efectuate, formulez următoarele concluzii la obiecțiunile formulate, având ca parcurs general:

- ✓ *Investigarea și analiza problemei;*
- ✓ *Colectarea și documentarea adecvată și prezentarea concluziilor.*

OBIECȚIUNI formulate de reclamant

Obiecțiunea 1. *Să explice expertul contabil care este motivul pentru care, contrar celor învederate de pârâtă în întâmpinări, în titlurile executorii și în somațiile emise, a concluzionat că Decizia de impunere nr. 9958/08.08.200N-4 reprezintă "o poziție" dintr-o altă decizie anterioară și se referă la suma de 5.570 lei imputată cu titlu de plăți anticipate pentru anul 200N-5 și să se stabilească care este debitul și penalitățile aferente acestei decizii incluse de pârâtă în Acordul de plată, dacă se consideră că privește sumele și scadențele indicate de pârâtă în întâmpinare și în titlurile executorii emise.*

Răspuns la obiecțiunea 1: Potrivit documentării efectuate se constată că nu există o decizie (document) emis de CASJ C, cu numărul 9958/08.08.200N-4, ***ci numai o poziție*** (NUMĂR GENERAT automat -9958/13.05.200N-4- dar cu data de 13.05.200N-4) în secțiunea trei "*Date privind creanța datorată (lei)*" a Deciziei 9959/13.05.200N-4 emisă de CASJ C, a cărei valoare totală (39.622 lei) reprezentând obligații principale este predată prin protocol către AJFP C, iar această poziție cuprinde sumele privind contribuția de asigurări sociale de sănătate, stabilite anticipat pentru anul 200N-5, prezentate în tabelul de mai jos.

Situația contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată anticipat pentru 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4 din Decizia 9959/13.05.200N-4

Contribuție datorată (lei)	Valoare (lei)	Plăți (lei)	Datorat final (lei)
Sume datorate mar 200N-5 poziția 9958/13.05.200N-4	3575	-	3575
Sume datorate iun 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	895		895
Sume datorate sept 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	550		550
Sume datorate dec 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4	550		550
TOTAL	5570		5570

În aceste condiții, AJFP C este în măsură să răspundă la întrebarea de unde a apărut acest număr atribuit unei decizii, având în vedere că „*Decizia de impunere nr. 9958/08.08.200N-4 este temei legal pentru Titlul executoriu nr. 80960 în valoare de 13.251 lei cu termene de plată 25.09.200N-5 –pentru suma de 12.701 lei și 21.12.200N-5 –pentru suma de 550 lei*”.

De asemenea, luând în considerare că AJFP C preia *Decizia 9959/13.05.200N-4 cu valoarea de 39622 lei* de la CASJ C, pe care după „*principii proprii*” o defalcă în *Decizia 9959/13.05.200N-4* cu valoarea de 25.900 lei și în așa-zisa *Decizie 9958/08.08.200N-4* (cu o data de 08.08.200N-4) cu valoarea de 13251 lei (total 39151 lei, cu o diferență de 471 lei față de CASJ C), această instituție ar trebui să dovedească existența documentului amintit în întâmpinare și titlurile executorii emise, precum și valorile înscrise în aceste documente.

Considerăm că expertul contabil a argumentat temeinic și clar răspunsul la *obiectivul 1* al expertizei contabile și, de asemenea, a prezentat detaliat în „*DESCRIEREA ANALIZEI ÎNTREPRINSE*” cercetarea efectuată.

Obiecțiunea 2. *Să explice expertul contabil care este motivul pentru care răspunsurile sale la obiectivele nr. 2, nr. 3 și nr. 16 se contrazic cu cele învederate de pârâtă în cadrul deciziilor de soluționare a plângerilor prelabile și în cadrul întâmpinărilor și notelor formulate în prezentul litigiu cu privire la Decizia de impunere nr. 9959/13.05.200N-4 și să stabilească care este situația reală a acestei decizii în cadrul Acordului de eșalonare: care este suma reală imputată de pârâta cu titlu de debit în baza acestei decizii (25.900 lei cum arată pârâta în întâmpinări și în titlurile executorii sau 39.151 lei) și care este valoarea accesoriilor aferente imputate.*

Răspuns la obiecțiunea 2. Menținem răspunsul la obiectivul 2, care a determinat dobânzi și penalități aferente unei sume **indicate în obiectiv** și vă amintesc obiectivul „Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei CUPRINSĂ în cadrul Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, dacă acestea sunt calculate începând cu 11.11.200N-3.”

Având în vedere obiecțiunea formulată arătăm că din Decizia 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C și predată prin protocol către AJFP C, este extrasă suma de 25.900 lei utilizată de AJFP în desfășurătorul sumei cuprinse în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N, compusă din valorile 21430 lei, 3575 lei și 895 lei.

Redăm din expertiza contabilă componența sumei totale a Deciziei 9959/13.05.200N-4 predată prin protocol de CASJ C (punctul 3 ”Date privind creanța datorată (lei)”) către AJFP C.

Situația contribuției datorate, potrivit Deciziei 9959/13.05.200N-4

Tabelul 24

Contribuție datorată (lei)	Valoare (lei)	Valoare (lei)	Plăți (lei)	Datorat final (lei)
Diferență de regularizat 200N-7		10371	-	10371
Sume datorate anticipat 200N-6		3575*4 trim =14300	2770	11530
Venituri realizate 200N-6	480936			
Diferență de regularizat 200N-6		12151	-	12151
Sume datorate mar 200N-5 poziția 9958/13.05.200N-4		3575	-	3575
Sume datorate iun 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		895		895
Sume datorate sept 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		550		550
Sume datorate dec 200N-5, poziția 9958/13.05.200N-4		550		550
TOTAL DECIZIA 9959/13.05.200N-4				39622

Comparația totalului sumelor din Decizia 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C și predată prin protocol către AJFP C (desfășurată la punctul 3 ”Date privind creanța datorată (lei)”) cu componența sumei cuprinsă în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N este redată mai jos.

Situația comparativă între valoarea Deciziei nr. 9959/13.05.200N-4 predată de CASJ C prin protocol și valoarea existentă în situația AJFP C

Tabelul 25

Explicația		Suma (lei)	Total (lei)
CASJ C	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	39622	39622

AJFP C	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	21430	25900	39151
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	3575		
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	895		
	Decizia nr. 9958/08.08.200N-4	12701		
	Decizia nr. 9958/08.08.200N-4	550		
Diferența între sumele predate de CASJ C prin protocol și sumele preluate de AJFP C, regăsite în DESFĂȘURĂTOR				471

Prin urmare, sumele preluate de AJFP C diferă cu 471 lei (în minus) față de decizia 9959/13.05.200N-4 emisă de CASJ C, deci AJFP C include în Acord suma de 39.151 lei, fila 60 din raportul de expertiză contabilă, sumă preluată de la CASJ C cu protocol.

După cum se observă din tabelul de mai sus, pentru CASJ C Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 cuprinde suma de 39.622 lei, iar pentru AJFP C Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 are valoarea de 25.900 lei, diferența de 13.251 lei este pusă pe seama așa-zisei Decizii nr. 9958/08.08.200N-4. Este clar din protocolul de predare creanțe CASJ C –AJFP C că suma predată este 39.622 lei, ce s-a întâmplat după aceea cu gestionarea acestei sume și defalcarea ei în modul de mai sus ar trebui să răspundă explicit AJFP C.

Obiecțiunea 3. Pentru cazul în care se demonstrează și se dovedește că pârâta contrar celor susținute, a titlurilor executorii și somațiilor emise până în prezent, a inclus în Acord suma de 39.151 lei și nu pe aceea de 25.900 lei în baza Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, solicităm refacerea răspunsului la obiectivele nr. 2 și nr. 3 prin raportare la suma reală imputată.

Răspuns la obiecțiunea 3. Pentru aceleași considerente amintite la obiecțiunea 2, menținem răspunsul la obiectivele 2 și 3 ale expertizei contabile. În plus, reiterăm obiectivele 2 și 3 ale expertizei contabile mai jos.

„**Obiectivul 2.** Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente SUMEI de 25.900 lei CUPRINSĂ ÎN CADRUL Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, dacă acestea sunt calculate începând cu 11.11.200N-3.

Obiectivul 3. Să se stabilească care este diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25.900 lei sus-indicată calculate și imputate de pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de 11.11.200N-3.”

Prin urmare, se arată CĂ SUMA DE 25.900 lei este CUPRINSĂ ÎN CADRUL DECIZIEI nr 9959/13.05.200N-4 predată de CASJ C prin protocol către AJFP C și nu se impune a argumenta prin alte calcule răspunsul formulat în expertiza contabilă.

Obiecțiunea 4. Să se stabilească de către expertul contabil care este consecința concretă asupra debitului și accesoriilor aferente Acordului de eşalonare, a imputării plății de 8.622 lei (făcută de reclamant cu chitanța seria 131 nr. 26633/26.01.200N+1, în baza deciziei nr. 67619/06.09.200N) asupra debitului datorat pentru anul 200N-5 și nu pentru anul 200N (cum ilegal și eronat a procedat pârâta).

Răspuns la obiecțiunea 4. Ne raportăm la Decizia 9959/13.05.200N-4 care cuprinde sume din regularizările anului 200N-7, 200N-6, cu termen de plată în 27.02.200N-5, prezentată în tabelul de mai jos- componentă a valorii de 25.900 lei.

Tabelul 26

Din sumarul Deciziei 9959/13.05.200N-4

Contribuție datorată (lei)	Valoare (lei)	Plăți (lei)	Datorat final (lei)
Diferență de regularizat 200N-7	10371	-	10371
Sume datorate anticipat 200N-6	3575*4 trim =14300	2770	11530

Suma de 8457 lei (achitată de reclamant cu chitanța seria 131 nr. 26633/26.01.200N+1) care ar trebui să stingă din debitul cel mai vechi, nu

schimbă cu nimic valoarea dobânzilor și penalităților, dar reduce debitul restant cu 8.457 lei din *Decizia de eșalonare emisă de ANAF cu nr. 82039/02.10.200N* pentru plata obligațiilor fiscale, modificată prin *Decizia 83057/03.11.200N*, întrucât aceasta cuprinde sumele până la data de 30.06.200N.

Obiecțiunea 5. *Solicităm refacerea de către expertul contabil a răspunsului la obiectivul nr. 6 prin raportare la Declarațiile estimative depuse de reclamant și să indice corect diferența dintre sumele imputate de pârâtă și cele corect și legal datorate cu titlu de obligații anticipate pe anul 200N-4 în baza fiecărei decizii emise.*

Răspuns la obiecțiunea 5. În primul rând, specificăm modalitatea de completare a „**Declarației privind venitul estimat/norma de venit**” potrivit (https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/formulare/dec_220_200N-1.pdf, accesat la data de 15.05.2021) instrucțiunilor aferente. Astfel, pentru **Secțiunea III „Date privind venitul estimat”** trebuie să avem în vedere următoarele aspecte:

„Contribuabilii care realizează venituri în mod individual și determină venitul net în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, completează declarația după cum urmează:

Rd. 1. **Venitul brut estimat** - se înscrie suma reprezentând **veniturile în bani** și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, *estimate a se realiza în anul fiscal în curs* de către contribuabili, atât din activitatea de bază, cât și din activități adiacente” (INSTRUCȚIUNI de completare a formularului „**220 Declarație privind venitul estimat/norma de venit**” Cod 14.13.01.13/3p)

Prin urmare, defalcarea pe perioade diferite (ani diferiți, în speță -200N-5-200N-4) a venitului estimat în declarația pentru 200N-4, potrivit unei metodologii parcurse de reclamant, *nu răspunde cerințelor de completare a Declarației estimative care se realizează pentru anul fiscal în curs.*

Pentru considerentele de mai sus, arătăm încă o dată că declarațiile privind veniturile estimate pentru anul 200N-4 depuse de contribuabil au fost analizate și au stat la baza formulării răspunsului la obiectivul 6. Astfel, recalcularea contribuției la asigurările sociale de sănătate a fost realizată în funcție de declarațiile nr. 169188/07.02.200N-4 pentru suma de 195.000 lei, nr. 8615229/17.06.200N-4 pentru suma de 65.765 lei și nr. 8613472/17.03.200N-4 pentru suma de 63.000 lei.

AJFP C prin Decizia de impunere nr. 82330/31.07.200N-4 revine asupra Deciziei cu nr. 84975/07/03.200N-4 privind plățile anticipate calculate la suma de 195.000 lei, corectându-se cu suma de 65.765 lei comunicată de contribuabil prin Declarația privind venitul anticipat pentru anul 200N-4, cu nr. 8613472/17.06.200N-4 și stabilește obligație privind plățile anticipate în sumă de 3.618 lei.

Contribuția rezultată prin raportare la Declarația nr. 8613472/17.03.200N-4 privind venitul estimat pentru anul 200N-4, pentru trimestrele II, III și IV 200N-3 se adaugă celei de 3.618 lei, astfel că pentru anul 200N-4 obligațiile de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale, existentă și în desfășurătorul din *ÎNTÂMPINAREA cu nr. 14498/22.10.200N+1*, depusă la dosarul cauzei, cuprinsă în toate anexele la deciziile de accesorii emise de ANAF C este de *6219 lei*.

Se menține răspunsul pentru obiectivul 6 al expertizei contabile care reflectă valoarea obligațiilor cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate stabilite anticipat, pentru anul 200N-4, în valoare de *6219 lei*.

