

D E C I Z I A nr.3655/406/01.11.2013

privind soluționarea contestației formulată de Medic Independent X din Deva, reprezentat prin Cabinet de Avocat Y, înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr.../26.07.2013

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../12.08.2013 de către Inspekția fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice Hunedoara asupra contestației formulată de Medic Independent X din Deva, prin Cabinet de Avocat Y, conform împuternicirii avocațiale nr.../23.07.2013, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../26.06.2013 și vizează suma de ... lei reprezentând obligații fiscale accesorii aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila reprezentantului legal avocat Y.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, 206 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, iar în considerarea dispozițiilor exprese ale art.17 din OG nr.74/2013 coroborat cu art.12 din HG nr. 520/2013 și art.209 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatorul solicită anularea în parte a deciziei de impunere atacată, în ce privește stabilirea obligațiilor fiscale accesorii, reținând următoarele:

Organul de inspekție fiscală a reținut că în această perioadă au fost obținute venituri din convenții civile raportat la care nu s-au reținut contribuțiile pentru asigurările sociale de sănătate, conform art.257 lit.b) din Legea nr. 95/2006.

Potrivit art.218 din Legea nr.95/2006, asigurații au dreptul să aleagă furnizorul de servicii medicale, precum și casa de asigurări de sănătate la care se asigură.

În continuare, art.222 din Legea nr.95/2006, fiecare asigurat are dreptul de a fi informat cel puțin o dată pe an, prin casele de asigurări, asupra

serviciilor de care beneficiază, a nivelului de contribuție personală și a modalității de plată, precum și asupra drepturilor și obligațiilor sale.

Prin Ordinul nr. 617/2007, la art. 6 s-a stabilit că, veniturile realizate de persoanele care desfășoară activități independente asupra cărora se calculează contribuția sunt veniturile din profesii libere realizate în mod individual, iar veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, constituie venituri din profesii libere.

Conform art.35 din același ordin, titlul de creanță îl constituie decizia de impunere emisă de organul competent al CAS. Decizia de impunere poate fi emisă de organul competent al CAS și pe baza informațiilor primite pe bază de protocol de la ANAF.

În perioada verificată, protocolul nr.P5282/26.10.2007/95896/30.10.2007 încheiat la nivel național între CNAS și ANAF, producea efecte juridice.

În acest context este de reținut faptul că în ce privește impozitul de venit aferent anului 2008, 2010 și 2011, inspecția fiscală s-a finalizat cu Decizia nr.../26.06.2013 privind nemodificarea bazei de impunere. În ce privește anul 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de natura impozitului pe venit în suma modică de ... lei, reținând că din luna mai 2009, cheltuielile cu combustibilii sunt cheltuieli nedeductibile.

Astfel, declarațiile privind veniturile realizate în perioada 2008-2011 au fost întocmite în mod corect și au cuprins toate sumele încasate ca urmare a exercitării profesiei de medic.

De asemenea, CJAS Hunedoara avea acces la baza de date a ANAF și avea dreptul să emită decizii de impunere pe baza acestor date, fiind totodată obligată să informeze cel puțin o dată pe an în legătură cu obligațiile datorate.

Buna-credință rezultă din împrejurarea declarării veniturilor obținute din exercitarea profesiei de medic la organele fiscale, astfel încât nedeclararea acestor venituri la CJAS Hunedoara reprezintă o omisiune neintenționată rezultată exclusiv din neinformarea cu privire la respectiva obligație. Decizia de impunere are pe lângă caracterul de titlu de creanță și rolul de înștiințare de plată, dar numai pentru contribuția datorată, accesoriile putând fi calculate în caz de neplată a contribuției respective. Obligația de informare își are fundamentul în dispozițiile art.31 alin.2 din Constituția României, text legal ce obligă autoritățile și instituțiile publice, potrivit competențelor ce le revin, să asigure informarea corectă a cetățenilor asupra drepturilor și obligațiilor ce le revin.

Începând cu 01.07.2012, competența asupra administrării contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoane care realizează venituri din activități independente revine ANAF. Conform prevederilor art.296²⁴ alin.2 din Codul fiscal, începând cu data de 01.07.2012, organul fiscal, în baza declarației de venit depusă de persoana care realizează venituri din activități independente, emite decizia de impunere referitoare la contribuțiile de

asigurări sociale de sănătate.

