

DECIZIE nr. 2202/25.01.2019

privind soluționarea contestației formulate de d-na X înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/28.11.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad cu adresa nr./ad/21.11.2018, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/28.11.2018, asupra contestației formulate de

d-na X,
CNP:
cu domiciliul în Arad,.....

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG_DEF/15.11.2018 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/28.11.2018.

Petenta X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2013 nr..... din 27.09.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, prin care s-a stabilit în sarcina petentei diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în sumă dexxxxxx lei.

Contestația a fost semnată de petentă, în conformitate cu art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Decizia de impunere anuală nr./27.09.2018 fiind transmisă prin intermediul SPV, fiind considerată comunicată în 15 zile, respectiv la 02.10.2018, iar contestația a fost depusă la data de 15.11.2018).

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2012 nr. din 27.09.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, solicitând anularea deciziei din următoarele motive:

1. Impunerea acestor sume este nelegală deoarece nu a beneficiat de servicii medicale decontate de Statul Român și că obligarea la plata contribuțiilor sociale este neconstituțională în raport cu dreptul individului de a-și alege un asigurator de servicii medicale de sănătate.

Invocă art.219 alin.3 din Legea nr.95/2006 arătând că asigurarea de sănătate este obligatorie pentru toți cetățenii români cu domiciliul în România, text legal care prevede și faptul că fiecare cetățean român cu domiciliul în România are dreptul de a opta în dobândirea calității de asigurat, alegând în mod liber casa de sănătate la care dorește să se asigure.

De asemenea, arata că, potrivit art.222 din Legea nr.95/2006, calitatea de asigurat se dobândește prin plata contribuțiilor către fond, iar, *per a contrario*, in opinia sa, persoanele care au obligația conform legii de a se asigura dar nu pot face dovada contribuției și nu au calitatea de asigurat, nu beneficiază de drepturile conferite prin lege persoanelor asigurate.

În concluzie, in opinia sa, în cazul asigurărilor de sănătate, nu poate fi vorba de vreun impozit sau taxă, ci din contra de o contribuție, care în cazul neplății poate atrage cel mult refuzul decontării serviciului medical.

2. Impunerea în luna octombrie 2018 a unei decizii de impunere aferente anului 2013 este nelegală.

Invocă dispozițiile art.93 alin.2, art.95 și art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală susținând că prin aceste articole sunt stabilite situațiile punctuale și limitative stabilite în mod expres de legiuitor în care se poate proceda la emiterea unei decizii de impunere din oficiu, fără a distinge dacă acestea au caracter de regularizare sau nu.

Totodată, petenta susține că decizia contestată este o decizie de impunere de regularizare pentru aceeași perioadă de timp, pe baza venitului realizat, la un interval de câțiva ani de la data depunerii declarației de impunere și pentru un interval temporar pentru care, de fapt, s-a mai emis o astfel de decizie și au fost achitate cotizațiile aferente, demersuri care, în opinia petentei, creează premisele eludării prevederilor art.3 și art.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală citate în cuprinsul contestației formulate.

Astfel, susține în primul rând că, în contextul în care se procedează la o reconsiderare a veniturilor contribuabililor cu consecința emiterii unor decizii de impunere de regularizare, rezultă fără nicio posibilitate de tăgadă că certitudinea, justetea și predictibilitatea deciziilor de impunere anterioare (emise pentru aceleași perioade fiscale) este cel puțin pusă sub semnul întrebării.

Pe de altă parte, noile decizii de impunere de regularizare care stabilesc obligații de plată suplimentare pentru contribuabili, în contextul existenței unor decizii de impunere anterioare deja generatoare de obligații

fiscale pentru perioade similare de timp, au la rândul lor un conținut lipsit de certitudine, justețe și credibilitate, aceste aspecte punând, în opinia sa, sub semnul întrebării corectitudinea actelor emise de organul fiscal.

Pe cale de consecință, petenta susține că, este evident că decizia de impunere de regularizare referitoare la contribuția de asigurări sociale de sănătate aferente unor venituri din anul 2013 și emisă în anul 2018 încalcă principiile de drept fiscal stabilite de art. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Cu privire la stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale de către organul fiscal, petenta susține că emiterea unor decizii de impunere în condițiile menționate excede situațiilor reglementate de art.106 din Legea nr.207/2015 întrucât nu se află nici în situația celor care nu au depus declarația de venit și nici cea în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și exactă din evidențele contabile, din declarațiile sau din celelalte documente.