Centralizat, situația obligațiilor anticipate calculate pe baza Declarațiilor estimative depuse de contribuabil, pentru anul 200N-4, este următoarea:

**Situația privind plățile anticipate cu titlu de CASS, pentru anul
200N-4, pe baza Declarațiilor 220 privind venitul estimat depuse de
contribuabil**

Declarația 220 privind venitul estimat / 200N-4	Suma estimată a veniturilor (lei)	Număr decizie plăți anticipate	Suma estimată a veniturilor (lei)	Suma actualizată a veniturilor (lei)	Formula de calcul	Suma obligației de plată (lei)
D 19188/ 07.02.200N-4	195000	84975/07.03 .200N-4	195000		195000*5. 5%/4	2682
D 85229/ 17.06.200N-4	65765	82330/31.07 .200N-4	195000	65765	65765*5.5 %-2682	936
D83472/ 17.06.200N-4	63000	83253/31.07 .200N-4		63000	63000*5,5/ 4*3	867
						867
						867
		TOTAL GENERAL				6219

În consecință, *obiecțiunea 5 este nefondată.*

Obiecțiunea 6. *Ulterior rezolvării corecte a obiectivului nr. 6, se impune și refacerea obiectivului nr. 7 cu indicarea diferenței dintre accesoriile imputate de pârâtă în Acord pentru obligațiile anticipate aferente anului 200N-4 și cele corect datorate prin raportare la cuantumul corect al contribuțiilor determinate la obiectivul nr. 6.*

Răspuns la obiecțiunea 6. *Menținem răspunsul elaborat în conținutul lucrării pentru obiectivul nr. 7.*

Obiecțiunea 7. *Solicităm refacerea obiectivului nr. 8 prin raportare la declarațiile estimative depuse de reclamant și nu la declarațiile finale emise de pârâtă, precum și cu excluderea cumulării tuturor sumelor din declarațiile estimative ca reprezentând baza de calcul și stabilirea valorii corecte și legale a contribuțiilor anticipate CASS pentru anul 200N-3 în baza fiecărei decizii emise pentru acest an.*

Răspuns la obiecțiunea 7. Pentru aceleași argumente privind venitul estimat pentru anul fiscal în curs (vezi INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 220 „*Declarație privind venitul estimat/norma de venit*” Cod 14.13.01.13/3p) amintite la *obiecțiunea 5*, susținem modalitatea de stabilire a obligațiilor anticipate privind contribuțiile la asigurările sociale de sănătate pusă în aplicare în expertiza contabilă. Sintetic, se prezintă informațiile în tabelul următor.

Tabelul 28

Situația diferențelor stabilite în determinarea obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate de către ANAF C și expertul contabil, aferente trim I și II- 200N-3

<i>Explicația</i>	<i>Venit estimat declarat de contribuabil</i>	<i>Debitul calculat de ANAF pentru trim I și II al anului 200N-3 (lei), cuprins în decizia de eșalonare</i>	<i>Venit estimat declarat de contribuabil în D 220/200N-3</i>	<i>Debitul calculat pe baza declarației 220 pentru anul 200N-3, ESTIMAT aferent trim I și II (lei)</i>	<i>Diferență (lei)</i>
<i>Valori cumulate, pentru trim I și II al anului 200N-3</i>		7439		7439	0
89972/04.03.200N-3	56000	771			
D90592/27.01.200N-3			56000	771	
88651/04.07.200N-3	83255	3808			
D19970/03.07.200N-3			83255	3808	
88695/04.07.200N-3	52000	2860			
D19991/03.07.200N-3			52000	2860	

Pe baza *declarațiilor estimative pentru anul 200N-3*, se analizează determinările în deciziile de impunere pentru obligații anticipate privind contribuția de asigurări sociale de sănătate emise de AJFP C și se constată că

declarațiile estimative făcute de contribuabil au stat la baza determinărilor realizate, în consecință, *obiecțiunea este neîntemeiată.*

Obiecțiunea 8. *Ulterior rezolvării corecte a obiectivului privind determinarea corectă a obligațiilor anticipate CASS pentru anul 200N-3, se impune și refacerea obiectivului nr. 9 cu indicarea diferenței dintre accesoriile imputate de pârâtă în Acord pentru obligațiile anticipate aferente anului 200N-3 și cele corect datorate prin raportare la cuantumul corect al contribuțiilor determinate.*

Răspuns la obiecțiunea 8. Menținem răspunsul elaborat în conținutul lucrării pentru obiectivul nr. 9.

Obiecțiunea 9. *Răspunsul la obiectivul nr. 10 este eronat, întrucât nu ține cont de Declarația estimativă depusă de reclamant pentru anul 200N-2 și de perioada indicată în aceasta și solicităm refacerea acestuia.*

Răspuns la obiecțiunea 9. Pentru acuratețea datelor, se redă în tabelul următor sub formă tabelară modalitatea de calcul a impunerii anticipate a contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Tabelul 29

Situația sumelor pentru plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, pentru anul 200N-2

<i>Explicația</i>	<i>Baza de calcul estimată (lei)</i>	<i>Contribuția calculată în decizia de eșalonare (lei)</i>	<i>Termen de plată</i>	<i>Baza de calcul estimată de contribuabil (lei)</i>	<i>Contribuția 5,5% (lei)</i>
Declarația 220 89675/30.01.200N-2				130000	7150
Decizia de impunere 89382/04.03.200N-2	130000	1788	25.03.200N-2		
		1788	25.06.200N-2		
		1788	25.09.200N-2		
		1788	21.12.200N-2		
TOTAL	130000	7152		130000	7150

Așadar, suma prevăzută pentru anul 200N-2 pentru *plățile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate* este de 7152 lei, potrivit estimării venitului de 130.000 lei realizată prin *Declarația 220 privind venitul estimat nr. 89675/30.01.200N-2*, pentru anul 200N-2, iar *obiecțiunea este neîntemeiată.*

Obiecțiunea 10. *Raportat la refacerea răspunsului la obiectivul nr. 10, se impune și refacerea obiectivului nr. 11 și stabilirea valorii accesoriilor aferente obligațiilor anticipate la CASS pentru anul 200N-2 corect calculate conform cerinței de la punctul anterior*

Răspuns la obiecțiunea 10. *Menținem răspunsul elaborat în conținutul lucrării pentru obiectivul nr. 11*

OBIECȚIUNI formulate de pârâtă

Obiecțiunea 1 (Obiectiv 1). *Să se stabilească ce sume au fost imputate reclamantului cu titlu de debit principal și cu titlu de accesorii în baza Deciziei de impunere nr. 9958/08.08.200N-4*

Răspuns la obiecțiunea 1. *Răspunsul expertului contabil argumentează că nu există un document cu titlu de decizie de impunere cu nr. 9958/08.08.200N-4, ci un număr de înregistrare în Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 emisă de CASJ C, dar cu data de 13.05.200N-4, decizie a cărei sumă este defalcată în evidențele AJFP C în valoarea de 25.900 lei menținută ca făcând parte din Decizia 9959/13.05.200N-4 și valoarea de 13.251 lei componentă a unei așa-zise Decizii 9958/08.08.200N-4 (care nu există) (totalul sumelor reprezentând obligații de plată principale înregistrează de fapt valoarea din Decizia 9959/13.05.200N-4 predată prin protocol AJFP C -39151 lei (în fapt 39621 lei valoarea din Decizia 9959/13.05.200N-4 – confirmată și de reprezentantul AJFP).*

Se prezintă tabelar răspunsul expertului la obiectivul 1 și argumentarea pentru formularea *obiecțiunii nr. 1* realizată de către AJFP C care creionează că este de acord cu răspunsul din Raportul de expertiză contabilă, confirmând existența unui număr de înregistrare 9958 din data de 13.05.200N-4 și nu existența unei Decizii cu numărul 9958/08.08.200N-4.

Situația comparativă (expert contabil –AJFP C), pentru obiectivul 1 al expertizei contabile

Tabelul 30

Obiectivul 1 al expertizei contabile	Răspuns formulat de expertul contabil - Suma (lei)	Formularea obiecțiunii de către AJFP C – Suma (lei)	
		<i>Termene de plată</i>	<i>Suma</i>
<i>Nr de înregistrare 9958/13.05.200N-4 în Decizia 9959/13.05.200N-4</i>	3575	25.03.200N-5	3575
<i>Nr de înregistrare 9958/13.05.200N-4 în Decizia 9959/13.05.200N-4</i>	895	25.06.200N-5	895
<i>Nr de înregistrare 9958/13.05.200N-4 în Decizia 9959/13.05.200N-4</i>	550	25.09.200N-5	550
<i>Nr de înregistrare 9958/13.05.200N-4 în Decizia 9959/13.05.200N-4</i>	550	25.12.200N-5	550
	<i>5570 (Tabelul 2 din expertiza contabilă)</i>	<i>5570 (p. 3 din Obiecțiuni)</i>	

Prin urmare, *nu există* un document cu titlu de decizie de impunere cu nr. 9958/08.08.200N-4, ci un număr de înregistrare din *13.05.200N-4 în Decizia 9959/13.05.200N-4* cu suma totală de 5.570 lei .

Obiecțiunea 2 (Obiectivul 3- în fapt). *Să se stabilească care este diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25900 lei sus-indicată calculate și imputate de pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate*

începând cu data de 11.11.200N-3 (INCORECT preluat din expertiza contabilă de către AJFP C)

Răspuns la obiecțiunea 2. Pentru acuratețea studiului prezentăm componența sumei de **25.900 lei**, cuprinsă în Decizia 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C

Componența sumei de 25900 lei aflată în evidența AJFP C, cuprinsă în Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 emisă de CASJ C

Tabelul 31

<i>Explicația</i>	<i>Suma (lei)</i>		<i>Total (lei)</i>
<i>AJFP C</i>	<i>Decizia nr. 9959/13.05.200N-4</i>	21430	25005
	<i>Decizia nr. 9959/13.05.200N-4</i>	3575	
	<i>Decizia nr. 9959/13.05.200N-4</i>	895	25900

În legătură cu obiecțiunea la acest obiectiv, se prezintă tabelar următoarea situație comparativă:

Situația comparativă pentru obiectivul 2 al expertizei contabile

Tabelul 32

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil – Accesorii la suma 25.900 lei</i>		<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C- Accesorii pentru suma de 25.900 lei</i>		<i>Diferențe (lei)</i>	
	<i>Dobânda</i>	<i>Penalitate</i>	<i>Dobânda</i>	<i>Penalitate</i>	<i>Dobândă</i>	<i>Penalitate</i>
<i>Obiectivul 2 al expertizei contabile (sume în lei)</i>						
11.11.200N-3-30.06.200N	6058	3566	6057	134	0	3432
	9624 (Tabelul 4)		6191 (p. 4)		3433	

Se observă că apar diferențe între valoarea penalităților determinate de expertul contabil și reprezentantul AJFP C. Cu privire la această diferență, justificarea AJFP este că penalitățile aferente sumei de **25.005 lei** (compusă din 21.430 lei -27.02.200N-5 și 3.575 lei -26.03.200N-5), au fost calculate de CASJ

C și introduse în Decizia 9959/13.05.200N-4 și că acestea au fost calculate anterior datei de 11.11.200N-3.

Prin urmare, din răspunsul dat de AJFP C la obiectivul 2 al expertizei contabile s-ar înțelege că între datele prezentate de expertul contabil și organul fiscal ar exista diferențe din cauza introducerii sumei reprezentând penalități în totalul Deciziei 9959/13.05.200N-4 (numai că analiza Deciziei nr. 9959/13.05.200N-4 reflectă suma la nivelul obligațiilor principale, adică 25.900 lei).

Studiul cu atenție al cerințelor privind obiectivul 2 demonstrează că accesoriile trebuie calculate începând cu 11.11.200N-3 și realizată comparația cu ce s-a perceput prin deciziile de impunere emise de AJFP C ***cum corect stabilește expertul contabil***, în consecință obiecțiunea este nefondată.

Obiecțiunea 3 (Obiectivul 3- în fapt). Să se stabilească care este diferența dintre valoarea accesoriilor aferente sumei de 25900 lei sus-indicată calculate și imputate de pârâtă și valoarea acestor accesorii dacă acestea sunt calculate începând cu data de 11.11.200N-3.

Răspuns la obiecțiunea 3. În primul rând, reprezentantul AJFP stabilește sume raportându-se la intervale de calcul diferite (pentru *obiectivul 2-accesorii* data limită superioară până la care se determină calculul acestora este 30.06.200N, iar pentru *obiectivul 3- diferența de accesorii* ia în calcul suma accesoriilor din deciziile emise înainte de 11.11.200N-3 și, inclusiv, din decizia 87972/30.09.200N – care nu face obiectul Acordului, prin urmare perioada de calcul a accesoriilor la care se raportează este 31.12.200N-5-30.09.200N). Rezultatele sunt prezentate tabelar mai jos:

Situația comparativă pentru obiectivul 3 al expertizei contabile

Tabelul 33

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil – Accesorii la suma 25900 lei</i>	<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C- Accesorii pentru suma de 25900 lei</i>
<i>Obiectivul 3 al expertizei contabile (sume în lei)</i>	<i>Diferențe față de sumele determinate de AJFP</i>	<i>Diferențe față de sumele determinate în Acord de ei înșiși</i>
<i>11.11.200N-3-30.06.200N</i>	5423	
<i>31.12.200N-5-30.09.200N</i>		9874

Concluzionez că AJFP C introduce în calcule o decizie (Decizia nr. 87972/30.09.200N) care *nu face obiectul Acordului* și nici nu este amintită în ”*INTÂMPINAREA*” *depusă la dosarul cauzei cu numărul 14498/22.10.200N+1*, în care se realizează un desfășurător al sumei cuprinse în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N, precum și deciziile emise înaintea perioadei de *11.11.200N-3 stabilită în Obiectivul 3*. Aceste Decizii determină diferența existentă între cele două situații: cea realizată de expert și cea realizată de reprezentantul AJFP C.

Obiecțiunea 4 (Obiectivul 4- în fapt). *Să se stabilească dacă plata efectuată de reclamant (prin chitanța seria 131 nr. 26633/26.01.200N+1, în sumă de 8622 lei reprezentând regularizarea pentru anul 200N-5 în valoare de 8457 lei și penalități de întârziere calculate de la data de 06.11.200N până la 26.01.200N+1 în valoare de 165 lei), stinge sau nu parțial debitul de 25900 lei imputat de pârâtă prin Decizia de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, astfel cum este indicat la pozițiile 1-3 din Tabelul din răspunsul la întâmpinare.*

Răspuns la obiecțiunea 4. În opinia AJFP C, regularizarea anului 200N-5 privind contribuția de asigurări sociale de sănătate se realizează prin decizia nr. 67619/ 06.09.200N, adică în trim IV al anului 200N (cu cinci ani mai târziu), iar

sumele achitate de reclamant nu pot stinge sume cu titlu de obligații anticipate (adică din suma de 25.900 lei) și nici nu a fost plătită în contul IBAN corespunzător, ci în cel de regularizări.

