

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 619 din ... 2019
privind soluționarea contestației formulate de

...
din ...

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice** ... a fost sesizat de **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** ... – **Serviciul Fiscal Orășenesc** ... prin adresa nr.... – înregistrată la D.G.R.F.P. ...sub nr...., în legătură cu **dosarul contestației** formulată de **doamna** ... din ..., împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr...., act administrativ fiscal emis de S.F.O. ..., comunicat prin Spațiul Privat Virtual și confirmat de primire de persoana fizică contestatară la data de 03.05.2019.

Doamna ... are domiciliul fiscal în ..., ..., și CNP

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **...lei**, reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate de plată - aferente unei baze de calcul contestate în sumă de ... lei - stabilită prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr......

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.270 alin.(1) și ale art.272 alin.(2) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termenul de 45 de zile de la comunicarea actului atacat – înregistrată la S.F.O. ... sub nr. ..., precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. Susținerile contestatarei sunt următoarele (citată):

"[...] Subsemnata ..., domiciliată în ..., și legitimată cu CI, seria ..., nr.... solicit anularea Deciziei de Impunere Anuala pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 având numărul de înregistrare ..., emisă în data de ... și primită prin intermediul Spațiului Virtual Privat, deoarece baza de calcul care figurează în decizia menționată nu este cea indicată în Declarația 200 privind veniturile realizate în România aferentă anului 2015.

Conform Declarației 200, venitul brut realizat a fost de ... lei. Cheltuielile deductibile înregistrate au fost de ..., din care ... contribuții sociale obligatorii, realizând un venit net de ... lei. În Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015, venitul bază de calcul este de ..., acesta nefiind venitul realizat în fapt în anul 2015.[...]"

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr...., S.F.O. ... a stabilit în sarcina doamnei ...următoarele:

- total baza de calcul: ... lei;
- contribuție anuală CASS datorată: .. lei;
- obligații stabilite privind plățile anticipate: ... lei;
- diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală: ...lei.

III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada analizată, organul de soluționare a cauzei constată:

* **S.F.O. ... a emis**, pentru doamna ..., **Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr....**, prin care s-au stabilit contribuții de asigurări sociale de sănătate de plată pentru anul 2015 în sumă de ...lei.

* **Prin contestația formulată**, doamna ...consideră că nu datorează CASS aferentă veniturilor din activități independente în sumă de ... lei pentru anul 2015 și solicită anularea Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr....

* **Din analiza actelor și documentelor anexate dosarului contestației și având în vedere legislația în vigoare în perioada analizată, rezultă următoarele:**

În fapt, prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr...., A.J.F.P. ... - S.F.O. ... a stabilit, în sarcina contribuabilei o contribuție de asigurări sociale de sănătate de plată pentru anul 2015 în sumă de ...lei, aferentă unei baze de calcul contestate de ... lei.

În referatul întocmit în susținerea cauzei, organele fiscale au precizat următoarele : „[...] D-na ..., CNP ... are domiciliul în localitatea ..., contestă decizia de impunere nr.... din data de 15.04.2019 privind contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015, **an în care a realizat un venit net de ... lei din activități independente.**

Conform deciziei de impunere nr. ... din data de 15.04.2019 privind contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015, baza de calcul este de ... lei la care s-a calculat o contribuție de sănătate de ... lei, obligațiile privind plățile anticipate de ... lei, având de plată suma de ... lei.

Contestația a fost depusă în termen de 45 de zile conf. art.270, alin.(1) din Legea 207/2015, privind Codul de Procedură Fiscală.

În consecință, considerăm că suma de ... lei nu este calculată la venitul realizat și propunem aprobarea contestației formulată de către d-na”

În soluționarea contestației, trebuie reținut că, din analiza dosarului cauzei referitor la susținerile părților, nu se poate determina cu exactitate situația de fapt fiscală în ceea ce privește obligațiile fiscale reprezentând contribuțiile de asigurări sociale de sănătate de plată pentru anul 2015 datorate de doamna ...

In drept, referitor la veniturile din activități independente Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“art. 41 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) **venituri din activități independente**, definite conform art.46; [...]

art. 46 - Definierea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente. [...]

Determinarea venitului net anual impozabil este reglementată la art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„art.48 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.[...]

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie. [...]”.

În materia declarării și impunerii veniturilor realizate de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente sunt incidente și prevederile art.83 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2015:

”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, 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/pierdere distribuită din asociere”.

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sanatate, art.1, art.2, art.296²¹, art. 296²², art.296²⁴ și art.296²⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015, precizează:

”art. 1 – (1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru 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 plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impuneri.