Astfel, considera că, din perspectiva bunei credințe reglementate de art. 12 din Legea nr.207/2015 emiterea unor astfel de decizii ar trebui să se realizeze într-un termen rezonabil, independent de termenul de prescripție de 5 ani, in caz contrar creându-se premisele aparent legale în care organul fiscal poate oricând proceda la stabilirea unor creanțe fiscale, din oficiu, în beneficiul său și în detrimentul contribuabililor situație care, în opinia sa, contravine nu numai bunei credințe, ci și regulilor imperative care reclamă certitudinea, justețea și legalitatea impunerii. Totodată in opinia petentei emiterea unor decizii de impunere cu caracter retroactiv este în totală contradicție și cu diferite prevederi constituționale, cum ar fi art.1 și art.16 din Constituție. Faptul că art.93, art.95 și art. 106 din Legea nr.207/2015 nu reglementează un termen în care instituția fiscală să fie obligată la emiterea deciziei de impunere, cu posibilitatea emiterii unei astfel de decizii oricând cu consecința creării unei vădite discriminări între diverse categorii de contribuabili încalcă prevederile art.16 din Constituție.

Altfel spus, prin faptul că lasă practic la aprecierea organului fiscal oportunitatea emiterii unor astfel de decizii de impunere alături de dispozițiile Ordinului ANAF nr.1701/2015 în integralitatea sa, creează premisele aplicării unor regimuri fiscale diferite unor categorii de contribuabili aflați în situații identice.

Invocând Cauza Driha contra României, petenta susține că, în ipoteza în care permit o impozitare suplimentară și nejustificată a contribuabilului, reglementările regăsite la art.93, art.95 și art.106 din Legea nr.207/2015 alături de cele ale Ordinului ANAF nr.1701/2018 eludează și dispozițiile art.44 din Constituție care garantează dreptul la proprietate privată. Or, susține că, prin faptul că prevederile legale indicate în cuprinsul contestației

aduc regimuri fiscale diferite unor categorii identice de contribuabili, generând discriminări atât între aceștia, cât și între aceștia și stat și prin faptul că măsurile în speță pot constitui o ingerință asupra exercițiului dreptului de proprietate privată, acestea comportă un caracter total injust, ceea ce eludează și dispozițiile art.56 din Constituție.

Pentru toate aceste motive, petenta solicită anularea deciziei de impunere contestată.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2013 nr.....din 27.09.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, în sarcina petentei s-au stabilit diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în suma de xxxxxx lei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile petentei și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă d-na X datorează diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în suma de xxxx lei, în condițiile în care în cursul anului 2013 a obținut venituri din profesii liberale, declarate ca efectiv realizate chiar de către petentă.

În fapt, în anul 2013 petenta X a realizat venituri din profesii liberale.

Pentru anul fiscal 2013 contribuabila a depus declarația anuală de venit înregistrată sub nr. /26.05.2014 prin care a declarat un venit net impozabil anual în sumă de xxxxxxxx lei.

În baza acestei declarații și a dispozițiilor art. 296²¹, art. 296²² și art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au emis decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2013 nr. din 27.09.2018, prin care a stabilit în sarcina contribuabilului X următoarele:

- venituri din activități independente: xxxxxx lei;
- contribuție anuală CASS datorată: xxxx lei;
- obligații stabilite privind plățile anticipate: xxxx lei;
- diferențe de CASS rezultată din regularizarea anuală, stabilite în plus: xxxxxxxx lei.

În drept, potrivit art. 296[^]21, art. 296[^]22, art. 296[^]25, art. 296[^]27 și art. 296[^]28 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările aduse prin O.U.G. nr. 125/2011, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 938 din 30 decembrie 2011 în vigoare pentru anul fiscal 2013:

“Art. 296[^]21. - (1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

- a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;*
- b) membrii întreprinderii familiale;*
- c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;*
- d) persoanele care realizează venituri din profesii libere; [...].”*

*“Art. 296[^]22. - (2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296[^]21 alin. (1) lit. a)-e) este **diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția”**.*

*“Art. 296[^]24. - (1) Contribuabilii prevăzuți la art. 296[^]21 alin. (1) lit. a)-e) și lit. g) **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, prin decizie de impunere, pe baza declarației de venit estimat/declarației privind venitul realizat, potrivit regulilor prevăzute la art. 82, sau pe baza normelor de venit, potrivit prevederilor prevăzute la art. 83. În cazul contribuției de asigurări sociale, obligațiile lunare de plată se stabilesc pe baza venitului declarat, prevăzut la art. 296[^]22 alin. (1).***

