

DECIZIA nr.529/2017
privind soluționarea contestației formulată de
SC x SRL, în insolvența
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/14.02.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov- Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita- Serviciul de inspectie fiscala persoane juridice 1, prin adresa nr.x/10.02.2017, inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.x/14.02.2017, asupra contestatiei formulata de SC x SRL cu sediul in x, str.x, nr.x, jud.Harghita.

Contestatia este formulata împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-HR x16.01.2017 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-HR x/16.01.2017, emise de Administratia Județeană a Finanțelor Publice Harghita - Activitatea de Inspectie Fiscala, si priveste suma totala de **x lei** din care:

- x lei reprezentand CASS asigurat
- x lei reprezentand impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea Deciziei de impunere cu nr. F-HR x/16.01.2017 in data de 21.01.2017, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la A.J.F.P. Harghita in data de 26.01.2017, conform stampilei acestei institutii.

Constatănd că in speta, sunt intrunite conditiile prevăzute de art. 268, art. 270 și art. 272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brasov, prin Serviciul Soluționare Contestatii 2, este legal investită să soluționeze contestația formulata de SC x SRL.

I. SC xSRL, prin contestatia depusa si inregistrata sub nr. x/26.01.2017 la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita, solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere nr. F-HR x/16.01.2017 si a raportului de inspectie fiscala nr. F-HR x/16.01.2017 pentru urmatoarele motive:

- Cu privire la contribuția privind asigurările sociale de sănătate datorată pentru veniturile din dividende(x lei) petenta precizeaza faptul ca pe parcursul desfășurării inspectiei fiscale administratorul judiciar a precizat faptul că administratorii societății nu au cetățenie română, așa cum rezultă din informațiile disponibile la ONRC (anexa 3), fiind cetățeni ungari, neîncadrându-se în nici una dintre categoriile de plătitori prevăzute la Art.153 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Petenta sustine ca inspectorii fiscali nu au depus diligente pentru stabilirea situației de fapt, nefiind solicitate nici un fel de informații sau documente din care să rezulte dacă asociații firmei x SRL au calitatea de asigurați ai sistemelor de securitate socială în alt stat membru al Uniunii Europene, deși la alineatul (2), Art.153 din Codul fiscal se menționează în mod expres că și în acest caz cetățenii străini nu au calitatea de asigurat al sistemului publici de asigurări sociale de sănătate în România.

Contribuabilul recunoaste faptul ca la art. 155 din Codul fiscal este mentionata faptul ca veniturile din investiții fac parte din categoria acelora pentru care se datorează contribuția

individuală la fondul de sănătate, dar a precizat faptul că aceasta prevedere trebuia să fie coroborat cu Art.153 respectiv cu Art.178 din același act normativ.

Deasemenea se precizeaza faptul ca organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile Art. 11, alin. (1) din Legea nr.227/2015 cu modificarile si completarile ulterioare,dar de fapt nu a fost reincadrata nici o operatiune economica ci s-a „*considerat în mod abuziv*” că cetățenii străini sunt contribuabili ai fondului de sănătate, chiar dacă nu au reședință sau drept de ședere pe teritoriul României, și chiar dacă au calitatea de asigurat într-un alt stat al Uniunii Europene.

Cu privire la impozitul pe dividende stabilit în mod suplimentar, în sumă de x lei calculat asupra soldului din contul 5311 "Casa" si 542 "Avansuri de trezorerie" petenta precizeaza ca si aceasta obligatie stabilita suplimentar a fost calculat in mod subiectiv intrucat sumele reflectate în cele două conturi au fost utilizate pentru plata furnizorilor externi, furnizori de la care nu s-au primit în timp util documentele din care să rezulte efectuarea plăților, lucru mentionat si la data efectuării controlului.

Petenta sustine ca inspectorii fiscali au făcut uz de dispozițiile Art.11, alin. (1) din Legea nr.227/2015, fără a justifica însă în nici un fel motivele pentru care au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor economice.

Totodata se precizeaza faptul ca la o simplă verificare a soldului conturilor de furnizori, organele de control ar fi putut să observe că există obligații de plată neachitate față de furnizori, dar acești parteneri nu au formulat cereri de înscriere a creanțelor în tabelul creditorilor întocmit în procedura insolvenței.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-HR x/16.01.2017 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-HR x/16.01.2017, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Harghita, au verificat perioada 01.01.2016-30.09.2016 privind CASS retinuta de la asigurati, respectiv impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada 04.01.2017-09.01.2017.