În acest context, se amintește că organul fiscal potrivit codului de procedură fiscală ar fi trebuit să stingă obligațiile principale fiscale în ordinea vechimii lor (indicate de contribuabil -CASS).

Obiecțiunea 5 (Obiectivul 5- în fapt). Să se stabilească care este *quantumul total al accesoriilor aferente Deciziei de impunere nr. 84975/07.03.200N-4 identice cu cea cu nr. 86497/07.03.200N-4 imputate de AJFP C în baza tuturor deciziilor de accesorii emise și indicate ca stand la baza emiterii deciziilor de eşalonare, ținându-se cont de eventuala dublă impunere cauzată de evidențierea cu 2 numere a aceleași decizii.*

Răspuns la obiecțiunea 5. Reprezentantul AJFP C este de acord cu răspunsul expertului contabil privitor la valoarea obligațiilor de plăți anticipate aferente deciziilor amintite în *obiectivul 5-* de 6219 lei, dar introduce în calcul aceeași Decizie nr. 87972/30.09.200N care nu face obiectul Acordului și, de asemenea, Decizia nr. 86989/30.06.200N-4.

Mai facem precizarea că Decizia cu nr. 84975/07.03.200N-4 pentru care se cere calculul accesoriilor în *obiectivul 5* este actualizată cu deciziile **nr. 82330/31.07.200N-4 și nr. 83253/31.07.200N-4**, iar data de 31.07.200N-4 când au loc actualizările nu justifică luarea în calcul a accesoriilor determinate până la 30.06.200N-4.

Sintetizând, calculul reprezentantului AJFP C pentru *obiectivul 5* al expertizei contabile este același cu al expertului contabil, excluzând accesoriile cuprinse în deciziile amintite (care nu se justifică).

Pentru acuratețea determinărilor prezentăm centralizat sumele amintite.

Situația comparativă pentru obiectivul 5 al expertizei contabile

Tabelul 34

<i>Explicația</i>	<i>Calculul expertului pentru obiectivul 7 (lei)</i>		<i>Calculul AJFP pentru obiectivul 7 (lei)</i>	
	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>
	2449	641	2449	641
86989/30.06.200N-4			109	402
87972/30.09.200N			114	16
<i>TOTAL</i>	<i>2449</i>	<i>641</i>	<i>2672</i>	<i>1059</i>
<i>Diferență (accesoriile din cele două decizii)</i>			109+114=223	402+16=418

Prin urmare, **obiecțiunea este nefondată.**

Obiecțiunea 6 (Obiectivul 6- în fapt). Să se calculeze diferența dintre debitul imputat reclamantei cu titlu de plăți anticipate pentru CASS pentru anul 200N-4, în baza deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-4 nr. 82330/31.07.200N-4, nr. 84975/07.03.200N-4 și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia.

Răspuns la obiecțiunea 6. În legătură cu argumentația reprezentantului AJFP C, facem precizarea că răspunsul expertului contabil vizează strict deciziile la care se face referire în obiectivul expertizei, iar valoarea determinate de expertul contabil și cea determinate de AJFP C este de **6219 lei** – plăți anticipate pentru anul 200N-4, prin urmare, *obiecțiunea este neîntemeiată.*

Obiecțiunea 7 (Obiectivul 7- în fapt). Să se stabilească care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 6 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii.

Răspuns la obiecțiunea 7. Valoarea accesoriilor este determinată corect de către expertul contabil pentru deciziile indicate de *obiectivul 7 al expertizei contabile* (aceleași sume sunt stabilite și de AJFP C pentru deciziile

84975/07.03.200N-4, 82330/31.07.200N-4 și 83253/31.07.200N-4, adică 2449 lei –dobânzi și 641 lei penalități)

Reprezentantul AJFP C introduce în calcul aceeași Decizie nr. 87972/30.09.200N care nu face obiectul Acordului și, de asemenea, Decizia nr. 86989/30.06.200N-4. Reprezentarea tabelară este următoarea:

Situația comparativă pentru obiectivul 7 al expertizei contabile

Tabelul 35

<i>Explicația</i>	<i>Calculul expertului pentru obiectivul 7 (lei)</i>		<i>Calculul AJFP pentru obiectivul 7 (lei)</i>	
	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>
	2449	641	2449	641
86989/30.06.200N-4			109	402
87972/30.09.200N			114	16
<i>TOTAL</i>	<i>2449</i>	<i>641</i>	<i>2672</i>	<i>1059</i>
<i>Diferență (accesoriile din cele două decizii)</i>			109+114=223	402+16=418

Facem precizarea că Decizia cu nr. 84975/07.03.200N-4 pentru care se cere calculul accesoriilor în obiectivul 7 este actualizată cu deciziile nr. 82330/31.07.200N-4 și nr. 83253/31.07.200N-4, iar data de 31.07.200N-4 este cea în care este actualizat debitul principal și nu putem lua în calcul accesoriile între 26.03.200N-4 și 30.06.200N-4.

Sintetizând, calculul reprezentantului AJFP C pentru obiectivul 7 al expertizei contabile este același cu al expertului contabil, fără a lua în calcul deciziile amintite (care nu se justifică), astfel ***obiecțiunea este neîntemeiată.***

Obiecțiunea 8 (Obiectivul 8- în fapt). Să se stabilească diferența dintre debitul imputat reclamantului cu titlu de plăți anticipate la CASS pentru trim I și II ale anului 200N-3 în baza declarațiilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-3 nr. 89972/04.03.200N-3, nr. 88651/04.07.200N-3, nr.

88695/04.07.200N-3, nr. 87101/04.07.200N-3 și debitul corect și legal are ar fi trebuit imputat acestuia pe cele două trimestre.

Răspuns la obiecțiunea 8. Întrucât din explicațiile în susținerea obiecțiunii 8 nu rezultă nici un fel de critică adusă răspunsului la obiectivul 8 al expertizei contabile, iar determinările reprezentantului AJFP C (21.641 lei plăți anticipate pentru anul 200N-3) sunt total neclare, prezentăm în format tabelar diferențele stabilite pentru obligațiile de plată anticipate aferente trim I și II- 200N-3, comparativ cu cele stabilite de AJFP.

Susținem determinările efectuate și prezentate în sinteză mai jos.

Tabelul 36

Situația diferențelor stabilite în determinarea obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate de către ANAF C și expertul contabil, aferente trim I și II- 200N-3

<i>Explicația</i>	<i>Venit estimat declarat de contribuabil</i>	<i>Debitul calculat de ANAF pentru trim I și II al anului 200N-3 (lei), cuprins în decizia de eșalonare</i>	<i>Venit estimat declarat de contribuabil în D 220/ 200N-3</i>	<i>Debitul calculat pe baza declarației 220 pentru anul 200N-3, ESTIMAT aferent trim I și II (lei)</i>	<i>Diferență (lei)</i>
Valori cumulate, pentru trim I și II al anului 200N-3		7439		7439	0
89972/04.03.200N-3	56000	771			
D90592/27.01.200N-3			56000	771	
88651/04.07.200N-3	83255	3808			
D19970/03.07.200N-3			83255	3808	
88695/04.07.200N-3	52000	2860			
D19991/03.07.200N-3			52000	2860	

Se observă ca valoarea diferențelor între determinările realizate de expertul contabil și AJFP C este 0 (zero), prin urmare, obiecțiunea 8 este nefondată.

Obiecțiunea 9 (Obiectivul 9- în fapt). Care este valoarea accesoriilor aferente fiecăreia dintre deciziile indicate la punctul 8 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare și până la data emiterii de eşalonare din 02.10.200N.

Răspuns la obiecțiunea 9. Referitor la obiecțiunea nr. 9 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 9, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 9 al expertizei contabile

Tabelul 37

Explicația	Răspuns formulat de expertul contabil		Formularea obiecțiunii de către AJFP C		Diferențe	
	Dobânzi	Penalități	Dobânzi	Penalități	Dobânzi	Penalități
Obiectivul 9 al expertizei contabile (sume în lei)	2723	1627	2744	1641	21	13
	(Tabelul 17 al expertizei contabile)					

Se observă că diferențele de calcul sunt ne semnificative, în consecință, **nu se justifică obiecțiunea.**

Obiecțiunea 10 (Obiectivul 10- în fapt). Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de către reclamant cu titlu de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-2.

Răspuns la obiecțiunea 10. Referitor la obiecțiunea nr. 10 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și

pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 10, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 10 al expertizei contabile

Tabelul 38

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil</i>	<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C</i>	<i>Diferențe</i>
Obiectivul 10 al expertizei contabile (sume în lei)	Debit	Debit	Debit
	7152	7152	0
	(Tabelul 18 al expertizei contabile)		

Se observă că diferența este 0 (zero), prin urmare, **obiecțiunea este nefondată.**

Obiecțiunea 11 (Obiectivul 11- în fapt). Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS pe anul 200N-2 nr. 89382/04.03.200N-2 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Răspuns la obiecțiunea 11. Referitor la obiecțiunea nr. 11 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 11, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 11 al expertizei contabile

Tabelul 39

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil</i>		<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C</i>		<i>Diferențe</i>	
	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>
Obiectivul 11 al expertizei contabile (sume în lei)	1096	592	1096	592	0	0
	(Tabelul 19 al expertizei contabile)					

Se observă că diferența este 0 (zero), prin urmare, **obiecțiunea este nefondată.**

Obiecțiunea 12 (Obiectivul 12- în fapt). Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlul de plăți anticipate la CASS pe anul 200N-1.

Răspuns la obiecțiunea 12. Referitor la obiecțiunea nr. 12 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 12, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 12 al expertizei contabile
Tabelul 40

Explicația	Răspuns formulat de expertul contabil	Formulara obiecțiunii de către AJFP C	Diferențe
Obiectivul 12 al expertizei contabile (sume în lei)	Debit	Debit	Debit
	10728	10728	0
	(Tabelul 20 al expertizei contabile)		

Se observă că nu există diferențe, prin urmare, **obiecțiunea este nefondată**

Obiecțiunea 13 (Obiectivul 13- în fapt). Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS pe anul 200N-1 nr. 80057/16.02.200N-1 imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Răspuns la obiecțiunea 13. Referitor la obiecțiunea nr. 13 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 13, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 13 al expertizei contabile

Tabelul 41

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil</i>		<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C</i>		<i>Diferențe</i>	
	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>	<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>
<i>Obiectivul 13 al expertizei contabile (sume în lei)</i>	694	348	694	348	0	0
	<i>(Tabelul 21 al expertizei contabile)</i>					

Nu există diferențe, în concluzie, obiecțiunea este nefondată.

Obiecțiunea 14 (Obiectivul 14 - în fapt). Să se stabilească care este debitul total corect și legal datorat de reclamant cu titlu de plăți anticipate la CASS pe anul 200N.

Răspuns la obiecțiunea 14. Referitor la obiecțiunea nr. 14 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 14, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 14 al expertizei contabile

Tabelul 42

<i>Explicația</i>	<i>Răspuns formulat de expertul contabil</i>	<i>Formularea obiecțiunii de către AJFP C</i>	<i>Diferențe</i>
<i>Obiectivul 14 al expertizei contabile (sume în lei)</i>	<i>Debit</i>	<i>Debit</i>	<i>Debit</i>
	8844	8844	0
	<i>(Tabelul 22 al expertizei contabile)</i>		

Nu există diferențe, în consecință, obiecțiunea este nefondată.

Obiecțiunea 15 (Obiectivul 15 - în fapt). Să se stabilească care este valoarea obligațiilor accesorii aferente Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de CASS, pe anul 200N, nr. 85344/20.02.200N imputate de AJFP C prin deciziile de accesorii ulterioare.

Răspuns la obiecțiunea 15. Referitor la obiecțiunea nr. 15 determinările efectuate de reprezentantul AJFP C sunt aceleași cu ale expertului contabil și pentru facilitarea studiului prezentăm centralizat, rezultatele pentru obiectivul 15, în tabelul următor.

Situația comparativă pentru obiectivul 15 al expertizei contabile
Tabelul 43

Explicația	Răspuns formulat de expertul contabil		Formularea obiecțiunii de către AJFP C		Diferențe	
	Dobânzi	Penalități	Dobânzi	Penalități	Dobânzi	Penalități
Obiectivul 15 al expertizei contabile (sume în lei)	44	22	84	41	40	19
	(Tabelul 23 al expertizei contabile)					

Facem precizarea că răspunsul expertului vizează strict decizia indicată în conținutul obiectivului, pe când reprezentantul AJFP C ia în calcul din nou Decizia nr. 87972/30.09.200N și încă o Decizie cu nr. 830163364289/31.12.200N care nu fac obiectul Acordului privind eșalonarea la plată și nu apar în desfășurătorul din ÎNTÂMPINAREA cu nr. 14498/22.10.200N+1, depusă la dosarul cauzei, deci **obiecțiunea este nefondată.**

Obiecțiunea 16 (Obiectivul suplimentar - în fapt). Să se stabilească care sunt toate titlurile de creanță (deciziile de impunere sau de accesorii cu titlu de CASS) în baza cărora s-a imputat suma totală de 112789 lei din Acordul de eșalonare și care este suma imputată de AJFP C în baza fiecărui titlu de creanță în parte.

Răspuns la obiecțiunea 16. Prezentăm centralizat răspunsul la obiectivul suplimentar care face comparația cu determinările AJFP C și din care se observă diferențele ne semnificative.

Tabelul 44

Situația comparativă a sumelor reprezentând obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții sociale de sănătate și accesorii determinate de AJFP C și expertul contabil, pentru perioada 200N-5-200N

<i>Explicația</i>	<i>Debite (lei)</i>	<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
Decizia de eşalonare AJFP C	77973	29050	5766
Rezultate obținute de expertul contabil potrivit calculelor și anexelor la deciziile de impunere accesorii	77973	29297	5754
Diferențe	-	247	12

AJFP face precizarea cum *CORECT Raportul de expertiză nu ia în calcul dobânzi și penalități de întârziere pentru Decizia nr. 87972/30.09.200N care nu face obiectul Acordului de eşalonare a plăților și nu a fost prezentată în desfășurătorul din ÎNTÂMPINAREA cu nr. 14498/22.10.200N+1, depusă la dosarul cauzei.*

Așadar, aserțiunile expertului pentru obiecțiunile exprimate de reclamant și de reprezentantul AJFP C susțin rezultatele determinate în expertiza contabilă.