Astfel, atâta vreme cât organele competente nu și-au îndeplinit obligația legală și nu au emis titluri de creanță, nefiind niciodată notificat în privința existenței debitului principal, calculul și obligarea la plata majorărilor de întârziere sunt nelegale.

Concluzionând, contestatorul solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Contribuția la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorate de persoane care realizează venituri din activități independente, perioada verificată 01.01.2008 - 31.12.2011.

Pentru anul 2008 contribuabilul înregistrează un venit net în sumă de ... lei din convenții civile, asupra căruia nu s-a reținut CASS, plus venit net în sumă de ... lei, rezultând un venit net în sumă de ... lei.

Aferent venitului net, s-a stabilit în sarcina contribuabilului suma de ... lei (... x 5,5%) reprezentând contribuție individuală la asigurările sociale de sănătate, conform art.257 alin.(2) lit.b) din Legea nr.95/2006.

Pentru anul 2009 contribuabilul înregistrează un venit net în sumă de ... lei din convenții civile, asupra căruia nu s-a reținut CASS, plus venit net din profesii libere, în sumă de ... lei, rezultând un venit net în sumă de ... lei.

Aferent venitului net, s-a stabilit în sarcina contribuabilului suma de ... lei (... x 6,5%) reprezentând contribuție individuală la asigurările sociale de sănătate, conform art.257 alin.(2) lit.b) din Legea nr.95/2006.

Pentru anul 2010 contribuabilul înregistrează un venit net în sumă de ... lei din convenții civile, asupra căruia nu s-a reținut CASS, plus venit net în sumă de ... lei, rezultând un venit net în sumă de ... lei.

Aferent venitului net, s-a stabilit în sarcina contribuabilului suma de ... lei (... x 5,5%) reprezentând contribuție individuală la asigurările sociale de sănătate, conform art.257 alin.(2) lit.b) din Legea nr.95/2006.

Pentru anul 2011 contribuabilul înregistrează un venit net în sumă de ... lei din convenții civile, asupra căruia nu s-a reținut CASS, plus venit net în sumă de ... lei, rezultând un venit net în sumă de ... lei.

Aferent venitului net, s-a stabilit în sarcina contribuabilului suma de ... lei (... x 5,5%) reprezentând contribuție individuală la asigurările sociale de sănătate, conform art.257 alin.(2) lit.b) din Legea nr.95/2006.

Aferent CASS stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei, s-au calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei.

III. Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate, se rețin următoarele:

Medic Independent X din Deva, are ca și obiect de activitate “Activitate de asistență medicală specializată-...” încadrate în clasa CAEN - 8622 și cod de identificare fiscală ...

Perioada supusă verificării: 01.01.2008 - 31.12.2011.

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de 14.902 lei, reprezentând ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă contestatorul datorează aceste sume, în condițiile în care nu a contestat debitul de natura contribuției de asigurări sociale de sănătate care a generat aceste obligații fiscale accesorii.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că petentul nu a constituit și virat contribuția de asigurări sociale de sănătate, acesta realizând venituri impozabile din activități independente care se supun impozitului pe venit, astfel că organele de inspecție fiscală au evidențiat un venit net în sumă totală de ... lei (... lei, venit realizat din convenții civile și ... lei, venit realizat din profesii libere), aferent căruia s-a determinat o contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, pentru care au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, reprezentând ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere.

Prin contestație, societatea a înțeles să conteste doar măsurile accesorii nu și debitul de natura contribuției de asigurări sociale de sănătate care a generat aceste obligații fiscale accesorii.

În speța, sunt incidente prevederile din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

Art.119 “Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere”.

*) Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.39/2010, începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119 se modifică și va avea următorul cuprins:

Art.119 “Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

Art.120 “ Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusive”.

*) Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.39/2010, începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 120 se modifică și va avea următorul cuprins:

Art.120 “Dobânzi

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

Art.120¹ “Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale”.

*) 1. Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.39/2010, prevederile art.120¹ intră în vigoare începând cu data de 1 iulie 2010.

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că, majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere se calculează asupra sumelor datorate și neachitate.

Având în vedere aceste aspecte, se reține faptul că stabilirea de majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

De asemenea, se reține că petentul nu a contestat suma de ... lei reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor impozabile realizate din activități independente care se supun impozitului pe venit, recunoscând astfel că datorează această sumă, dar a contestat obligațiile fiscale accesorii stabilite de organele de inspecție fiscală, în sumă de ... lei reprezentând ... lei majorări/dobânzi de întârziere și ... lei penalități de întârziere.