Avand in vedere deficientele constatate in urma controlului, redate in Raportul de inspectie fiscala, la cap.III, organele de inspectie fiscala au stabilit sume suplimentare in suma totala de x lei, din care CASS asigurati x lei respectiv impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice x lei

Din balanta de verificare intocmita pentru luna septembrie 2016 s-a stabilit ca soldul contului 5311-casa in lei este in suma de x lei respectiv ca in contul 542-avans trezorerie este inregistrata suma de x lei.

Din notele explicative solicitate de la reprezentantii SC x SRL a rezultat ca suma totala de x lei a fost folosita la achitarea furnizorilor insa acest lucru nu a fost probat, motiv pentru care organul de inspectie in baza prevederilor art.11, alin(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal a reincadrat aceste tranzactii stabilind ca de fapt administratorul/asociatul societatii, dl.x a incasat aceste sume in interesul sau propriu, sub forma de dividende, fara a intocmi documentele necesare, incalcandu-se astfel prevederile art.43 alin(1) din Legea nr.227/2015, fiind calculat un impozit pe dividende cu cota de 5% in suma de x lei.

Inspectorii fiscali au stabilit ca SC xSRL nu a retinut si nu a virat CASS de 5,5% aferent dividendelor achitate in luna aprilie 2016 in valoare de x lei totodata inspectorii fiscali au calculat CASS si pentru soldul casei si a avansului de trezorerie existente la data de 30.09.2016 in suma de x lei in baza art.91, lit.a, art.155, alin1, lit.f, art.176, alin.7 si art.178 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, fiind stabilit o contributie individuala de asigurari sociale de sanatate in suma de x lei.

III. Luand în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada verificata, se retine:

1.Cu privire la suma de x lei reprezentand impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, cauza supusa solutionarii, D.G.R.F.P. Brasov- Serviciului Solutionare Contestatii 2, este sa se pronunte dacă în mod legal organele de control au asimilat dividendelor suma de x lei (sold cont casa in lei x lei + avans de trezorerie x lei) in conditiile in care din documentele prezentate de catre petent nu rezulta o alta stare de fapt fata de cea redata in actele atacate

In fapt, organele de inspectie fiscala au retinut ca din balanta de verificare intocmita pentru luna septembrie 2016 a rezultat ca soldul contului 5311-casa in lei este in suma de x lei, iar din nota explicativa solicitata societatii, la intrebarea daca aceasta suma exista faptic in caseria societatii, contabila a raspuns ca: « *Nu pot sa raspund la aceasta intrebare,eu nu am avut acces la caseria societatii*».

Totodata, au fost solicitate informatii si de la administratorul judiciar al societatii, dar acesta nu a putut furniza nici o informatie, redirectionand intrebarile catre administratorul societatii.

Prin adresa nr.x/ 05.01.2017 organul de inspectie fiscala a solicitat informatiile de mai sus si de la administratorul statutar. Administratorul statutar, dl.x a trimis in format electronic nota explicativa,din care rezulta ca numerarul existent in contul 5311 s-a folosit pentru achitarea unor furnizori externi pentru care nu s-a primit chitanta.

Totodata, inspectorii fiscali au retinut ca in contul 542 - avans de trezorerie era inregistrata suma de x lei, iar la intrebarea pusa contabilei SC x SRL, privind precizarea persoanei care a ridicat banii si motivul nedecontarii lor, acesta a raspuns ca «*sumele inregistrate reprezinta plati efectuate prin banca pentru care nu s-a primit nicio factura, nu erau platite in interesul societatii*». Din fisa contului anexat a rezultat ca sumele au fost ridicate de catre dl. x, administratorul si asociatul societatii. Din nota explicativa solicitata administratorului statutar, a reiesit ca soldul contului 542 reprezinta plati efectuate pentru care nu s-au primit documente justificative. In baza celor de mai sus organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art.11, alin(1) din Legea nr. 227/2015 cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, la control s-a concluzionat ca administratorul societatii care este si asociatul, a incasat aceste sume in interesul sau propriu,sub forma de dividende,fara a intocmi documentele necesare, incalcandu-se prevederile art.43 alin.(1) din Legea nr.227/2015 cu modificarile si completarile ulterioare.