Prezentul raport conține..... de pagini.

C, Data.....

Întocmit,

Carnet de expert nr.

3.3. RĂSPUNS LA OBIECȚIUNI LA RĂSPUNSUL LA OBIECȚIUNILE FORMULATE EXPERTIZEI CONTABILE

CUPRINS

3.3.1. INTRODUCERE	265
3.3.2. DESCRIEREA ANALIZEI ÎNTREPRINSE.....	269
3.3.3. CONCLUZII.....	288

**RAPORT DE
EXPERTIZĂ CONTABILĂ
- RĂSPUNS LA OBIECȚIUNI LA RĂSPUNSUL LA OBIECȚIUNILE
FORMULATE -**

3.3.1. INTRODUCERE

În dosarul nr. XXXX/62/200N+1, aflat pe rolul *Tribunalului C*, părțile implicate în proces fiind: SE, cu sediul procesual ales la SCA jud. C, în calitate de *reclamant* în contradictoriu cu: *AJFP, DGRFP, C*, cu sediul în jud. C, în calitate de *pârâtă*.

La *Răspunsul la obiecțiunile formulate raportului de expertiză contabilă întocmit de expertul desemnat* s-au formulat *obiecțiuni* de către reclamantul SE, cu sediul procesual ales la SCA C, jud. C.

Obiectul dosarului îl constituie acțiunea pentru „*anularea în parte a deciziilor de impunere și a deciziilor accesorii*” în ceea ce privește contribuțiile de asigurări sociale de sănătate formulată de SE, cu sediul procesual ales la SCA C, jud. C, în contradictoriu cu pârâtele *ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE (AJFP) și DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE (DGRFP), C*.

Prin cererea de chemare în judecată se contestă modul de calcul al debitelor și accesoriilor cuprinse în Decizia 82039/02.10.200N, modificată prin Deciziile nr. 83058/03.11.200N și nr. 83057/03.11.200N, defalcate de ANAF în documentul „*Întâmpinare*” cu nr. 14498/22.10.200N, depus la dosarul cauzei.

Împrejurările și circumstanțele în care a luat naștere litigiul sunt prezentate succint astfel:

Reclamantul SE formulează o *Plângere prealabilă către CASA DE ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE A JUDEȚULUI C*, în mai 200N-2, prin care solicită anularea Deciziilor de impunere nr. 9958/13.05.200N-4 și 9959/13.05.200N-4 pentru o valoare a obligațiilor de plată în cuantum total de 39621 lei la care se adaugă accesoriile aferente, respinsă prin *Decizia X/01.07.200N-2*. Prin protocolul de preluare creanțe de la CNAS –CASJ C, ANAF preia Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 cu obligații în valoare de 39.621 lei, sumă regăsită în Decizia de eşalonare emisă de ANAF nr. 82039/02.10.200N (dar cu valoarea totală de 39151 lei). Referitor la poziția ”*Decizia nr. 9958/13.05.200N-4*”, amintită de către ANAF ca număr de decizie cu data de 08.08.200N-4 (*9958/08.08.200N-4*), din documentele expertizate se observă că este de fapt un număr de ordine generat în *Decizia cu nr. 9959/13.05.200N-4*, prin urmare, *nu sunt două decizii ci una singură cu nr. 9959/13.05.200N-4 cu valoarea de 39.621 lei*.

Începând cu iulie 200N-4, aceste sume (25.900 lei din Decizia 9959/13.05.200N-4 și, respective, 13.251 lei D-9958/08.08.200N-4) sunt cuprinse în deciziile emise de ANAF C, fără ca reclamantul să aibă un răspuns concret de la CNAS-CASJ C asupra componenței acestora.

Astfel că prin cererea de chemare în judecată SE solicită anularea în parte a deciziilor de impunere obligații de plată și a deciziilor de accesorii numai în ceea ce privește contribuțiile de asigurări sociale de sănătate (Deciziile de impunere nr. 9958/08.08.200N-4, 9959/13.05.200N-4, 84975/07.03.200N-4, 86497/07.03.200N-4, 82330/31.07.200N-4, 83253/31.07.200N-4, 89972/04.03.200N-3, 88651/04.07.200N-3, 88695/04.07.200N-3, 87101/04.07.200N-3, 89382/04.03.200N-2, 80057/16.02.200N+9, 83644/20.02.200N; Decizia 81511/31.12.200N-3 și Anexa la Decizia 81511/31.12.200N-3; Decizia 87186/31.03.200N-2 și Anexa la Decizia 87186/31.03.200N-2; Decizia 82759/30.06.200N-2 și Anexa la Decizia

82759/30.06.200N-2; Decizia 83502/30.09.200N-2 și Anexa la Decizia 83502/30.09.200N-2)

Prin *Decizia de eşalonare emisă de ANAF nr. 82039/02.10.200N* se întocmește un grafic de rambursare a obligațiilor (debite și accesorii defalcate în *ÎNTÂMPINAREA*, depusă în cauza de față, cu nr. 14498/22.10.200N) pe o perioadă de 60 de luni.

Pentru stabilirea corectitudinii calculelor cuprinse în deciziile ce fac obiectul sumei de 112.789 lei, preluată în decizia de eşalonare amintită, reclamantul solicită în dosarul XXXX/62/200N proba cu expertiza contabilă împotriva căreia au fost formulate de către *reclamant obiecțiuni la Răspunsul la obiecțiunile la raport, denumite în continuare **OBIECȚIUNI***, astfel:

OBIECȚIUNI FORMULATE DE RECLAMANT

1. *Care este suma inclusă în Acordul de eşalonare în baza Deciziei de impunere nr. 9958/08.08.200N-4 și să indice expertul din ce este aceasta compusă (cât reprezintă debit principal și cât reprezintă accesorii).*

2. *Care este cuantumul total al accesoriiilor calculate și incluse în Acord de către pârâtă, aferent Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4.*

3. *Refacerea răspunsului la obiecțiuni raportat la Declarațiile depuse de reclamant: Declarația 19188/07.02.200N-4, Declarația nr. 85229/17.06.200N-4, Declarația nr. 83472/17.06.200N-4, pentru anul 200N-4.*

4. *Refacerea corespunzătoare a calculului accesoriiilor aferente obligațiilor anticipate pentru anul 200N-4, raportat la debitul de 5352 lei și nu la cel de 6219 lei avut în vedere de pârâtă.*

5. *Indicarea valorii contribuțiilor anticipate pentru anul 200N-3 rezultate pe baza declarațiilor depuse de reclamant, a perioadelor vizate în fiecare declarație și a prevederilor legale. De asemenea, se solicită justificarea legală a*

modalității de calcul a contribuțiilor prin cumulul tuturor veniturilor declarate succesiv de contribuabil în cursul unui an fiscal.

6. *Urmare a stabilirii corecte a debitului datorat cu titlu de contribuții anticipate pe 200N-3, să se calculeze accesoriile legal datorate și cele imputate de pârâtă.*

7. *Să se explice dacă este corectă modalitatea de imputare a obligațiilor anticipate CASS pentru anul 200N-2 efectuată de pârâtă (luând în considerare că Declarația privind venitul estimat nr. 89675/30.01.200N-2 privește perioada 16.05.200N-3 -31.12.200N-2) și să-și argumenteze răspunsul din punct de vedere legal și tehnic.*

Materialul documentar care a stat la baza elaborării **lucrării privind răspunsul la obiecțiunile la Răspunsul la obiecțiunile formulate expertizei** constă în:

*** Dosarul cauzei, aflat pe rolul **TRIBUNALULUI C**;

*** Documentele prezentate de *reclamantul SE*, prin reprezentantul convențional *avocat și de către AJFP C*.

Etapă de documentare a elaborării răspunsului la **obiecțiunile** formulate **Răspunsului la obiecțiunile raportului de expertiză contabilă** a cuprins studiul următoarelor înscrisuri:

- Deciziile de impunere pentru perioada 200N+3-200N, împreună cu titlurile executorii emise;
- Decizia de eșalonare la plată a obligațiilor fiscale nr. 82039 din 02.10.200N și *documentația care a stat la baza acesteia*;
- Deciziile de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, 84975/07.03.200N-4, 86497/07.03.200N-4, 82330/31.07.200N-4, 83253/31.07.200N-4, 89972/04.03.200N-3, 88651/04.07.200N-3, 88695/04.07.200N-3,

87101/04.07.200N-3, 89382/04.03.200N-2, 80057/16.02.200N+9,
83644/20.02.200N;

- Decizia 81511/31.12.200N-3 și Anexa la Decizia 81511/31.12.200N-3;
- Decizia 87186/31.03.200N-2 și Anexa la Decizia 87186/31.03.200N-2;
- Decizia 82759/30.06.200N-2 și Anexa la Decizia 82759/30.06.200N-2;
- Decizia 83502/30.09.200N-2 și Anexa la Decizia 83502/30.09.200N-2;
- Declarațiile 220 privind venitul estimat pentru anii 200N-4, 200N-3, 200N-2;
- Fișa analitică și sintetică a contribuabilului SE, cu privire la sumele reprezentând contribuții la asigurările sociale de sănătate pentru perioada 200N+3-200N-2.

Față de cele arătate mai sus, în conformitate cu **obiecțiunile** formulate lucrării *Răspuns la obiecțiunile formulate expertizei contabile de către reclamantul SE* și încuviințate de instanță, în baza documentelor aflate la dosar și a celor solicitate s-a analizat situația generatoare a litigiului și s-au elaborat **răspunsurile la obiecțiunile la Răspunsul la obiecțiunile formulate expertizei contabile.**

3.3.2 DESCRIEREA ANALIZEI ÎNTREPRINSE

Pornind de la **obiecțiunile la Răspunsul la obiecțiunile formulate**, s-a analizat materialul documentar, referitor la modalitatea de calcul a debitelor și accesoriilor cuprinse în Decizia 82039/02.10.200N, modificată prin Deciziile nr. 83058/03.11.200N și nr. 83057/03.11.200N, defalcate de ANAF și comunicate prin documentul „Întâmpinare” cu nr. 14498/22.10.200N, după la dosarul cauzei, în vederea elaborării lucrării privind **răspunsurile la obiecțiunile la Răspunsul la obiecțiunile formulate expertizei.**

OBIECȚIUNI formulate de reclamant

Obiecțiunea 1. Care este suma inclusă în Acordul de eșalonare în baza Deciziei de impunere nr. 9958/08.08.200N-4 și să se indice din ce este aceasta compusă (cât reprezintă debit principal și cât reprezintă accesorii).

Pentru a răspunde la ***obiecțiunea 1*** formulată de reclamant, materialele examinate sunt următoarele:

- Adresa de preluare creanțe de la CASJ C, pentru persoana SE, în anul 200N-4;
- Deciziile de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C

Considerăm că răspunsul referitor la așa-zisa Decizie nr. 9958/08.08.200N-4 elaborat în ***Răspunsul la obiecțiunile formulate expertizei*** a fost destul de clar și a utilizat o serie de argumente cu date precise și imagini referitoare la modul cum s-a propagat folosirea unui termen („***decizie***”-care a dat naștere *efectului „bulgăre de zăpadă”*) fără să existe bază de fundamentare, în afara unui număr de ordine într-o altă Decizie (*Decizia 9959/13.05.200N-4*) a *cărei valoare este de 39.151 lei.*

O primă concluzie desprinsă din derularea rezolvării expertizei ca mijloc de probă și a răspunsului la obiecțiunile formulate expertizei se referă la lipsa de atenție acordată de către reclamant ***secțiunii 3.2.2. „Descrierea analizei întreprinse”*** unde se argumentează temeinic că *nu a fost validată de către expert existența unei Decizii 9958/08.08.200N-4, ci că suma aferentă acestui „document” amintit la numărul de ordine 4 și 5 din desfășurătorul din „Întâmpinarea nr. 14498/22.10.200N”* depusă la dosarul cauzei este inclusă în *Decizia nr. 9959/13.05.2021 (a cărei existență nu o contestă nimeni, dar nici nu vorbește de valoarea ei).*

Prin urmare, suma cuprinsă în *Decizia 9959/13.05.200N-4*, preluată prin protocol de la CASJ C de către ANAF C, are în componență valoarea de 25.900 lei (*nr. crt. 1,2 și 3- documentul 9959/13.05.200N-4*), 12.701 lei (*nr. crt. 4-*

documentul 9958/08.08.200N-4) și 550 lei (nr. crt. 5- documentul 9958/08.08.200N-4), corespunzător desfășurătorului din înscrisul „INTÂMPINARE” cu numărul 14498/22.10.200N, existent la dosarul cauzei.

Obiecțiunea făcută de reclamant folosește același termen „Decizia de impunere nr. 9958/08.08.200N-4” pentru care răspunsul expertului este foarte clar: *nu am documentat o astfel de Decizie pe parcursul expertizei contabile, iar suma de 12.701 lei și 550 lei a fost luată în calcul ca parte componentă a sumei cuprinsă în Decizia 9959/13.05.200N-4 –obligații privind cass, preluate prin protocol de ANAF aferente contribuabilului SE.*

În final, răspunsul strict matematic la solicitarea reclamantului este următorul: Debit evidențiat în baza numărului 9958/08.08.200N-4 – 12.701 lei și 550 lei, în total 13.251 lei. Reprezentată tabelar, valoarea de 13.251 lei are următoarea componență din Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 emisă de CASJ C.

Tabelul 1

Componența sumei cuprinsă în titlul executoriu nr. 80960/16.09.200N-4

<i>Explicația</i>	<i>Scadența</i>	<i>Nr de înregistrare în Decizia nr. 9959/13.05.200N-4</i>	<i>Data înregistrării</i>	<i>Contribuția datorată (lei)</i>	
Regularizare pentru anul 200N+4	28.09.200N+5	90951	13.05.200N-4	12.151	12701
Contribuție anticipată pentru trim III anul 200N+5	25.09.200N+5	9958	13.05.200N-4	550	
Contribuție anticipată pentru trim III anul 200N+5	25.12.200N+5	9958	13.05.200N-4	550	
<i>Suma cuprinsă în titlul executoriu nr. 80960/16.09.200N-4</i>				13.251	

Prezentarea centralizată a debitului și accesoriilor se realizează în tabelul următor.