*(4) În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296[^]21 alin. (1) lit. a)-e) și g) se evidențiază lunar, iar **plata se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, pentru cei de la art. 296[^]21 alin. (1) lit. a)-e) și, respectiv, semestrial, în două rate egale, până la data de 25 septembrie inclusiv și 25 noiembrie inclusiv, pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296[^]21 alin. (1) lit. g)”**.*

“Art. 296²⁵. - (1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat prevăzute la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzute 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 cotelor prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296²² alin. (2) și (3).

(3) La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art. 80.

(4) Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se realizează prin decizia de impunere anuală, pe baza căreia se regularizează sumele datorate cu titlu de plăți anticipate.

(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”.

În materia declarării și impunerii veniturilor realizate de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente sunt incidente și prevederile art. 81, art. 82, art. 83 și art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2013:

“Art. 81. - (1) Contribuabilii, precum și asociațiile fără personalitate juridică, care încep o activitate în cursul anului fiscal sunt obligați să depună la organul fiscal competent o declarație referitoare la veniturile și cheltuielile estimate a se realiza pentru anul fiscal, în termen de 15 zile de la data producerii evenimentului. Fac excepție de la prevederile prezentului alineat contribuabilii care realizează venituri pentru care impozitul se percepe prin reținere la sursă.

(3) Contribuabilii care în anul anterior au realizat pierderi și cei care au realizat venituri pe perioade mai mici decât anul fiscal, precum și cei care, din motive obiective, estimează că vor realiza venituri care diferă cu cel puțin 20% față de anul fiscal anterior depun, odată cu declarația privind venitul realizat, și declarația privind venitul estimat/norma de venit”.

“Art. 82. - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, cedarea folosinței bunurilor, activități agricole impuse în sistem real, prevăzute la art. 71 alin. (5), precum și din silvicultură și piscicultură, cu excepția veniturilor din arendare, **sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit**, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.

(2) **Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii [...].**

(3) **Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru. Nu se datorează plăți anticipate în cazul contribuabililor care realizează venituri din arendare și care au optat pentru determinarea venitului net în sistem real, plata impozitului anual efectuându-se potrivit deciziei de impunere emise pe baza declarației privind venitul realizat”.**

„Art. 83. - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, **au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere”.**

“Art. 84. - (7) **Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pe baza declarației privind venitul realizat și emite decizia de impunere, la termenul și în forma stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

(8) **Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare”.**

Din dispozițiile legale precitate reiese că, în cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS) datorată de contribuabilii care obțin venituri din activități independente – profesii libere, procedura de stabilire este similară celei aplicabile în materia impozitului pe venit și se bazează pe aceleași informații/declarații ca și în cazul impozitului pe venit, respectiv:

- în cursul anului fiscal curent, pe baza declarației de venit estimat sau a declarației privind venitul net realizat în anul precedent, organele fiscale

stabilesc obligații de plată anticipată impozit pe venit și CASS prin decizii de impunere plăți anticipate, cu termene de plată trimestriale, pe care contribuabilii sunt obligați să le achite până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru;

- după încheierea anului fiscal, pe baza declarației privind venitul realizat aferent aceluși an fiscal depusă de contribuabili, organele fiscale emit deciziile de impunere anuală prin care stabilesc diferențele de regularizat impozit pe venit și CASS (obligații aferente venitului net impozabil anual – obligații de plată anticipată), care trebuie achitate de contribuabili în termen de 60 de zile de la comunicarea deciziilor de impunere anual.

Rezultă, așadar, că în cursul anului 2013 administrarea contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS) pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente s-a aflat în administrarea administrației fiscale, în mod similar celei aplicabile în materia impozitului pe venit, și anume: în cursul anului, plăți anticipate de CASS pe baza venitului estimat și, după încheierea anului fiscal, diferențe rămase de achitat pe baza venitului net anual, în raport de declarațiile depuse de contribuabili și de deciziile de plăți anticipate emise pentru contribuabili.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că la stabilirea bazei de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 pentru veniturile din activități independente profesii liberale, organele fiscale au luat în considerare venitul net distribuit în sumă de xxxxxx lei declarat de petentă în declarația D200/2013, înregistrată la autoritatea fiscală sub nr./26.05.2014, rezultând o bază lunară de calcul a contribuției în sumă de xxxxxxxx lei (xxxxxxxlei : 12 luni = 45.191 lei/lună).