In baza celor de mai sus organele de inspectie fiscala au calculat impozitul pe dividende cu cota de 5% in suma de x lei .

Petenta prin contestatie sustine ca sumele reflectate în cele două conturi au fost utilizate pentru plata furnizorilor externi, furnizori de la care nu s-au primit în timp util documentele din care să rezulte efectuarea plății si s-au efectuat demersuri pentru obținerea documentelor justificative pentru plățile efectuate, în timpul controlului fiind comunicate o parte dintre documentele obținute, dar organele de control nu le-au luat în considerare. Totodata mentioneaza ca SC x SRL nu a primit în timp util de la furnizorii externi documentele justificative pentru plățile efectuate, totuși la o simplă verificare a soldului conturilor de furnizori, organele de control ar fi putut să observe că există obligații de plată neachitate față de furnizori, dar acești parteneri nu au formulat cereri de înscriere a creanțelor în tabelul creditorilor întocmit în procedura insolvenței.

In drept, la art.11 alin(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipuleaza:

"Art. 11 – Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale 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".

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Totodată, potrivit art. 7 pct. 11 și art. 97 alin. 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

"11. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:(...)

a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;

f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.

Se consideră dividende din punct de vedere fiscal și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

(i) câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv;

(ii) veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale;"

„ART. 97 - Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la

data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuție în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică și că orice distribuție făcută în favoarea asociaților, deci orice plăți – în bani sau natură – efectuate de societate în beneficiul asociaților, pentru care nu se justifică utilizarea lor în scopul activității economice a societății sunt tratate ca dividend.

Aceste sume urmează regimul fiscal aplicabil dividendelor, prevăzut la art. 97 alin. (7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat. Cu alte cuvinte, sunt supuse impozitului pe veniturile din dividende în cota de 5% din suma acestora, obligația calculării și reținerii acestui impozit revenind persoanelor juridice la data plății sumelor respective către asociați, iar scadența de plată a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata veniturilor.

În fapt, deoarece în perioada verificată soldul contului 5311-Casa *in lei* era în suma de x lei respectiv în contul 542- *Avans de trezorerie* era înregistrată suma de x lei despre care din notele explicative solicitate de la reprezentanții SC x SRL și din fișele de cont anexate la dosarul cauzei a rezultat că **NU** au fost folosite pentru plata facturilor, respectiv au fost ridicate de către administratorul societății, dl. x fără a avea un scop economic.

Prin contestație petenta precizează că această obligație stabilită suplimentar a fost calculată în mod subiectiv întrucât sumele reflectate în cele două conturi au fost utilizate pentru plata furnizorilor externi, furnizori de la care nu s-au primit în timp util documentele din care să rezulte efectuarea plăților, menționând că organele de control ar fi putut să observe că există obligații de plată neachitate față de furnizori, dar acești parteneri nu au formulat cereri de înscriere a creanțelor în tabelul creditorilor întocmit în procedura insolvenței.

Cu privire la copia facturilor anexate la dosarul contestației, organele de inspecție fiscală prin adresa nr.x/10.02.2017 fac precizarea că, la data programată pentru discuția finală, societatea nu a prezentat niciun document justificativ cu privire la plățile efectuate către furnizorii externi, ulterior încheierii inspecției fiscale fiind transmise prin email câteva facturi fiscale indescifrabile. Documentele prezentate sunt facturi fiscale neclare - ilizibile de la x KFT din ianuarie 2017, aprilie 2014, mai -septembrie 2013 și decembrie 2012, fără a rezulta bunurile achiziționate, precum și facturi emise de x Kft în decembrie 2015, iunie-august 2014 și august 2016 reprezentând avansuri pentru mijloace de transport. Totodată organele de inspecție fiscală au reținut că societatea avea obligația de a înregistra aceste facturi fiscale în momentul achiziționării bunurilor în cauză. Astfel, societatea nu a respectat prevederile legale cu privire la înregistrarea contabilă, respectiv art. 6 alin.1 din legea contabilității care prevede:

"Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. "

În acest sens se mai precizează în adresa nr.x/10.02.2017 faptul că, dacă societatea a achiziționat bunuri care la data verificării nu existau în stoc și nici nu existau facturi emise de livrare a acestor bunuri, rezulta o lipsă în gestiune, sau aceste bunuri au fost vândute fără întocmirea de facturi fiscale și fără a fi înregistrate aceste venituri, fapte care sunt prevăzute la art. 9 alin.1 lit.b din Legea nr.241//2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Totodată în contestație se precizează faptul că la o simplă verificare a soldului conturilor de furnizori, organele de control ar fi putut să observe că există obligații de plată

neachitate față de furnizori, dar acești parteneri nu au formulat cereri de înscriere a creanțelor în tabelul creditorilor întocmit în procedura insolvenței.

Fata de aceasta sustinere in adresa nr.x/10.02.2017 organele de inspectie fiscala au mentionat ca, deoarece societatea nu a inregistrat in evidenta contabila facturile fiscale invocate mai sus, la control nu se putea constata ca aceste bunuri sunt in stoc, precizand ca, cu ocazia inspectiei anterioare, s-a constatat ca societatea, la data de 31.12.2015, avea un sold de marfa in suma de x lei, pentru care nu a intocmit si prezentat inventarul pe anul 2015 si nu a putut fi identificat, motiv pentru care a fost considerat lipsa in gestiune, fiind luate masurile legale, dupa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala nr.FHR x/28.07.2016.

In speta, se reține că, pentru a nu fi tratate drept dividende, societatea contestată trebuia să demonstreze cu documente justificative faptul că sumele ridicate de asociatul-administrator, au fost utilizate pentru nevoile societății, or din documentele prezentate la dosarul cauzei nu rezulta acest aspect.

In contextul considerentelor anterior prezentate sustinerile petentei nu sunt de natura a combate constatările organelor de inspectie fiscala redate in actele atacate.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de control au considerat că, sumele ridicate de asociatul/administrator al S.C x SRL reprezintă sume ridicate în scopul personal al asociatului unic care din punct de vedere fiscal sunt tratate ca dividende, conform prevederilor art. 7 pct. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC x SRL pentru suma de x lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende persoane fizice.**

2. Cu privire la suma de x lei stabilita suplimentar, reprezentand CASS retinuta de la asigurati, cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. Brasov- Serviciului Solutionare Contestatii 2, este sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit in sarcina SC x SRL aceasta suma, in conditiile in care pentru contributia de sanatate calculata pentru veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice nu exista obligatia retinerii la sursa.

În fapt, asa cum s-a aratat anterior la *pct.1 privind impozitul pe dividende* din considerentele prezentei decizii, in urma verificarilor efectuate inspectorii fiscali au asimilat dividendelor suma de x lei reprezentand soldul contului 5311-casa in lei in suma de 556.523 lei si suma de x lei, reprezentand avans de trezorerie evidentiat in contul 542, deoarece au stabilit ca administratorul/asociatul SC x SRL a incasat aceasta suma in interesul sau propriu, sub forma de dividende.

Totodata in luna aprilie 2016 societatea a distribuit dividende in valoare de x lei.

Referitor la suma totala de x lei inspectorii fiscali au retinut ca reprezinta venituri din investitii realizate de persoanele fizice asa cum este prevazut la art.91 lit.a din Legea nr.227/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, care conform art.155 alin.1 lit f din Legea nr.227/2015, intra in categoria veniturilor supuse CASS, prin aplicarea cotei individuale de contributie de asigurari sociale de sanatate de 5,5% asupra venitului brut.

Inspectorii fiscali, din documentele puse la dispozitia organului de inspectie fiscala au retinut ca administratorul societatii nu realizeaza concomitent si alte venituri impozabile in afara dividendului, respectiv ca nu detine documente justificative care sa ateste ca aceste sume au fost impozitate in alt stat membru UE.

Avand in vedere ca prin nota explicativa solicitata contabilei societatii si administratorului statutar, la intrebarea formulata -daca a calculat, declarat și virat CASS

in cota de 5,5% aferent dividendelor achitate în luna aprilie 2016 in valoare de x lei, aceasta a raspuns ca nu a calculat decat impozit pe dividende, organele de inspectie au calculat contributia individuala de asigurari sociale de sanatate, cu cota de 5,5% asupra sumei totale de x lei, stabilind CASS suplimentar de plata in sarcina societatii in suma de x lei.