Tabelul 2

Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată preluate prin protocol de la CASJ C (200N+5-200N-4)

Nr. crt.	Decizia de impunere accesorii	Obligații de plată 200N+5, preluate de la CASJ C	Accesorii 200N-4-02.200N	
			Dobânzi	Penalități
1	Decizia 83788/31.12.200N-4	550	83	83
		12701	2347	1905
			2430	1988
2	Decizia 82763/31.03.200N-3	550	18	
		12701	418	
			436	
3	Decizia 81511/31.12.200N-3	550	45	
		12701	1048	
			1093	
4	Decizia 87186/31.03.200N-2	550	15	
		12701	343	
			358	
5	Decizia 82759/31.06.200N-2	550	15	
		12701	347	
			362	
6	Decizia 83502/30.09.200N-2	550	15	
		12701	351	
			366	
7	Decizia 80225/31.12.200N-2	550	15	
		12701	351	
			366	
8	Decizia 88532/31.03.200N+9	550	10	
		12701	231	
			241	
9	Decizia 80295/30.06.200N+9	12701	231	
		550	10	
			241	

10	Decizia 83521/30.09.200N+9	12701	234	
		550	10	
			241	
11	Decizia 87760/31.12.200N+9	12701	234	
		550	10	
			244	
12	Decizia 89488/31.03.200N	12701	229	
		550	10	
			239	
13	Decizia 84761/30.06.200N	12701	231	
		550	10	
			239	
		13251	6861	1988

În consecință, pe numărul curent 4 și, respectiv, 5 din desfășurătorul la „*Întâmpinarea nr. 14498/22.10.200N*” este evidențiat debitul de *13.251 lei* aferent unui document *care nu există*, dar a cărei sumă este inclusă în *Decizia nr. 9959/13.05.200N-4-reprezentând contribuții anticipate la asigurările sociale de sănătate*, cu accesorii de *8.849 lei (6.861 lei -dobânzi și 1988 lei - penalități*, pentru perioada 200N+5-02.200N)- sume cuprinse în *Acordul de eșalonare*.

Obiecțiunea 2. *Care este cuantumul total al accesoriilor calculate și incluse în Acord de către pârâtă, aferent Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4.*

Pentru a răspunde obiecțiunii nr. 2 s-a studiat documentul „*INTÂMPINARE*” *depus la dosarul cauzei cu numărul 14498/22.10.200N*, în care se realizează un desfășurător al sumei cuprinse în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N.

Având în vedere obiecțiunea formulată arătăm că din Decizia 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C și predată prin protocol către AJFP C, este extrasă suma de 25.900 lei, utilizată de AJFP ca valoare a Deciziei 9959/13.05.200N-4 și menționată în desfășurătorul sumei cuprinse în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N. Cuantumul de 25.900 lei este rezultatul însumării valorilor 21.430 lei – diferență de regularizat 200N+3 și sume datorate anticipat 200N+4, 3575 lei – sume datorate martie 200N+5 și 895 lei- sume datorate iunie 200N+5.

Componența sumei de 25.900 lei cuprinsă în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N este redată mai jos, potrivit desfășurătorului la *Întâmpinarea cu numărul 14498/22.10.200N, depusă la dosarul cauzei.*

Tabelul 3

Situația sumei cuprinsă în desfășurător la *"Întâmpinare"* cu număr de *Decizie 9959/13.05.200N-4, predată de CASJ C la AJFP C*

<i>Explicația</i>	<i>Număr decizie</i>	<i>Suma (lei)</i>	<i>Total (lei)</i>
<i>AJFP C</i>	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	21430	25.900
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	3575	
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	895	

Prin urmare, sumele preluate de AJFP C de la CASJ C extrase din Decizia 9959/13.05.200N-4 și cuprinse în Acordul de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificat prin Decizia 83057/03.11.200N, evidențiate la numerele de ordine 1, 2 și, respectiv, 3 din desfășurătorul la *"Întâmpinare"* sunt în cuantum de 25.900 lei (valoarea Deciziei emisă de CASJ C cu nr. 9959/13.05.200N-4 fiind de 39.151 lei, adică 25.900 lei plus 13.251 lei din obiecțiunea I).

Cuantumul total al accesoriilor calculate și incluse în Acord de către pârâtă, aferent Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, utilizată în desfășurătorul din documentul INTÂMPIOINARE, cu numărul 14498/22.10.200N, depus la dosarul cauzei, a cărei valoare evidențiată este de 25.900 lei, se prezintă centralizat mai jos.

Tabelul 4

Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată preluate prin protocol de la CASJ C (200N+5-200N-4) DIN Decizia nr. 9959/13.05.200N-4

<i>Nr. crt.</i>	<i>Decizia de impunere accesorii</i>	<i>Obligații de plată 200N+5, preluate de la CASJ C</i>	<i>Accesorii 200N-4-02.200N</i>	
			<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
1	Decizia 87521/31.12.200N+5	22158	1897	
2	Decizia 86989/30.06.200N-4	2682	109	402
3	Decizia 83788/31.12.200N-4	22158	3235	
		3317	728	
		895	197	134
4	Decizia 82763/31.03.200N-3	22158	729	
		3317	109	
		895	29	
5	Decizia 81511/31.12.200N-3	22156	1828	
		3317	274	
		895	74	
6	Decizia 87186/31.03.200N-2	22156	599	
		3317	90	
		895	24	
7	Decizia 82759/31.06.200N-2	22156	605	
		3317	91	
		895	24	
8	Decizia 83502/30.09.200N-2	22154	611	
		3317	92	
		895	25	
9	Decizia 80225/31.12.200N-2	22154	611	
		3317	92	
		895	25	

10	Decizia 88532/31.03.200N+9	22154	406	
		3317	60	
		895	16	
11	Decizia 80295/30.06.200N+9	21900	797	
		3575	130	
		895	16	
12	Decizia 83521/30.09.200N+9	21900	403	
		3575	66	
		895	16	
13	Decizia 87760/31.12.200N+9	21900	403	
		3575	66	
		895	16	
14	Decizia 89488/31.03.200N	21430	386	
		3575	64	
		895	16	
15	Decizia 84761/30.06.200N	21430	390	
		3575	65	
		895	16	
			15430	536

În consecință, cuantumul total al accesoriilor calculate și incluse în Acord de către AJFP C, pentru suma *de 25.900 lei preluată DIN Decizia nr. 9959/13.05.2021 este de 15.966 lei, reprezentând dobânzi de 15.430 lei și penalități de 536 lei.*

Obiecțiunea 3. *Refacerea răspunsului la obiecțiuni raportat la Declarațiile depuse de reclamant: Declarația 19188/07.02.200N-4, Declarația nr. 85229/17.06.200N-4, Declarația nr. 83472/17.06.200N-4, pentru anul 200N-4.*

Reiterăm răspunsul elaborat în **Răspunsul la obiecțiunile formulate expertizei contabile**, pentru acest punct al obiecțiunilor, în sensul că declarațiile pentru veniturile estimate pentru anul 200N-4 depuse de contribuabil, cu nr. 19188/07.02.200N-4 pentru suma de 195.000 lei, nr. 85229/17.06.200N-4 pentru

suma de 65.765 lei și nr. 83472/17.06.200N-4 pentru suma de 63.000 lei, au fost analizate și au stat la baza *recalculării contribuției la asigurările sociale de sănătate*.

Astfel, AJFP C prin Decizia de impunere nr. 82330/31.07.200N-4 revine asupra Deciziei cu nr. 84975/07.03.200N-4 privind plățile anticipate calculate la suma de 195.000 lei, **corectându-se** cu suma de 65.765 lei comunicată de contribuabil prin Declarația privind venitul anticipat pentru anul 200N-4, cu nr. 85229/17.06.200N-4 și stabilește obligații privind plățile anticipate în sumă de 3.618 lei.

Contribuția rezultată prin raportare la Declarația nr. 83472/17.06.200N-4 privind venitul estimat pentru anul 200N-4- pentru suma de 63.000 lei, aferentă trimestrelor II, III și IV-200N-4 (867 lei/trimestru) se adaugă celei de 3.618 lei, astfel că pentru anul 200N-4 obligațiile de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, existente și în desfășurătorul din *ÎNTÂMPINAREA cu nr. 14498/22.10.200N*, depusă la dosarul cauzei, cuprinse în toate anexele la deciziile de accesorii emise de ANAF C înregistrează valoarea de *6219 lei (adică 3618 lei+867 lei/trim II +867 lei/trim III +867 lei/trim IV=6219 lei)*. Nu este cazul să amintim că Declarația nr. 83472/17.06.200N-4 este depusă înainte de termenul de plată pentru trimestrul II 200N-4 (25.06.200N-4) și, prin urmare, plățile anticipate cuprind și trimestrul II.

Pentru înțelegerea argumentării răspunsului la această obiecțiune sunt esențiale prevederile art. 296[^]22- Baza de calcul și 296[^]24 – Plăți anticipate cu titlu de contribuții din Codul fiscal.

De asemenea, art. 81 și 82 din Codul fiscal (existent în arhiva de pe site-ul ANAF), clarifică modul de întocmire a „Declarației privind venitul estimat și metodologia de stabilire a plăților anticipate”.

Trebuie reținut din cuprinsul art. 82 că plățile anticipate se stabilesc ori de câte ori se depune o declarație privind venitul estimat pentru anul fiscal în curs și,

de asemenea, că solicitarea emiterii unei noi decizii de plată anticipată potrivit art. 81 din Codul fiscal se face prin depunerea unei declarații privind venitul estimat, conform *Normelor metodologice- punctul 170*.

Prin urmare, în mod corect organul fiscal a procedat la analiza tuturor declarațiilor privind venitul estimat/norma de venit pentru anul fiscal 200N-4.

Mai mult decât atât, „*Declarația privind venitul estimat/ norma de venit – Cod 220*” se depune și pe surse de venit, astfel încât explicația reclamantului privind scopul acesteia în sensul de rectificare a unor sume nu poate fi reținută ca validă în toate cazurile.

Contribuabilul a depus la aceeași dată, *17.06.200N-4*, două declarații care se refereau la venitul estimat pe 200N-4 și care au cuprins trimestrul II al anului 200N-4, întrucât au fost înregistrate înainte de termenul de plată a contribuției anticipate -*25.06.200N-4* (Declarația *85229/17.06.200N-4* pentru suma de 65.765 lei și nr. *83472/17.06.200N-4* pentru suma de 63.000 lei). Astfel, pentru trim. II 200N-4, intervin din recalcularea obligațiilor aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate sumele *936 lei și 867 lei*.

Deci, potrivit prevederilor Codului fiscal menționate mai sus, valoarea debitului stabilit cu titlu de plăți anticipate aferente contribuțiilor pentru asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4 este de *6.219 lei*- determinate pe baza Declarațiilor nr. *19188/07.02.200N-4* pentru suma de 195.000 lei, nr. *85229/17.06.200N-4* pentru suma de 65.765 lei și nr. *83472/17.03.200N-4* pentru suma de 63.000 lei.

Obiecțiunea 4. Refacerea corespunzătoare a calculului accesoriilor aferente obligațiilor anticipate pentru anul 200N-4, raportat la debitul de 5.352 lei și nu la cel de 6.219 lei avut în vedere de pârâtă.

Pentru a răspunde la obiecțiunea 4, a fost studiat materialul structurat astfel:

- ✓ *Decizia nr. 82330/31.07.200N-4 de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4;*
- ✓ *Decizia nr. 84975/07.03.200N-4 (identică cu nr. 86497/07.03.200N-4) de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4;*
- ✓ *Decizia nr. 83253/31.07.200N-4 de impunere obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 200N-4.*
- ✓ Deciziile de impunere accesorii și anexele acestora, precum:

Decizia 87521/31.12.200N+5; Decizia 86989/30.06.200N-4; Decizia 83788/31.12.200N-4; Decizia 82763/31.03.200N-3; Decizia 81511/31.12.200N-3; Decizia 87186/31.03.200N-2; Decizia 82759/31.06.200N-2; Decizia 83502/30.09.200N-2; Decizia 80225/31.12.200N-2; Decizia 88532/31.03.200N+9; Decizia 80295/30.06.200N+9; Decizia 83521/30.09.200N+9; Decizia 87760/31.12.200N+9; Decizia 89488/31.03.200N; Decizia 84761/30.06.200N (cincisprezece decizii pentru perioada 200N+5-200N).

Un calcul foarte simplu determinat prin observarea declarațiilor estimative la 200N-4, având în vedere datele completate la rândurile 7 și 8 din Declarația 220 (*INCORECT completate*), conduce la contribuția de 7.082 lei (128.765 lei *5,5/100) pentru venitul estimat de 65.765 lei, aferent perioadei 01.01.200N-4 – 15.05.200N-4 și venitul estimat de 63.000 lei, aferent perioadei 16.05.200N-4-31.12.200N-4 a căror sumă totală este 128.765 lei.

După cum se constată, există continuitatea perioadelor, indicându-se întreg anul 200N-4. De data aceasta organul fiscal calculează o sumă mai mică decât în mod normal considerând că obligațiile anticipate determinate prin declarația 83472/17.06.200N-4 pentru suma de 63.000 lei se referă la întreg anul (și nu numai la trim II, III și IV). Rezultă astfel debitul de 6.219 lei pentru care s-au calculat accesoriile din raportul la expertiză contabilă.