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia *“atâta vreme cât organele competente nu și-au îndeplinit obligația legală și nu au emis titluri de creanță, nefiind niciodată notificat în privința existenței debitului principal, calculul și obligarea la plata majorărilor de întârziere sunt nelegale”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, petentul fiind răspunzător de toate obligațiile fiscale care revin contribuabililor, persoane fizice sau jurice, în aplicarea prevederilor legale.

Mai mult, prevederile din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, stipulează:

Art.213 *“... (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.”*

Art.211 *“(1) Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și obținut prelungirea dreptului de ședere temporară sau au domiciliul în România și fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi. În această calitate, persoana în cauză încheie un contract de asigurare cu casele de asigurări de sănătate, direct sau prin angajator, al cărui model se*

stabilește prin ordin al președintelui CNAS cu avizul consiliului de administrație. [...]"

Art.215 "(1) *Obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care angajează persoane pe bază de contract individual de muncă ori în baza unui statut special prevăzut de lege, precum și persoanelor fizice, după caz.*

(2) *Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații sunt obligate să depună lunar la casele de asigurări alese în mod liber de asigurați declarații nominale privind obligațiile ce le revin față de fond și dovada plății contribuțiilor.*

(3) *Prevederile alin. (1) și (2) se aplică și persoanelor care exercită profesii libere sau celor care sunt autorizate, potrivit legii, să desfășoare activități independente.*"

Art. 215 (în vigoare cu ianuarie 2011)

" ... (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.*"

De asemenea, CAP. 3 "Contribuția asiguraților", SECȚIUNEA a 2-a "Asigurații care realizează venituri impozabile din activități independente" din Ordinul președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.617/2007 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, stipulează:

Art.7 "(1) *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;*

[...]

(3) *Pentru veniturile realizate din activități independente, contribuția se plătește de persoana care le realizează.*

Art.8 "(1) *Contribuabilii care realizează venituri din activități independente virează trimestrial contribuția calculată la venitul estimat, până la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru...*"

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că tocmai ca urmare a neîncadrării contestatorului în niciuna dintre categoriile de persoane exceptate de la plata contribuției la asigurările sociale de sănătate, acesta avea obligația

încheierii unui contract de asigurare cu casa de asigurări de sănătate și asupra venitului net obținut din desfășurarea de activități independente, acesta trebuia să constituie și să vireze contribuția la asigurările sociale de sănătate, cum în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală.

Obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanelor fizice, fiind obligate să depună la casele de asigurări alese în mod liber de asigurați, declarații privind obligațiile ce le revin față de fond și dovada plății contribuțiilor.

Referitor la invocarea de către petent a prevederilor art.296²⁴ alin.2 din Codul fiscal, potrivit căror organul fiscal, în baza declarației de venit depusă de persoana care realizează venituri din activități independente, emite decizia de impunere referitoare la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, se reține faptul că, potrivit prevederilor art.VII alin.(1) din OUG nr.125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, reglementările prevederilor legale invocate, se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2012 ori, perioada de raportare pentru creanța fiscală supusă verificării a fost perioada 01.01.2008 - 31.12.2011.

În ceea ce privește susținerea petentului cu referire la faptul că, inspecția fiscală privind impozitul de venit aferent anului 2008, 2010 și 2011, s-a finalizat cu nemodificarea bazei de impunere, iar în ce privește anul 2009, baza de impunere a fost majorată doar cu cheltuielile nedeductibile privind combustibilii, se reține faptul că, în cazul veniturilor încasate din convenții civile, impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut iar, în cazul veniturilor din activități independente, impozitul pe venitul net anual impozabil datorat este calculat de organul fiscal competent, pe baza declarației de venit, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil din anul fiscal respectiv.

Prin urmare, ținând cont de prevederile legale menționate, considerentele prezentate, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la majorările/dobânzile și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate, în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată,

privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr. _____, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Medic Independent X din Deva, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../26.06.2013, pentru suma de ... lei reprezentând obligații fiscale accesorii aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

Prezenta decizie se comunică la:

- Medic Independent X din Deva
- Administrația județeană a finanțelor publice Hunedoara,
Inspecția fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OANAF nr.450/2013.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,