Contribuția datorată conform anexei la decizia de impunere nr./27.09.2018 este în sumă de xxxxxx lei, adică xxxxxx lei/lună x 5.5% = xxxxxx lei/lună, or xxxxxx lei x 12 luni = xxxxxx lei.

De altfel, conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că organele de administrare fiscală au luat în considerare plățile anticipate stabilite prin Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 pentru veniturile din activități independente în sumă de xxxxxx lei (rd. 3 „*Obligații privind plățile anticipate*” al cap. II „*Determinarea contribuției de asigurări sociale de sănătate*” din decizia de impunere contestată) rezultând diferențe stabilite în plus în sumă de xxxxxx lei.

Concluzionând, organele fiscale centrale din cadrul ANAF au competența stabilirii diferențelor de CASS rezultate din regularizarea anuală aferentă anului 2013 – AJFP Arad având calitatea de organ fiscal de

administrare al petentei – rațiunea legală care a stat la baza stabilirii în sarcina petentei a sumei de xxxxxx lei reprezentând diferențe de contribuții de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activități independente, stabilite în plus, fiind prevederile art. 296²¹, art. 296²², art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma aplicabilă în anul 2013.

Din analiza contestației formulată de petentă, nu rezultă că aceasta nu ar fi de acord cu modul de calcul al sumei de xxxxxx lei reprezentând diferențe de contribuții de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activități independente, stabilite în plus, ci în principal petenta nu este de acord cu motivarea legală a deciziei și a faptului că aceasta deși referă la anul 2013 a fost emisă în mod nelegal în anul 2018.

Astfel, în raport de susținerile petentei din contestația formulată se rețin următoarele:

Decizia nr.din 27.09.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad prin care s-au stabilit în sarcina sa diferențe în plus de contribuții de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activități independente este aferentă anului 2013.

Temeiul de drept invocat în cuprinsul acesteia este Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸, care reglementează în domeniul contribuțiilor sociale pentru anul 2013 aferent căruia este stabilită contribuția de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activități independente.

Astfel, în ceea ce privește susținerea petentei privind emiterea unei decizii de impunere cu caracter retroactiv care este în contradicție cu diferite prevederi constituționale cum ar fi art.1 alin.5, art.16,art.44 și art.45 din Constituție, învedereăm faptul că administrarea creanțelor datorate bugetului general consolidat al statului s-a realizat de către organele fiscale conform dispozițiilor Codului de procedură fiscală.

Or, așa cum s-a arătat în cele ce preced în actul administrativ fiscal atacat sunt înscrise în mod detaliat temeiurile de drept din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care au generat stabilirea în sarcina petentei a sumei de xxxxx lei aferentă anului 2013, situație în care conform principiului general de drept *tempus regit actum* Codul fiscal aplicabil este cel în vigoare în anul 2013.

Pornind de la dispozițiile art. 296²¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabilă în anul 2013, mai sus citat, care definește noțiunea de „**contribuabil**”, rezultă că petenta are calitatea de contribuabil la sistemul de asigurări sociale de sănătate în condițiile în care în anul 2013 se subscria categoriei de „**persoane care realizează venituri din profesii libere,**” (lit. d a art. 296²¹).

Ori atâta timp cât conform art. 211 și 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății care stipulează:

„Persoanele asigurate

ART. 211

(1) Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, (...)

ART. 257

*(1) **Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).***

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%), care se aplică asupra: (...)*”

rezultă că sunt asigurați toți cetățenii cu domiciliul în România, care astfel au obligația de a plăti o contribuție lunară conform art. 257 din Legea nr. 95/2006.

Subliniem că însăși Constituția României, la art. 56 prevede obligația cetățenilor de a contribui prin impozite și prin taxe la cheltuielile publice, or, în cazul sistemului public de sănătate, aceste cheltuieli publice vizează însăși îndeplinirea obligației constituționale a statului de a asigura ocrotirea sănătății și protecția socială a cetățenilor.