Potrivit verificărilor efectuate se menține răspunsul din raportul de expertiză, adică pentru debitul de 6.219 lei, reprezentând contribuții de plată anticipate cu titlu de asigurări sociale de sănătate, suma totală a accesoriilor pentru fiecare decizie de impunere pentru 200N-4 este de 3.090 lei reprezentată centralizat mai jos:

Tabelul 5

Situația centralizată a accesoriilor pe perioada 200N+5-02.07.200N, pentru obligațiile de plată anticipate- 200N-4

<i>Nr. crt</i>	<i>Decizia de impunere obligație de plată anticipată 200N-4</i>	<i>Obligația de plată anticipată (lei)</i>	<i>Dobânzi (lei)</i>	<i>Penalități (lei)</i>
1	84975/07.03.200N-4	2682	1092	
2	82330/31.07.200N-4	1803	737	270
3	83253/31.07.200N-4	1734	620	371
	<i>Total general</i>	6219	2449	641

Constatările realizate au condus la menținerea răspunsului elaborat în conținutul lucrării de expertiză pentru obiectivul nr. 7, adică debit 6.219 lei și dobânzi și penalități de 3090 lei, prin urmare, obiecțiunea este nefondată.

Obiecțiunea 5. *Indicarea valorii contribuțiilor anticipate pentru anul 200N-3 rezultate pe baza declarațiilor depuse de reclamant, a perioadelor vizate în fiecare declarație și a prevederilor legale.*

De asemenea, se solicită justificarea legală a modalității de calcul a contribuțiilor prin cumulul tuturor veniturilor declarate succesiv de contribuabil în cursul unui an fiscal.

Ab initio se amintește **obiectivul și obiecțiunea la Răspunsul la obiecțiuni la expertiza contabilă** depusă de expert cu privire la deciziile de impunere ale anului 200N-3.

„Obiectivul 8. Să se calculeze diferența dintre debitul imputat reclamantului cu titlu de plăți anticipate la CASS pentru trimestrele I și II ale

anului 200N-3 în baza deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-3 nr. 89972/04.03.200N-3, nr. 88651/04.07.200N-3, nr. 88695/04.07.200N-3 (identică cu decizia nr. 82869/04.07.200N-3), nr. 87101/04.07.200N-3 (identică cu Decizia de impunere nr. 84710/04.07.200N-3) și debitul corect și legal care ar fi trebuit imputat acestuia pe cele două trimestre.

Obiecțiunea 7. Solicităm refacerea obiectivului nr. 8 prin raportare la declarațiile estimative depuse de reclamant și nu la declarațiile finale emise de pârâtă, precum și cu excluderea cumulării tuturor sumelor din declarațiile estimative ca reprezentând baza de calcul și stabilirea valorii corecte și legale a contribuțiilor anticipate CASS pentru anul 200N-3 în baza fiecărei decizii emise pentru acest an.”

Deci, obiectivul 8 solicită diferența aferentă plăților anticipate pentru trimestrele I și II ale anului 200N-3, în baza deciziilor de impunere pentru plăți anticipate pentru anul 200N-3 (pe care reclamantul le și indică), iar obiecțiunea 7 solicită refacerea obiectivului 8 prin raportare la declarațiile estimative depuse de reclamant pentru anul 200N-3 și în baza fiecărei decizii emise pentru acest an (adică tot trimestrele I și II ale anului 200N-3).

Remarcăm că **obiecțiunea 5** din **Obiecțiuni la Răspuns la Obiecțiuni** la expertiza contabilă, comparativ cu cele enunțate mai sus, are deja un alt enunț care poate fi, cu ușurință, ridicat la rang de *obiectiv suplimentar* (adică se referă la „*indicarea valorii contribuțiilor anticipate pentru anul 200N-3*”) pentru care facem următoarea interpretare pe baza materialului structurat astfel:

- Declarația privind venitul estimat/anul 200N-3 nr. 90592/27.01.200N-3, pentru suma de 56,000 lei;
- Declarația privind venitul estimat/anul 200N-3 nr. 19970/03.07.200N-3 pentru suma de 83,256 lei;

- Declarația privind venitul estimat/anul 200N-3 nr. 19991/03.07.200N-3 pentru suma de 52,000 lei;
- *Decizia de impunere* privind plățile anticipate nr. 89972/04.03.200N-3;
- *Decizia de impunere* privind plățile anticipate nr. 88651/04.07.200N-3;
- *Decizia de impunere* privind plățile anticipate nr. 88695/04.07.200N-3;
- *Decizia de impunere* privind plățile anticipate nr. 87101/04.07.200N-3;

Începem prin reiterarea modalității de completare a „**Declarației privind venitul estimat/norma de venit**” potrivit instrucțiunilor aferente. (anaf.ro)

Astfel, pentru **Secțiunea III „Date privind venitul estimat”** trebuie să avem în vedere următoarele aspecte: „Contribuabilii care realizează venituri în mod individual și determină venitul net în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, completează declarația după cum urmează:

Rd. 1. **Venitul brut estimat** - se înscrie suma reprezentând **veniturile în bani** și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, **estimate a se realiza în anul fiscal în curs** de către contribuabili, atât din activitatea de bază, cât și din activități adiacente” (INSTRUCȚIUNI de completare a formularului **220 „Declarație privind venitul estimat/norma de venit”** Cod 14.13.01.13/3p)

Prin urmare, defalcarea pe perioade diferite (ani diferiți, în speță 200N-4-200N-3) a venitului estimat în declarația pentru 200N-3, potrivit unei metodologii parcurse de reclamant, **NU RĂSPUNDE cerințelor de completare a Declarației estimative care se realizează pentru anul fiscal în curs (mai ales că Declarația privind venitul estimat/anul 200N-3 nr. 19970/03.07.200N-3 pentru suma de 83,256 lei indică o dată de încetare a activității 15.05.200N-3 (rândul 8 din D220), practic veniturile se referă la primele două trimestre ale anului 200N-3).**

Amintim, de asemenea, că în situația în care ar fi fost studiate cu atenție instrucțiunile s-ar fi putut observa condițiile în care trebuie obligatoriu completate

rândurile 7 și 8 din Declarația 220 „*Declarație privind venitul estimat/norma de venit*”

Prin urmare, completarea celor două rubrici se realizează numai în condițiile prevăzute de instrucțiuni și *pe care contribuabilul nu le-a respectat* sens în care argumentăm prin analizarea declarațiilor:

- *Declarația privind venitul estimat/anul 200N-3 nr. 90592/27.01.200N-3*, pentru suma de 56,000 lei, *Rândul 7- Data începerii activității 16.05.200N-4 - nu aparține* anului fiscal 200N-3 pentru care se întocmește declarația;
- *Declarația privind venitul estimat/anul 200N-3 nr. 19970/03.07.200N-3* pentru suma de 83,256 lei, *Rândul 7- Data începerii activității 16.05.200N-4 - nu aparține* anului fiscal 200N-3 pentru care se întocmește declarația;
- Din aceeași declarație (*Declarația privind venitul estimat/anul 200N-3 nr. 19970/03.07.200N-3*), *Rândul 8: Data încetării activității –15.05.200N-3 -să înțelegem* că, potrivit instrucțiunilor de completare, este data depunerii autorizației de funcționare la organul emitent, adică ANAF.

Astfel, iau naștere o serie de interpretări rezultate din completarea eronată a rubricilor Declarației 220- create de contribuabil care mai depune o nouă *Declarație privind venitul estimat/anul 200N-3 nr. 19991/03.07.200N-3*, pentru suma de 52.000 lei, cu *Rândul 7: Data începerii activității 16.05.200N-3*, potrivit căreia organul fiscal emite o nouă decizie de impunere: *Decizia de impunere privind plățile anticipate nr. 88695/04.07.200N-3 corectată cu Decizia de impunere privind plățile anticipate nr. 87101/04.07.200N-3*.

AJFP C, prin *Decizia de impunere nr. 88651/04.07.200N-3*, revine asupra Deciziei cu nr. *89972/04.03.200N-3* privind plățile anticipate calculate la suma de 56.000 lei, corectându-se cu suma de 83.256 lei comunicată de contribuabil prin Declarația cu nr. *19970/03.07.200N-3* privind venitul anticipat pentru anul 200N-3 și stabilește obligație reprezentând plăți anticipate în sumă de 4.579 lei, pentru

trim I și II 200N-3 (contribuabilul comunică o dată de încetare a activității în 15.05.200N-3- deci prevede venituri pentru trim I și II 200N-3).

Contribuția rezultată prin raportare la Declarația nr. 19991/03.07.200N-3 pentru suma de 52.000 lei privind venitul estimat pentru anul 200N-3, este adăugată de organul fiscal tot obligațiilor anticipate pentru trimestrele I și II 200N-3 (luând în considerare data indicată tot de contribuabil -16.05.200N-3).

Dacă valoarea din această ultimă declarație s-ar fi repartizat în mod corespunzător trimestrelor II, III și IV 200N-3 (întrucât în declarație este completată data de 16.05.200N-3), suma pentru fiecare trimestru ar fi egală cu 953 lei, adică $52000 * 5,5\% = 2860$ lei/3 trimestre = 953 lei.

Centralizatorul pentru trim I și II al anului 200N-3, *pe baza determinărilor expertului și nu pe baza deciziilor indicate de reclamant*, ne conduce la următorul rezultat:

Tabelul 6

Situația diferențelor stabilite în determinarea obligațiilor de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate de către ANAF C și expertul contabil, aferente trim I și II- 200N-3

<i>Explicația</i>	<i>Venit estimat declarat de contribuabil</i>	<i>Debitul calculat de ANAF pentru trim I și II al anului 200N-3 (lei), cuprins în decizia de eșalonare</i>	<i>Venit estimat declarat de contribuabil în D 220/200N-3</i>	<i>Debitul calculat pe baza declarației 220 pentru anul 200N-3, ESTIMAT aferent trim I și II (lei)</i>	<i>Diferență (lei)</i>
<i>Valori cumulate, pentru trim I și II al anului 200N-3</i>		7439		5532	1907
89972/04.03.200N-3	56000	771			
D90592/27.01.200N-3			56000	771	
88651/04.07.200N-3	83255	3808			
D19970/03.07.200N-3			83255	3808	
88695/04.07.200N-3	52000	2860			
D19991/03.07.200N-3			52000	953	

(Amintesc că diferența constatată la **obiectivul 8 în Raportul** de expertiză contabilă este de *1830 lei, față de 1907 lei*).

Pentru considerentele de mai sus, arătăm încă o dată că declarațiile aferente veniturilor estimate pentru anul 200N-3 depuse de contribuabil au fost analizate și au stat la baza formulării răspunsului la **obiecțiunea 7 din Răspunsul la obiecțiuni la expertiza contabilă**, redat mai sus, *așa cum au fost formulate de reclamant*.

Potrivit formulării actuale a obiecțiunii, recalcularea contribuției la asigurările sociale de sănătate, pentru anul 200N-3, realizată în funcție de declarațiile nr. 90592/27.01.200N-3, pentru suma de 56,000 lei, nr. 19970/03.07.200N-3 pentru suma de 83,256 lei și nr. 19991/03.07.200N-3 pentru suma de 52.000 lei determină obligații anticipate cu titlu de contribuții la asigurările sociale de sănătate în sumă de *7438 lei*, pentru întreg anul 200N-3.

În consecință, răspunsul dat în expertiza contabilă privitor la suma pe care organul fiscal a prevăzut-o pentru trimestrele I și II ale anului 200N-3 potrivit Deciziilor privind plățile anticipate nr. 89972/04.03.200N-3; nr. 88651/04.07.200N-3 nr. 88695/04.07.200N-3 (*așa cum a fost formulat obiectivul 8 și obiecțiunea 7*) a fost corectă.

Însă, organul fiscal a prevăzut pentru celelalte două trimestre III și IV o valoare a contribuțiilor de 2860 lei, pe baza Declarației estimative 19991/03.07.200N-3 întocmită pentru suma de 52.000 lei.

Așadar, considerăm că răspunsurile date anterior corespund cerințelor formulate de reprezentantul reclamantului care indică determinarea contribuțiilor potrivit deciziilor nr. 89972/04.03.200N-3, nr. 88651/04.07.200N-3 nr. 88695/04.07.200N-3.

Calculul de control determină contribuții anticipate la asigurările sociale de sănătate în funcție de declarațiile nr. 90592/27.01.200N-3, pentru suma de 56,000 lei, nr. 19970/03.07.200N-3 pentru suma de 83,256 lei și nr.

19991/03.07.200N-3 pentru suma de 52.000 lei în cuantum de 7439 lei, pentru întreg anul 200N-3 și nu pentru trimestrele I și II ale anului 200N-3.

Pentru partea a doua a **obiecțiunii la Răspunsul la obiecțiuni la expertiza contabilă**, considerăm că studiul cu atenție al metodologiei de determinare a contribuțiilor anticipate la asigurările sociale de sănătate (metodologie redată în prevederile Codului fiscal și al Normelor metodologice la Codul fiscal existent pe site-ul ANAF și amintite pe parcursul acestei lucrări), arată că nu se cumulează veniturile estimate de pe parcursul unui an fiscal, condiția esențială fiind **RESPECTAREA INSTRUCȚIUNILOR** de completare pentru ceea ce se cheamă **declarații estimative**.

Obiecțiunea 6. Urmare a stabilirii corecte a debitului datorat cu titlu de contribuții anticipate pe 200N-3, să se calculeze accesoriile legal datorate și cele imputate de pârâtă.

Luând în calcul noua repartizare a obligațiilor privind contribuțiile anticipate pentru anul 200N-3, se calculează accesoriile datorate de contribuabil.

Tabelul 7

Situația accesoriilor calculate potrivit Declarațiilor privind venitul estimat și al deciziilor emise de ANAF în 04.03.200N-3 și 04.07.200N-3, aferente obligațiilor de plată anticipate 200N-3

<i>Decizia</i>	<i>Declarația 220/ Valoare lei</i>	<i>Termen de plată</i>	<i>Suma (lei)</i>	<i>Dobânda (lei)</i>	<i>Penalitate (lei)</i>
89972/ 04.03.200N-3	90592/27.01.200N-3/ 56000	25.03.200N-3	771	233	141
Total				233	141
88651/ 04.07.200N-3	19970/03.07.200N-3/ 83.256	25.06.200N-3	2664	734	440
88651/ 04.07.200N-3	19970/03.07.200N-3/ 83.256	25.06.200N-3	1144	315	187
Total			4579	1049	627
88695/ 04.07.200N-3	19991/03.07.200N-3/ 52.000	25.06.200N-3	953	281	167

Total				281	167
88695/ 04.07.200N-3	19991/03.07.200N-3/ 52.000	25.09.200N-3	953	254	149
88695/ 04.07.200N-3	19991/03.07.200N-3/ 52.000	25.12.200N-3	953	228	132
Total				482	281
TOTAL GENERAL				2045	1216

Prin urmare, valoarea accesoriilor determinate la debitul de 7.439 lei este 3.261 lei, din care 2.045 lei dobânzi și 1.216 lei penalități, comparativ cu cele imputate de 2723 lei -dobânzi și 1527 lei - penalități.