Petenta precizeaza ca dl. x este cetatean ungar si nu se încadreaza în niciuna dintre categoriile de plătitori de CASS prevăzute de Art.153 alin.1 din Codul fiscal, iar inspectorii fiscali au ignorat prevederea art.153, alin.2 din Codul fiscal potrivit căruia persoanele străine nu datorează contribuții la fondul de sănătate daca “[...]dețin o asigurare pentru boală și maternitate în sistemul de securitate socială din alt stat membru al Uniunii Europene, Spațiului Economic European și Confederației Elvețiene sau în statele cu care România are încheiate acorduri bilaterale de securitate socială cu prevederi pentru asigurarea de boală - maternitate, în temeiul legislației interne a statelor respective, care produce efecte pe teritoriul României, și fac dovada valabilității asigurării, în conformitate cu procedura stabilită prin ordin comun al președintelui A.N.A.F. și al Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, nu au calitatea de contribuabil la sistemul de asigurări sociale de sănătate”

În drept, in speta sunt aplicabile prevederile art.153, art.155, art.176(2), (7) și art.178 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal cu modificarile și completările ulterioare, potrivit carora:

„ART. 153 - Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români cu domiciliul în țară;

b) cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și au obținut prelungirea dreptului de ședere temporară ori au domiciliul în România;

c) cetățenii statelor membre ale Uniunii Europene, Spațiului Economic European și ai Confederației Elvețiene care nu dețin o asigurare încheiată pe teritoriul altui stat membru care produce efecte pe teritoriul României, care au solicitat și au obținut dreptul de a sta în România pentru o perioadă de peste 3 luni;

d) persoanele din statele membre ale Uniunii Europene, Spațiului Economic European și Confederația Elvețiană care îndeplinesc condițiile de lucrător frontalier și desfășoară o activitate salariată sau independentă în România și care rezidă în alt stat membru în care se întorc de regulă zilnic ori cel puțin o dată pe săptămână;

e) pensionarii din sistemul public de pensii care nu mai au domiciliul în România și care își stabilesc reședința pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al unui stat aparținând Spațiului Economic European sau al Confederației Elvețiene, respectiv domiciliul pe teritoriul unui stat cu care România aplică un acord bilateral de securitate socială cu prevederi pentru asigurarea de boală-maternitate, care nu dețin o asigurare încheiată pe teritoriul altui stat membru care produce efecte pe teritoriul României;

f) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora;

g) Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă, prin agențiile pentru ocuparea forței de muncă județene și a municipiului București, pentru persoanele care beneficiază de indemnizație de șomaj sau, după caz, de alte drepturi de protecție socială care se acordă din bugetul asigurărilor pentru șomaj, potrivit legii, și pentru care

dispozițiile legale prevăd plata contribuției de asigurări sociale de sănătate din bugetul asigurărilor pentru șomaj;

h) Agenția Națională pentru Plăți și Inspecție Socială, care administrează și gestionează prestațiile sociale acordate de la bugetul de stat, prin agențiile județene pentru prestații sociale, pentru persoanele care beneficiază de indemnizație pentru creșterea copilului în vârstă de până la 2 ani sau, în cazul copilului cu handicap, de până la 3 ani, potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 111/2010 privind concediul și indemnizația lunară pentru creșterea copiilor, aprobată cu modificări prin Legea nr. 132/2011, cu modificările și completările ulterioare, precum și pentru persoanele care beneficiază de indemnizație pentru copilul cu handicap cu vârsta cuprinsă între 3 și 7 ani, potrivit Legii nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

i) Agenția Națională pentru Plăți și Inspecție Socială, care administrează și gestionează prestațiile sociale acordate de la bugetul de stat, prin agențiile județene pentru prestații sociale, pentru persoanele care beneficiază de ajutor social potrivit Legii nr. 416/2001 privind venitul minim garantat, cu modificările și completările ulterioare;

j) Casa Națională de Pensii Publice, prin casele teritoriale de pensii și casele sectoriale de pensii, pentru persoanele care realizează venituri din pensii, precum și pentru persoanele preluate în plata indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă ca urmare a unui accident de muncă sau a unei boli profesionale;