Curtea Constituțională a analizat în repetate rânduri constituționalitatea instituirii contribuției la asigurările sociale de sănătate, astfel:

Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate, în jurisprudența Curții Constituționale, concretizată, spre exemplu, prin Decizia nr. 504 din 30 iunie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 610 din 12 august 2015 (reiterând cele reținute în Decizia nr. 705 din 11 septembrie 2007, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 736 din 31 octombrie 2007, și în Decizia nr. 1.011 din 7 iulie 2009, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 547 din 6 august 2009), Curtea a statuat că sistemul asigurărilor sociale de sănătate își poate realiza obiectivul principal datorită solidarității celor care contribuie, astfel încât obligația de a contribui la acest sistem reprezintă, de fapt, o expresie a prevederilor constituționale care reglementează ocrotirea sănătății și a celor care consacră obligația statului de a asigura protecția socială a cetățenilor. Astfel, Curtea a statuat că Legea nr. 95/2006 prevede că întreaga societate trebuie să contribuie la efortul protejării sănătății populației, în temeiul principiului solidarității și al subsidiarității.

Argumente similare sunt reținute de Curtea Constituțională și în cuprinsul unor decizii emise mai recent, spre exemplu:

- **Decizia nr. 166 din 24 martie 2016** referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 296²⁷ și art. 296²⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în care se prevede:

“22. În acest context, Curtea a reținut că, potrivit art. 219 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 652 din 28 august 2015, asigurările sociale de sănătate reprezintă principalul sistem de finanțare a ocrotirii sănătății populației care asigură accesul la un pachet de servicii de bază pentru asigurați. Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele sistemului de asigurări sociale de sănătate se realizează pe baza anumitor principii, printre care și acela al solidarității și subsidiarității în constituirea și utilizarea fondurilor, precum și pe baza participării obligatorii la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

23. Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate, în jurisprudența sa, concretizată, spre exemplu, prin Decizia nr. 504 din 30 iunie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 610 din 12 august 2015 (reiterând cele reținute în Decizia nr. 705 din 11 septembrie 2007, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 736 din 31 octombrie 2007, și în Decizia nr. 1.011 din 7 iulie 2009, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 547 din 6 august 2009), Curtea a statuat că sistemul asigurărilor sociale de sănătate își poate realiza obiectivul principal datorită solidarității celor care contribuie, astfel încât obligația de a contribui la acest sistem reprezintă, de fapt, o expresie a prevederilor constituționale care reglementează ocrotirea sănătății și a celor care consacră obligația statului de a asigura protecția socială a cetățenilor. Astfel, Curtea a observat că Legea nr. 95/2006 prevede că întreaga societate trebuie să contribuie la efortul protejării sănătății populației, în temeiul principiului solidarității și al subsidiarității.

24. Așa fiind, Curtea a statuat că "obligativitatea asigurării și a contribuției la sistemul asigurărilor sociale de sănătate trebuie analizată în legătură cu un alt principiu care stă la baza acestui sistem, anume cel al solidarității. Astfel, datorită solidarității celor care contribuie, acest sistem își poate realiza obiectivul principal, respectiv cel de a asigura un minim de asistență medicală pentru populație, inclusiv pentru acele categorii de persoane care se află în imposibilitatea de a contribui la constituirea fondurilor de asigurări de sănătate" (a se vedea, în acest sens, considerentele Deciziei nr. 351 din 24 iunie 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 559 din 29 iulie 2014, paragraful 15, și cele ale Deciziei nr. 335 din 10 martie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 355 din 23 mai 2011).

25. De asemenea, Curtea a statuat că legea instituie nu doar dreptul cetățenilor de a beneficia de serviciile sistemului public de sănătate, ci și obligația acestora de a contribui la fondul de asigurări sociale de sănătate. Persoanele exceptate de la plata acestei contribuții sunt prevăzute expres în

Legea nr. 95/2006 (și în Codul fiscal), astfel că, în afara acestora, tuturor celorlalți cetățeni le revine obligația mai sus amintită. Din momentul în care se naște această obligație, iar asiguratul plătește contribuția, legea îi dă acestuia dreptul de a beneficia de pachetul de servicii medicale în sistemul public de sănătate. Curtea a conchis că numai legiuitorul este în drept să stabilească categoriile de venituri pentru care urmează a se plăti contribuții la bugetul asigurărilor de sănătate; în lipsa plății acestei contribuții, persoana nu poate dobândi ex officio calitatea de asigurat. Faptul că legiuitorul are posibilitatea de a excepta unele categorii de venituri de la plata unor astfel de contribuții reprezintă o chestiune care ține în mod exclusiv de opțiunea sa. O atare exceptare nu este o cerință de ordin constituțional (a se vedea, în acest sens, Decizia nr. 369 din 26 iunie 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 612 din 19 august 2014).”