În felul acesta, se reduce suma din acord aferentă anului 200N-3 cu 2863 lei debit, 678 lei dobânzi și 411 lei penalități.

Obiecțiunea 7. Să se explice dacă este corectă modalitatea de imputare a obligațiilor anticipate CASS pentru anul 200N-2 efectuată de pârâtă (luând în considerare că Declarația privind venitul estimat nr. 89675/30.01.200N-2 privește perioada 16.05.200N-3 -31.12.200N-2) și să-și argumenteze răspunsul din punct de vedere legal și tehnic.

Pentru a răspunde la această obiecțiune recurgem, din nou, la INSTRUCȚIUNILE de completare a „Declarației privind venitul estimat/norma de venit” și, de asemenea, facem trimitere la obiecțiunea 5 din lucrare.

Declarația privind venitul estimat nr. 89675/30.01.200N-2 este completată la rubricile privind „Data de începere a activității” și „Data de încetare a activității” cu o perioadă 16.05.200N-3 -31.12.200N-2 (în mod eronat-fără a respecta cerințele din INSTRUCȚIUNI) care nu are nici un fel de efect asupra metodologiei de determinare a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate stabilite anticipat asupra veniturilor estimate pentru 200N-2 în sumă de 130.000 lei.

Așadar, suma prevăzută pentru anul 200N-2 privind *plățile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate* este de 7152 lei, potrivit estimării venitului de 130.000 lei, *pentru anul 200N-2. LEGAL și TEHNIC determinarea este corectă- potrivit Codului fiscal (art. 296²², art. 296²⁴ din Codul fiscal -Cap2. „Contribuții sociale”)*.

3.3.3. CONCLUZII

În conformitate cu activitatea de examinare a materialului documentar menționat în introducerea și în cuprinsul prezentei lucrări, coroborată cu rezultatele analizei efectuate, formulez următoarele concluzii la obiecțiunile formulate, având ca parcurs general:

- ✓ *Investigarea și analiza problemei;*
- ✓ *Colectarea și documentarea adecvată și prezentarea concluziilor.*

OBIECȚIUNI formulate de reclamant

Obiecțiunea 1. *Care este suma inclusă în Acordul de eşalonare în baza Deciziei de impunere nr. 9958/08.08.200N-4 și să se indice din ce este aceasta compusă (cât reprezintă debit principal și cât reprezintă accesorii).*

Răspuns la obiecțiunea 1: *Obiecțiunea făcută de reclamant folosind același termen „Decizia de impunere nr. 9958/08.08.200N-4” are argumentarea expertului foarte clară: nu am documentat o astfel de Decizie pe parcursul expertizei contabile, iar suma de 12.701 lei și 550 lei a fost luată în calcul fiind inclusă în Decizia 9959/13.05.200N-4 –obligații privind contribuție de asigurări sociale de sănătate, preluate prin protocol de ANAF aferente contribuabilului SE.*

Acum, răspunsul strict matematic la solicitarea reclamantului (făcând abstracție de conceptul atribuit unui document inexistent) este următorul: Debitul

evidențiat în baza numărului 9958/08.08.200N-4 este 12.701 lei și 550 lei, în total 13.251 lei.

Reprezentată tabelar, valoarea de **13.251 lei** are componența înregistrată în Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 emisă de CASJ C.

Tabelul 8

Componența sumei cuprinsă în titlul executoriu nr. 80960/16.09.200N-4

<i>Explicația</i>	<i>Scadența</i>	<i>Nr de înregistrare în Decizia nr. 9959/13.05.200N-4</i>	<i>Data înregistrării</i>	<i>Contribuția datorată (lei)</i>	
Regularizare pentru anul 200N+4	28.09.200N+5	90951	13.05.200N-4	12.151	12701
Contribuție anticipată pentru trim III anul 200N+5	25.09.200N+5	9958	13.05.200N-4	550	
Contribuție anticipată pentru trim III anul 200N+5	25.12.200N+5	9958	13.05.200N-4	550	
Suma cuprinsă în titlul executoriu nr. 80960/16.09.200N-4				13.251	

Prezentarea centralizată a debitului și accesoriilor aferente incluse în Acordul de eșalonare se realizează în tabelul următor.

Tabelul 9

Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată preluate prin protocol de la CASJ C (200N+5-200N-4)

<i>Nr. crt.</i>	<i>Decizia de impunere accesorii</i>	<i>Obligații de plată 200N+5, preluate de la CASJ C</i>	<i>Accesorii 200N-4-02.200N</i>	
			<i>Dobânzi</i>	<i>Penalități</i>
1	Decizia 83788/31.12.200N-4	550	83	83
		12701	2347	1905
			2430	1988
2	Decizia 82763/31.03.200N-3	550	18	
		12701	418	
			436	

3	Decizia 81511/31.12.200N-3	550	45	
		12701	1048	
			1093	
4	Decizia 87186/31.03.200N-2	550	15	
		12701	343	
			358	
5	Decizia 82759/31.06.200N-2	550	15	
		12701	347	
			362	
6	Decizia 83502/30.09.200N-2	550	15	
		12701	351	
			366	
7	Decizia 80225/31.12.200N-2	550	15	
		12701	351	
			366	
8	Decizia 88532/31.03.200N+9	550	10	
		12701	231	
			241	
9	Decizia 80295/30.06.200N+9	12701	231	
		550	10	
			241	
10	Decizia 83521/30.09.200N+9	12701	234	
		550	10	
			241	
11	Decizia 87760/31.12.200N+9	12701	234	
		550	10	
			244	
12	Decizia 89488/31.03.200N	12701	229	
		550	10	
			239	
13	Decizia 84761/30.06.200N	12701	231	
		550	10	
			239	
		13251	6861	1988

În consecință, *pe numerele de ordine 4 și, respectiv, 5* (corespunzător explicației 9958/08.08.200N-4) din desfășurătorul la ”*Întâmpinarea nr. 14498/22.10.200N*” emisă de ANAF C este evidențiat debitul de 13.251 lei, cu accesorii de 8.849 lei (6.861 lei -dobânzi și 1988 lei - penalități, pentru perioada 200N+5-02.200N), aferent unui document separat *care nu există*, dar a cărei valoare este identificată cu exactitate în *Decizia nr. 9959/13.05.200N-4-reprezentând contribuții anticipate la asigurările sociale de sănătate - sume cuprinse în Acordul de eșalonare.*

Obiecțiunea 2. *Care este cuantumul total al accesoriilor calculate și incluse în Acord de către pârâtă, aferent Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4.*

Răspuns la obiecțiunea 2. Având în vedere obiecțiunea formulată arătăm că din Decizia 9959/13.05.200N-4, emisă de CASJ C și predată prin protocol către AJFP C, este extrasă suma de 25.900 lei, utilizată de AJFP ca valoare a Deciziei 9959/13.05.200N-4 și menționată în desfășurătorul sumei cuprinse în Decizia de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificată prin Decizia 83057/03.11.200N.

Totalul de 25.900 lei este rezultatul însumării valorilor 21.430 lei – diferență de regularizat 200N+3 și sume datorate anticipat 200N+4, 3575 lei – sume datorate martie 200N+5 și 895 lei- sume datorate iunie 200N+5.

Tabelul 10

Situația sumei cuprinsă în desfășurător la ”*Întâmpinare*” cu număr de **Decizie 9959/13.05.200N-4 predată de CASJ C la AJFP C**

<i>Explicația</i>	<i>Număr decizie/data</i>	<i>Suma (lei)</i>	<i>Total (lei)</i>
AJFP C	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	21430	25.900
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	3575	
	Decizia nr. 9959/13.05.200N-4	895	

Prin urmare, sumele preluate de AJFP C de la CASJ C extrase din Decizia 9959/13.05.200N-4 și cuprinse în Acordul de eșalonare la plata obligațiilor fiscale nr. 82039/02.10.200N, modificat prin Decizia 83057/03.11.200N, evidențiate la pozițiile 1, 2 și, respectiv, 3 din desfășurătorul la „Întâmpinare” sunt în cuantum de 25.900 lei (valoarea Deciziei emisă de CASJ C cu nr. 9959/13.05.200N-4 fiind de 39.151 lei, adică 25.900 lei plus 13.251 lei din obiecțiunea I).

Cuantumul total al accesoriilor calculate și incluse în Acord de către pârâtă, aferent Deciziei de impunere nr. 9959/13.05.200N-4, utilizată în desfășurătorul din documentul ÎNTÂMPINARE, cu numărul 14498/22.10.200N, a cărei valoare evidențiată este de 25.900 lei se prezintă centralizat mai jos.

Tabelul 11

Situația dobânzilor și penalităților calculate de AJFP C, pentru obligațiile de plată preluate prin protocol de la CASJ C (200N+5-200N-4) DIN Decizia nr. 9959/13.05.200N-4

Nr. crt.	Decizia de impunere accesorii	Obligații de plată 200N+5, preluate de la CASJ C	Accesorii 200N-4-02.200N	
			Dobânzi	Penalități
1	Decizia 87521/31.12.200N+5	22158	1897	
2	Decizia 86989/30.06.200N-4	2682	109	402
3	Decizia 83788/31.12.200N-4	22158	3235	
		3317	728	
		895	197	134
4	Decizia 82763/31.03.200N-3	22158	729	
		3317	109	
		895	29	
5	Decizia 81511/31.12.200N-3	22156	1828	
		3317	274	
		895	74	
6	Decizia 87186/31.03.200N-2	22156	599	
		3317	90	
		895	24	

7	Decizia 82759/31.06.200N-2	22156	605	
		3317	91	
		895	24	
8	Decizia 83502/30.09.200N-2	22154	611	
		3317	92	
		895	25	
9	Decizia 80225/31.12.200N-2	22154	611	
		3317	92	
		895	25	
10	Decizia 88532/31.03.200N+9	22154	406	
		3317	60	
		895	16	
11	Decizia 80295/30.06.200N+9	21900	797	
		3575	130	
		895	16	
12	Decizia 83521/30.09.200N+9	21900	403	
		3575	66	
		895	16	
13	Decizia 87760/31.12.200N+9	21900	403	
		3575	66	
		895	16	
14	Decizia 89488/31.03.200N	21430	386	
		3575	64	
		895	16	
15	Decizia 84761/30.06.200N	21430	390	
		3575	65	
		895	16	
			15430	536

În consecință, cuantumul total al accesoriilor calculate și incluse în Acord de către AJFP C, pentru suma de 25.900 lei preluată DIN Decizia nr. 9959/13.05.200N-4 este de 15.966 lei, reprezentând dobânzi de 15.430 lei și penalități de 536 lei.

Obiecțiunea 3. Refacerea răspunsului la obiecțiuni raportat la Declarațiile depuse de reclamant: Declarația 19188/07.02.200N-4, Declarația nr. 85229/17.06.200N-4, Declarația nr. 83472/17.06.200N-4, pentru anul 200N-4.

Răspuns la obiecțiunea 3. Reiterăm răspunsul elaborat în Răspunsul la obiecțiunile formulate expertizei contabile, pentru acest punct al obiecțiunilor, în sensul că declarațiile pentru veniturile estimate pentru anul 200N-4 depuse de contribuabil, cu nr. 19188/07.02.200N-4 pentru suma de 195.000 lei, nr. 85229/17.06.200N-4 pentru suma de 65.765 lei și nr. 83472/17.06.200N-4 pentru suma de 63.000 lei, au fost analizate și au stat la baza *recalculării contribuției la asigurările sociale de sănătate*.

Astfel, AJFP C prin Decizia de impunere nr. 82330/31.07.200N-4 revine asupra Deciziei cu nr. 84975/07.03.200N-4 privind plățile anticipate calculate la suma de 195.000 lei, *corectându-se* cu suma de 65.765 lei comunicată de contribuabil prin Declarația cu nr. 85229/17.06.200N-4 privind venitul anticipat pentru anul 200N-4 și stabilește obligație reprezentând plăți anticipate în sumă de 3.618 lei.

Contribuția rezultată prin raportare la Declarația nr. 83472/17.06.200N-4 privind venitul estimat pentru anul 200N-4- pentru suma de 63.000 lei, aferentă *trimestrelor II, III și IV 200N-4 (867 lei/trimestru)* se adaugă celei de 3.618 lei.

Potrivit considerentelor redată în 3.2.2. „*Descrierea analizei întreprinse*”, anul 200N-4 înregistrează obligații de plată anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, existente și în desfășurătorul din *ÎNTÂMPINAREA cu nr. 14498/22.10.200N*, depusă la dosarul cauzei, cuprinse în toate anexele la deciziile de accesorii emise de ANAF C, în sumă de *6219 lei (adică 3618 lei+867 lei/trim II +867 lei/trim III +867 lei/trim IV=6219 lei)*.

Obiecțiunea 4. Refacerea corespunzătoare a calculului accesoriilor aferente obligațiilor anticipate pentru anul 200N-4, raportat la debitul de 5.352 lei și nu la cel de 6.219 lei avut în vedere de pârâtă.

Răspuns la obiecțiunea 4. Conform analizei întreprinse în cuprinsul lucrării se menține răspunsul din raportul de expertiză, adică pentru *debitul de 6.219 lei reprezentând contribuții de plată anticipate aferente asigurărilor sociale de sănătate*, suma totală a accesoriilor pentru fiecare decizie de impunere pentru 200N-4 este reprezentată centralizat mai jos:

Tabelul 12

Situația centralizată a accesoriilor pe perioada 200N+5-02.07.200N, pentru obligațiile de plată anticipate- 200N-4

Nr. crt	Decizia de impunere obligație de plată anticipată 200N-4	Obligația de plată anticipată (lei)	Dobânzi (lei)	Penalități (lei)
1	84975/07.03.200N-4	2682	1092	
2	82330/31.07.200N-4	1803	737	270
3	83253/31.07.200N-4	1734	620	371
	Total general	6219	2449	641

Constatările realizate au condus la menținerea răspunsului elaborat în conținutul lucrării pentru obiectivul nr. 7, debit 6219 lei și dobânzi și penalități 3090 lei, prin urmare, obiecțiunea este nefondată.