(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal”.

art.2 - (2) Contribuțiile sociale reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:[...]

b) contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;[...].”

art.296²¹ - (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;

e) persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la care impozitul pe venit se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate;

f) persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului, din activități de natura celor prevăzute la art.52 alin.(1), precum și cele care realizează venituri din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art.13 lit.e);

g) persoanele care realizează venituri din activitățile agricole prevăzute la art.71 alin.(1);

h) persoanele care realizează venituri de natura celor prevăzute la art.71 alin.(2) și (5);

i) persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor.

(2) Persoanele prevăzute la alin.(1) datorează contribuții sociale obligatorii pentru veniturile realizate, numai dacă aceste venituri sunt impozabile potrivit prezentului cod.

art. 296²² - (2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art.296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția”.

art.296²⁴ - (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. [...]

(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 - (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).

(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.”

Din dispozițiile legale precizate reiese că, în cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS) datorată de contribuabilii care obțin venituri din activități independente, 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:

Notă:” Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

- 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 celui an fiscal depusă de contribuabili, **organele fiscale emit deciziile de impunere anuală prin care stabilesc impozitul pe venit și CASS**, precum și **diferențele de regularizat privind impozitul pe venit și CASS** (obligații aferente veniturii net impozabil anual – obligații de plată anticipată), care trebuie achitate de contribuabili în termen de 60 de zile de la comunicarea deciziilor de impunere anuală.

Totodată reținem că, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate **baza de calcul o reprezintă, diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri din care se exclud cheltuielile reprezentând contribuții sociale.**

La art.85 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„**art. 85** – (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art.82 alin.(2) și art.86 alin.(4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

De asemenea, conform art. 296²⁸ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 296²⁸ - **Stabilirea contribuției**

Contribuția de asigurări sociale de sănătate prevăzută la art. 296²⁷ alin. (1) **se stabilește de organul fiscal competent, prin decizia de impunere anuală**, pe baza informațiilor din declarația privind venitul realizat sau din declarația privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit, precum și pe baza informațiilor din evidența fiscală, după caz.”

Prin O.P.A.N.A.F. nr.938/2013 a fost aprobat formularul 630 „**Decizie de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate**”.

Din analiza formularului 630 rezultă că:

- la rândul 2 sunt evidențiate total contribuțiile datorate, respectiv CASS;

- la rândul 3 sunt evidențiate obligațiile privind plățile anticipate, respectiv acele obligații stabilite prin acte administrativ fiscale.

Coroborând dispozițiile legale sus invocate rezultă că în speță contribuțiile de asigurări sociale de sanătate se stabilesc fie prin declarația fiscală a contribuabilului, fie prin decizia emisa de organul fiscal, respectiv **Decizie de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate** - pentru CASS.

Urmare analizării acestor considerente de fapt și de drept prezentate, organul de soluționare **reține modul sintetic și neclar în care organele de inspecție fiscală au tratat fenomenul dedus judecătii**, sumele înscrise în referatul întocmit în cauză fiind la nivel global, sintetic și nu este prezentat modul detaliat și bazat pe documente doveditoare, cum s-a ajuns la baza de impozitare și în consecință la obligațiile fiscale stabilite ca fiind de plată.

Această situație pune organul de soluționare a contestației în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la contestația formulată, în condițiile în care lipsesc toate datele și informațiile necesare în vederea unei analize pe fond.

Având în vedere cele anterior prezentate, organul de soluționare a contestației urmează a face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„**art. 279 - Soluții asupra contestației** [...]”

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

(4) **Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act**

administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare."

În speță sunt incidente și prevederile pct.11.4 și pct.11.5 din Instrucțiunile de aplicare a titlului VIII, din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015, care menționează:

"11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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

În consecință, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra stabilirii contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate de plată pentru anul 2015, datorate de doamna ..., drept pentru care **se va desființa Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr.... pentru suma de ...lei, reprezentând CASS de plată pentru anul 2015 aferente unei baze de calcul contestate de .. lei**, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de contribuție, în raport de cele precizate în prezenta decizie și de toate informațiile și documentele existente, și în funcție de acestea, să emită un nou act administrativ fiscal în conformitate cu dispozițiile legale incidente în cauză.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de doamna ...din ..., județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr...., act administrativ fiscal emis de S.F.O. ..., în conformitate cu prevederile art.279 alin. (3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Desființarea Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 nr., pentru suma totală de ...lei, reprezentând CASS de plată pentru anul 2015 aferentă unei baze de calcul contestate de ... lei, urmând ca organul fiscal să reanalizeze situația de fapt fiscală în funcție de cele prezentate în decizie și de prevederile legale incidente și să procedeze la emiterea unui nou act administrativ fiscal, dacă se impune.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

...