- **Decizia nr. 539 din 13 iulie 2017** referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 296³ lit. a) și d), art. 296²¹, art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și ale art. 296²⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“19. În același sens este și jurisprudența Comisiei Europene a Drepturilor Omului, care, prin Decizia din 14 decembrie 1988, pronunțată în Cauza Wasa Liv Omsesidigt, Forsakringsbolaget Valands Pensionsstiftelse și un grup de aproximativ 15.000 de persoane împotriva Suediei, a reținut, în esență, că dispozițiile art. 1 din Primul Protocol adițional la Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, referitoare la protecția proprietății, recunosc autorităților naționale competența de a decide perceperea de impozite, alte taxe sau contribuții, potrivit aprecierii necesităților politice, economice și sociale. Așa fiind, obligarea unui contribuabil la plata unui impozit sau a altei contribuții nu ar putea fi contrară dreptului la respectarea bunurilor sale, decât dacă cel interesat ar fi obligat la a suporta o sarcină insuportabilă. Așa fiind, prin Decizia nr. 224 din 13 martie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 256 din 18 aprilie 2012, Curtea a apreciat că obligația de a contribui la fondul asigurărilor sociale de sănătate cu o cotă-parte din veniturile provenind din activitățile desfășurate nu poate fi considerată ca reprezentând, în sine, o încălcare a prevederilor constituționale referitoare la dreptul de proprietate.”

În considerarea celor mai sus expuse, rezultă că **legea instituie nu doar dreptul cetățenilor de a beneficia de serviciile sistemului public de sănătate, ci și obligația acestora de a contribui la fondul de asigurări sociale de sănătate, de altfel venitul la care s-a raportat AJFP Arad fiind chiar cel din declarația petentei, înregistrată sub nr. /26.05.2014.**

Prin urmare, față de cele mai sus prezentate, în condițiile în care, asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii, iar plata contribuției de asigurare este obligatorie, obligativitatea asigurării nu dă voie persoanelor

vizate de lege să opteze între a plăti sau nu contribuția, rezultă că, susținerile petentei că impunerea acestor sume este nelegală deoarece nu a beneficiat de servicii medicale decontate de Statul Român și că obligarea la plata contribuțiilor sociale este neconstituțională în raport cu dreptul individului de a-și alege un asigurator de servicii medicale de sănătate, nu este întemeiată și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

Invocarea de către petenta, în cuprinsul contestației formulate, a unor aspecte de ordin formal, pentru a fi exonerată de plata sumelor datorate în contul contribuției de asigurări sociale de sănătate, corect calculate în baza Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform celor prezentate în cuprinsul prezentei decizii, nu prezintă relevanță în cauza dedusă judecătii și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei de către organul de soluționare a contestației.

Nici susținerile petentei că, decizia de impunere de regularizare referitoare la contribuția de asigurări sociale de sănătate aferente unor venituri din anul 2013 și emisă în anul 2018 încalcă principiile de drept fiscal stabilite de art. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei de către organul de soluționare a contestației din următoarele motive:

Regularizarea la contribuția pentru asigurări sociale de sănătate pentru anul 2013 s-a făcut în anul 2018 în luna septembrie (în interiorul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale) prin emiterea Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2013 nr. 9347979 din 27.09.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad.

Prin urmare, Decizia nr. din 27.09.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad prin care s-au stabilit în sarcina petentei diferențe în plus de contribuții de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activități independente este aferentă anului 2013, având ca temei de drept invocat în cuprinsul acesteia, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸, care reglementează în domeniul contribuțiilor sociale pentru anul 2013 aferent căruia este stabilită contribuția de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activități independente.

Administrarea creanțelor datorate bugetului general consolidat al statului s-a realizat de către organele fiscale conform dispozițiilor Codului de procedură fiscală.

Până la data de 31.12.2015 Codul de procedură fiscală a fost reglementat prin OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, iar începând cu data de 01.01.2016 a intrat în vigoare Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Conform celor două acte normative „*administrarea creanțelor fiscale*” este definită ca fiind:

- „**ART. 1**

Sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală

(1) *Prezentul cod reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal.*

(2) *Prezentul cod se aplică și pentru administrarea drepturilor vamale, precum și pentru administrarea creanțelor provenind din contribuții, amenzi și alte sume ce constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit legii, în măsura în care prin lege nu se prevede altfel.*

(3) *Prin **administrarea** impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:*

a) înregistrarea fiscală;

b) declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.”

- conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„**ART. 1**

Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

2. **administrarea creanțelor fiscale** - oricare din activitățile desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

a) înregistrarea fiscală a contribuabililor/plătitorilor și a altor subiecte ale raporturilor juridice fiscale;

b) declararea, stabilirea, controlul și colectarea creanțelor fiscale;

c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale;

d) asistența/îndrumarea contribuabililor/plătitorilor, la cerere sau din oficiu;

e) aplicarea sancțiunilor în condițiile legii;”

Decizia de impunere anuală contestată deși este aferentă anului 2013 a fost emisă în anul 2018, an în care administrarea creanțelor fiscale – care include și stabilirea creanțelor fiscale – se realiza în condițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, autoritatea fiscală raportându-se la norme legale care vizează contribuția de asigurări sociale de sănătate

în vigoare la data emiterii deciziei de impunere și nu în vigoare în anul 2013, aferent căruia s-a stabilit CASS.

Subliniem că și în cazul altor activități incluse în administrarea creanțelor fiscale: înregistrarea fiscală, declararea creanțelor fiscale, controlul creanțelor fiscale, colectarea creanțelor fiscale, soluționarea contestațiilor etc. procedura se supune legii în vigoare la data începerii activităților desfășurate de organele fiscale. Spre exemplificare, în cazul soluționării contestațiilor procedura de soluționare va avea în vedere Codul de procedură fiscală în vigoare la data la care a început această activitate, însă analiza fondului cauzei (impozit pe profit, TVA, contribuții etc.) se va face prin raportare la normele legale în vigoare perioadei căreia sunt aferente.

Astfel, Decizia de impunere nr..... din 27.09.2018 reprezintă un act administrativ fiscal, așa cum este definit la art. 1 pct. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv: *„actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat;”*

De altfel, potrivit dispozițiilor art. 346 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 346

Conflictul temporal al actelor normative

(1) Reglementările emise în temeiul actelor normative prevăzute la art. 354 rămân aplicabile până la data aprobării actelor normative de aplicare a prezentului cod, în măsura în care nu contravin prevederilor acestuia.

(2) Trimiterile făcute prin alte acte normative la Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se consideră a fi făcute la prezentul cod.”

Norma legală precitată a avut rolul de a se stabili faptul că, odată cu abrogarea OG nr. 92/2003, reglementările emise în baza actului normativ abrogat să rămână valabile. Cu alte cuvinte, s-a dorit a rămâne valabile atât procedurile de lucru, cât și modele formularelor de administrare a creanțelor fiscale (administrare care a început sub vechea reglementare), până când s-au emis noile formulare pentru administrarea creanțelor fiscale conforme cu Noul Cod de procedură fiscală.

În acest sens, în cuprinsul deciziei de impunere contestată este prevăzut termenul de contestare de 45 de zile (reglementat de Noul Cod de procedură fiscală), față de termenul de 30 de zile (prevăzut în Vechiul Cod de procedură fiscală).

Pe cale de consecință, stabilirea diferențelor de contribuții rezultate din regularizarea anuală s-a efectuat la data de 27.09.2018, **în termenul de prescripție reglementat de procedura fiscală, dată la care procedura**

fiscală era cea reglementată de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel că emiterea Deciziei de impunere nr. din 27.09.2018 se incluse în sintagma „procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia (n.n. Legea nr. 207/2015) în vigoare” în situația în care activitatea de stabilire a creanței fiscale în sumă de xxxxxxxx lei reprezentând diferențe stabilite în plus de contribuții de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activități independente aferente anului 2013 reprezintă o activitate inclusă în „administrarea creanțelor fiscale” așa cum este definită la art. 1 pct. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, în raport de dispozițiile legale în vigoare și de documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit în sarcina petentei suma de xxxxxx lei (aferentă unui venit realizat în anul 2013 în sumă totală de xxxxxxx lei, declarat de petentă prin Declarația înregistrată la autoritatea fiscală sub nr. /26.05.2014) reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activități independente profesii liberale, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2013 nr. din 27.09.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2013 nr. din 27.09.2018 emisă de

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, pentru suma de xxxxxxxx lei reprezentând diferențe stabilite în plus de contribuții de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activități independente realizate de petent în anul 2013.

- prezenta decizie se comunică la:

- X

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,