Obiecțiunea 5. Indicarea valorii contribuțiilor anticipate pentru anul 200N-3 rezultate pe baza declarațiilor depuse de reclamant, a perioadelor vizate în fiecare declarație și a prevederilor legale.

De asemenea, se solicită justificarea legală a modalității de calcul a contribuțiilor prin cumulul tuturor veniturilor declarate succesiv de contribuabil în cursul unui an fiscal.

Răspuns la obiecțiunea 5. Potrivit formulării actuale a obiecțiunii, având în vedere *recalcularea contribuției la asigurările sociale de sănătate pentru întreg anul 200N-3*, pe baza declarațiilor nr. 90592/27.01.200N-3, pentru suma de 56,000 lei, nr. 19970/03.07.200N-3 pentru suma de 83,256 lei și nr. 19991/03.07.200N-3 pentru suma de 52,000 lei, obligațiile anticipate cu titlu de contribuții la asigurările sociale de sănătate sunt în sumă de 7439 lei.

Revenind pe scurt asupra răspunsului dat în expertiza contabilă privitor la suma pe care organul fiscal a prevăzut-o *pentru trimestrele I și II ale anului 200N-3* potrivit Deciziilor privind plățile anticipate nr. 89972/04.03.200N-3, nr. 88651/04.07.200N-3 și nr. 88695/04.07.200N-3 (așa cum a fost formulat obiectivul 8 și obiecțiunea 7) acesta a fost corect redat, luând în calcul deciziile emise.

Însă, pentru celelalte două trimestre III și IV 200N-3 organul fiscal a prevăzut din nou o valoare a contribuțiilor de 2860 lei, pe baza aceleași Declarații estimative 19991/03.07.200N-3 întocmită pentru suma de 52.000 lei.

În consecință, calculul de control determină contribuții anticipate la asigurările sociale de sănătate în funcție de declarațiile cu nr. 90592/27.01.200N-3- pentru suma de 56,000 lei, nr. 19970/03.07.200N-3 - pentru suma de 83,256 lei și nr. 19991/03.07.200N-3- pentru suma de 52.000 lei în cuantum de 7439 lei, *pentru întreg anul 200N-3 și nu pentru trimestrele I și II ale anului 200N-3.*

Referitor la partea a doua a **obiecțiunii la Răspunsul la obiecțiuni la expertiza contabilă**, considerăm că studiul cu atenție al metodologiei de determinare a contribuțiilor anticipate la asigurările sociale de sănătate (metodologie redată în prevederile *Codului fiscal și al Normelor metodologice* la Codul fiscal existent pe site-ul ANAF și redată pe larg în **3.2.2. „Descrierea analizei întreprinse”**) arată că nu se cumulează veniturile estimate de pe parcursul unui an fiscal, condiția esențială fiind RESPECTAREA INSTRUCȚIUNILOR de completare a documentelor denumite *declarații privind venitul estimat.*

Obiecțiunea 6. Urmare a stabilirii corecte a debitului datorat cu titlu de contribuții anticipate pe 200N-3, să se calculeze accesoriile legal datorate și cele imputate de pârâtă.

Luând în calcul noua repartizare a obligațiilor privind contribuțiile anticipate pentru întreg anul 200N-3, se calculează accesoriile datorate de contribuabil.

Tabelul 13

Situația accesoriilor calculate potrivit Declarațiilor privind venitul estimat și al deciziilor emise de ANAF în 04.03.200N-3 și 04.07.200N-3, aferente obligațiilor de plată anticipate 200N-3

<i>Decizia/ data</i>	<i>Declarația 220 / Valoare lei</i>	<i>Termen de plată</i>	<i>Suma (lei)</i>	<i>Dobânda (lei)</i>	<i>Penalitate (lei)</i>
89972/ 04.03.200N-3	90592/27.01.200N-3/ 56000	25.03.200N-3	771	233	141
Total				233	141
88651/ 04.07.200N-3	19970/03.07.200N-3/ 83.256	25.06.200N-3	2664	734	440
88651/ 04.07.200N-3	19970/03.07.200N-3/ 83.256	25.06.200N-3	1144	315	187
Total			4579	1049	627
88695/ 04.07.200N-3	19991/03.07.200N-3/ 52.000	25.06.200N-3	953	281	167
Total				281	167
88695/ 04.07.200N-3	19991/03.07.200N-3/ 52.000	25.09.200N-3	953	254	149
88695/ 04.07.200N-3	19991/03.07.200N-3/ 52.000	25.12.200N-3	953	228	132
Total				482	281
TOTAL GENERAL				2045	1216

Prin urmare, valoarea accesoriilor determinate la debitul de 7.439 lei este de 3.261 lei, din care 2.045 lei - dobânzi și 1.216 lei - penalități, comparativ cu

accesoriile imputate de 2723 lei reprezentând dobânzi și 1527 lei reprezentând penalități.

În felul acesta, se reduce suma din acord aferentă anului 200N-3 cu 2863 lei debit, 678 lei dobânzi și 411 lei penalități.

Obiecțiunea 7. Să se explice dacă este corectă modalitatea de imputare a obligațiilor anticipate CASS pentru anul 200N-2 efectuată de pârâtă (luând în considerare că Declarația privind venitul estimat nr. 89675/30.01.200N-2 privește perioada 16.05.200N-3 -31.12.200N-2) și să-și argumenteze răspunsul din punct de vedere legal și tehnic.

Răspuns la obiecțiunea 7. Pentru a răspunde la această obiecțiune recurgem din nou la INSTRUCȚIUNILE de completare a „Declarației privind venitul estimat/norma de venit” și, de asemenea, facem trimitere la obiecțiunea 5 din lucrare.

„Declarația privind venitul estimat” nr. 89675/30.01.200N-2 este completată la rubricile privind „Data de începere a activității” și „Data de încetare a activității” cu perioada 16.05.200N-3 -31.12.200N-2 (în mod eronat - fără a respecta cerințele din INSTRUCȚIUNI – perioada nu corespunde anului fiscal la care se referă Declarația). Rândurile 7 și 8 din declarație au o altă semnificație (explicată în această lucrare), drept pentru care descrierea perioadei așa cum a fost realizată nu are nici un fel de efect asupra metodologiei de determinare a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate stabilite anticipat asupra veniturilor estimate pentru 200N-2, în sumă de 130.000 lei.

Așadar, suma prevăzută corespunzător anului 200N-2 pentru plățile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate este de 7152 lei, potrivit estimării veniturilor de 130.000 lei, pentru anul 200N-2 declarat de contribuabil.

Potrivit Codului fiscal art. 296²² și art. 296²⁴, Cap2. Contribuții sociale (redate în detaliu în secțiunea 3.2.2 „*Descrierea analizei întreprinse*”) și având în vedere INSTRUCȚIUNILE de completare a *Declarației privind venitul estimat/norma de venit*”, *LEGAL și TEHNIC determinarea este corectă.*

Prin urmare, menținem răspunsurile referitoare la cuantumul contribuțiilor de plată anticipate aferente anului 200N-2 formulate până la acest moment, *obiecțiunea 7* fiind neîntemeiată.

Prezentul raport conținede pagini.

C,.....

Întocmit,

- EXPERT CONTABIL -
Carnet de expert nr.

BIBLIOGRAFIE

- Balteș, N., 2020. Expertiză contabilă și diagnostic financiar, studii de caz, Editura Pro Universitaria, București.
- Busuiocanu, S., Anton, C.E., 2018. Expertiza contabilă, Editura Universității Transilvania din Brașov, Brașov.
- Bâtcă-Dumitru, C. G., 2017. Contabilitate și raportare financiară, Editura CECCAR, ediția a IV-a, București.
- Cuzdriorean, D. D., 2011. Dezvoltări și aprofundări privind relația dintre contabilitate și fiscalitate, Universitatea Babeș – Bolyai, Cluj Napoca, Rezumat teza de doctorat. https://doctorat.ubbcluj.ro/sustinerea_publica/rezumat/2011/contabilitate/Cuzdriorean_Da_n_Dacian_RO.pdf (accesat la data 20.10.2019).
- Dumitrașcu, V., 2006. Abordarea sistemică – instrument al managementului complexității, Revista de Teorie economică și aplicată nr. 2 <http://store.ectap.ro/articole/41.pdf> (accesat la 30.11.2019).
- Gaindic, C., 2017. Abordări sistemice în luarea deciziilor, Suport de curs, Universitatea Academiei de Științe a Moldovei, N, http://www.math.md/files/download/epublications/Gaindic_Abordari_sistemice_12_06.pdf (accesat la 30.11.2019).
- Ionciă, M., 2006. Economia serviciilor. Abordări teoretice și implicații practice. Editura Uranus, București.
- Matiș, D., Pop, A., 2010. Contabilitate financiară, Ediția a III-a, Reglementări contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr. 3055/2009, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.
- Munteanu, V. (coord), Zuca, M., Cucui, G., Țință, A.E., Gheorghe, F., 2022. Contabilitatea financiară a întreprinderii, Abordare teoretică și practică. Ediția a VI-a revăzută și adăugită, Editura Universitară, București.
- Morariu, A., 2010. Contabilitate și gestiune fiscală, Suport de curs, p. 8, <https://pdfcoffee.com/contabilitate-si-gestiune-fiscala-pdf-free.html> (accesat la data de 30.11.2019).
- Nichici, A., 2016. Cercetare științifică, comunicare și deontologie, http://www.upt.ro/img/files/2016-2017/doctorat/cscd/CSCD_2016-2017_Cursul_nr_2.pdf (accesat la data de 25.11.2018).
- Niculescu, M., 2003. Diagnostic global strategic, vol 2, Editura Economică, București.
- Olteanu, V., 2005. Marketingul serviciilor, Editura Ecomar, București.
- Pop, I., 2014. Contabilitate și fiscalitate, conectare și deconectare. Universitatea Babeș – Bolyai, Cluj Napoca, Rezumat teza de doctorat. <https://doctorat.ubbcluj.ro/ro/sustinerile-publice-ale-tezelor-de-doctorat/?an=2014&luna=0&facultate=13&domeniu=7> (accesat 10.09.2019).
- Rentop & Straton, 2023. Cartea verde a contabilității, București.
- Rentop & Straton, 2022. Marea carte verde a monografiilor contabile, București.
- ***, CECCAR. (2014). Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile. Ghid de aplicare, ediția a VI-a, revizuită și actualizată, Editura CECCAR, București. <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2011/09/Standardul-profesional-nr.-35-2014.pdf> (accesat la data de 05.04.2017).
- ***, Ministerul justiției, 2020. Legea 134/2010 privind Codul de procedură civilă, art.330-339. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/140271> (accesat la data de 05.04.2020)
- ***, Agenția Națională de Administrare Fiscală, 2019. Legea 571/2003 coroborată cu HG 44/2004 privind Codul fiscal cu Normele metodologice de aplicare

- https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Codul_Fiscal_normele_valabil2009.htm (accesat la 10.09.2019)
- ***, Agenția Națională de Administrare Fiscală, 2019. Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2015, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_3107200N.htm (accesat la data de 15.04.2019)
- ***, Agenția Națională de Administrare Fiscală, 2019. Legea 82/1991 a contabilității cu modificările și completările ulterioare. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Legea_contabilitatii.htm (accesat la data de 10.09.2019).
- ***, Agenția Națională de Administrare Fiscală, 2019. Legea 209/2015 privind anularea unor obligatii fiscale, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 540 din 20 iulie 2015. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_209_2015.pdf (accesat la data de 10.09.2019).
- ***, Ministerul Justiției, 2019. HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 cu modificările și completările ulterioare <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/158488> (accesat la data de 10.09.2019).
- ***, Ministerul Justiției, 2019. HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal; <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/174822> (accesat la data de 10.09.2019)
- ***, Agenția Națională de Administrare Fiscală, 2019. OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/185932> (accesat la 10.02.2020).
- ***, Agenția Națională de Administrare Fiscală, 2019. OMFP 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Monitorul Oficial nr. 870 bis, 23 decembrie 2008, în vigoare pentru perioada dedusă judecătii. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OrdineMFP/OMEF_3512_2008.pdf (accesat la data de 10.06.2019).
- ***, Agenția Națională de Administrare Fiscală, 2019. OMFP 2634/2015 privind documentele financiar contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 910 din 09.12.2015. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_2634_2015.pdf (accesat la data de 10.04.2019).
- ***, Agenția Națională de Administrare Fiscală, 2019. OMFP 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial nr. 704 din 20.10.2009. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_2861_2009.pdf (accesat la data de 10.01.2019)
- ***, Agenția Națională de Administrare Fiscală, 2018. OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial nr. 766, din 10.11.2008, cu modificările și completările ulterioare; https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_3055_2009.pdf (accesat la data de 15.11.2018).
- ***, Uniunea Națională a Barourilor din România, 2019. <http://www.unbr.ro/obligatiile-fiscale-anulate-prin-legea-amnistiei-fiscale-si-procedurile-aferente/> (accesat la data de 22.10.2019).
- ***, Agenția Națională de Administrare fiscală, 2022. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Ghid_StabilireaRezidentieiFiscale_Editie2019_RO.pdf (accesat la data de 05.01.2022).
- ***, Ministerul Finanțelor, 2019.

<https://mfinante.gov.ro/apps/detalii.html?method=searchAnaf&pagina=taxe&den=IMPOZITUL%20PE%20VENITURILE%20OBTINUTE%20DIN%20ROMANIA%20DE%20NEREZIDENTI> (accesat la data de 10.12.2019).

***, CFNET, 2013. <https://codfiscal.net/36664/calificarea-unei-operatiuni-complexe-ca-fiind-o-prestatie-economica-unica-in-scopuri-de-tva> (accesat la 25.11.2019).

***, Agenția Națională de Administrare fiscală, 2021. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Declaratii_R/instructiuni/anexa2_instructiuni_D220.pdf (accesat la data de 10.10.2021).