k) entitățile care plătesc venituri din pensii, altele decât cele prevăzute la lit. j);

l) Ministerul Justiției, prin unitățile sistemului administrației penitenciare, pentru persoanele care execută o pedeapsă privativă de libertate sau se află în arest preventiv în unitățile penitenciare, precum și pentru persoanele care se află în executarea unei măsuri educative ori de siguranță privative de libertate, respectiv persoanele care se află în perioada de amânare sau de întrerupere a executării pedepsei privative de libertate, dacă nu au venituri;

m) Ministerul Afacerilor Interne, pentru persoanele reținute, arestate sau deținute care se află în centrele de reținere și arestare preventivă organizate în subordinea acestei instituții, care nu au venituri, pentru străinii aflați în centrele de cazare în vederea returnării ori expulzării, precum și pentru cei care sunt victime ale traficului de persoane, care se află în timpul procedurilor necesare stabilirii identității și sunt cazați în centrele special amenajate potrivit legii;

n) Secretariatul de Stat pentru Culte, pentru personalul monahal al cultelor recunoscute, dacă nu realizează venituri din muncă, pensie sau din alte surse;

o) autoritățile administrației publice locale, pentru persoanele, cetățeni români, care sunt victime ale traficului de persoane, pentru o perioadă de cel mult 12 luni, dacă nu au venituri.

(2) Persoanele prevăzute la alin. (1) lit. a) - e), care dețin o asigurare pentru boală și maternitate în sistemul de securitate socială din alt stat membru al Uniunii Europene, Spațiului Economic European și Confederației Elvețiene; sau în statele cu care România are încheiate acorduri bilaterale de securitate socială cu prevederi pentru asigurarea de boală-maternitate, în temeiul legislației interne a statelor respective, care produce efecte pe teritoriul României și fac dovada valabilității asigurării, în conformitate cu procedura stabilită prin ordin comun al președintelui A.N.A.F. și al Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, nu au calitatea de contribuabil la sistemul de asigurări sociale de sănătate.”

„ART. 155 - Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) *Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:*

- a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;*
- b) venituri din pensii, definite conform art. 99;*
- c) venituri din activități independente, definite conform art. 67;*
- d) venituri din asocierea cu o persoană juridică, contribuabil potrivit titlului II sau III, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 125 alin. (7) - (9);*
- e) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art. 83;*
- f) venituri din investiții, definite conform art. 91;*
- g) venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, definite conform art. 103;*
- h) venituri din alte surse, definite conform art. 114 și 117;*
- i) indemnizații de șomaj;*
- j) indemnizații pentru creșterea copilului;*
- k) ajutorul social acordat potrivit Legii nr. 416/2001, cu modificările și completările ulterioare;*
- l) indemnizații pentru incapacitate temporară de muncă drept urmare a unui accident de muncă sau unei boli profesionale.*

(2) *Pentru veniturile prevăzute la alin. (1) se datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate și în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situațiile prevăzute la art. 60.”*

„ART. 176 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din investiții [...]

(2) *Pentru persoanele fizice care realizează venituri din dividende, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate reprezintă totalul veniturilor brute din dividende, în bani sau în natură, distribuite de persoanele juridice, realizate în cursul anului fiscal precedent, raportat la cele 12 luni ale anului.[...]*

(7) *Persoanele care realizează venituri din investiții nu datorează contribuție de asigurări sociale de sănătate pentru aceste venituri, dacă realizează venituri de natura celor menționate la art. 155 alin. (1) lit. a) - d), g), i) - l).”*

„ART. 178 - Stabilirea contribuției

(1) *Pentru anul 2016, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din investiții și/sau din alte surse, contribuția de asigurări sociale de sănătate se stabilește de organul fiscal competent, prin decizie 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.
[...]*

(3) *Contribuția de asigurări sociale de sănătate prevăzută la alin. (1) și (2), după caz, se stabilește în anul următor celui în care au fost realizate veniturile, prin aplicarea cotei individuale de contribuție prevăzute la art. 156 lit. a) asupra bazelor de calcul menționate la art. 176 și 177, după caz. Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se evidențiază lunar în decizia de impunere.*

(4) *În cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) realizate în anul 2016, ale căror baze lunare de calcul se situează sub nivelul valorii salariului de bază minim brut pe țară, nu se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate. Pentru veniturile ale căror baze lunare de calcul sunt mai mari sau egale cu valoarea salariului de bază minim brut pe țară, contribuția datorată lunar se calculează asupra acestor baze de calcul.*

(5) Sumele reprezentând obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilite prin decizia de impunere anuală, potrivit alin. (1), se achită în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei.”

În baza celor de mai sus, pentru persoanele care au calitatea de contribuabil/platitor de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art.153, anterior citat, modalitatea de stabilire și plată a contribuțiilor este reglementată la art.178 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, respectiv obligațiile de plată pentru contribuțiile de sănătate aferente dividendelor distribuite persoanelor fizice în anul 2016 se stabilesc de către organul fiscal (în anul 2017) prin decizie de impunere 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**.

Sumele datorate se comunică prin decizie de impunere iar termenul de plată este de maxim 60 zile de la data comunicării și vor fi achitate de către persoana fizică, prevederile legale nestabilind în sarcina persoanei juridice plătitoare de venituri obligații în ceea ce privește reținerea și plata contribuției de sănătate.

În vederea clarificării situației de fapt fiscale, respectiv al tratamentului fiscal aplicat, organul de soluționare a contestației prin adresa nr.x/24.02.2017 a solicitat relații/informații suplimentare cu privire la starea de fapt constatată și temeiul legal al stabilirii, cu ocazia controlului, a *contribuției de asigurări sociale de sănătate în suma totală de x lei*, respectiv prezentarea punctului de vedere față de toate susținerile petentei din contestație.

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Harghita prin adresa transmisă și înregistrată la DGRFP Brașov sub nr.x/14.03.2017 au redat/preluat temeiurile de drept din Decizia de impunere/Raportul de inspecție contestată, menționând că „*va facem cunoscut că temeiul legal în baza căruia s-a calculat CASS aferent veniturilor din dividende este art.155, alin.1 lit.f și art.176 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare*”, nefiind menționate alte precizări sau explicații suplimentare cu privire la situația de fapt identificată la control, care a determinat tratamentul fiscal aplicat.

Având în vedere prevederile legale incidente în speță și situația descrisă mai sus, pe baza documentelor existente la dosarul cauzei organele de soluționare nu se pot pronunța cu privire la legalitatea stabilirii sumei de x lei, reprezentând CASS.

În măsura să examineze starea de fapt, să obțină, să utilizeze toate informațiile și documentele, în raport de prevederile legislației fiscale în domeniul CASS, luând în considerare toate aspectele relevante în speță sunt organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

De asemenea, la art. 113 din același act normativ se stipulează:

„(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

- (2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:
- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
 - b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
 - c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
 - d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;
 - e) solicitarea de informații de la terți;
 - f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;
 - g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;
 - h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;
 - i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;
 - j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;
 - k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
 - l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

La art.72 și art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

-art.72

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

-art. 73

“(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

În consecința urmează a se desființa Decizia de impunere nr.F-HR x/16.01.2017 cu privire la suma de x lei, reprezentând CASS, fiind aplicate prevederile art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 279 „Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.

(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 al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat 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 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare .”

Cu privire la refacerea inspecției fiscale la art.129 din același act normativ se prevede:

“(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.[...]

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

În speta sunt aplicabile și dispozițiile pct.11.5 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“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.”

Ținând cont de prevederile legale anterior citate, organele fiscale vor proceda la reanalizarea situației fiscale a petentei, având în vedere motivațiile acestora, precum și cele reținute prin prezenta decizie de soluționare a contestației, urmând a depune toate diligențele pentru clarificarea situației de fapt fiscale a societății privind contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită în suma totală de x lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul prezentei decizii, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 272, art.273, art.276 și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiată a contestației formulate de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HR x/16.01.2017 pentru **suma totală de x lei** reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-HR x/16.01.2017, pentru **suma de x lei** stabilită suplimentar, reprezentând CASS reținută de la asigurați, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control

contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru același obiect, având în vedere prevederile legale aplicabile în speta pe perioada verificată în sensul celor reținute în motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL

x