

Considerații privind deciziile ANAF de impunere anuală pentru perioada 2014- 2016

Aspecte de nelegalitate și neconstituționalitate în aplicarea legii

Este cunoscut faptul că, potrivit OUG nr. 89/2018, ANAF trebuie să emită și să comunice până la finele anului deciziile de impunere anuală pentru perioada 2013 – 2017.

Personal, m-am întrebat adeseori, dacă ANAF stabilește sarcinile fiscale cu respectarea legii și, fiind în situația de a analiza, în concret, modul în care mi-au fost stabilite aceste obligații fiscale prin deciziile de impunere anuală pe venit comunicate ca fiind datorate pentru anul 2016 am ajuns la o concluzie surprinzătoare în ceea ce privește, în special, contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS) !

In concret:

- codul fiscal și codul de procedură fiscală definesc contribuțiile sociale și impozitul drept *„prelevare obligatorie realizată în baza legii”* în scopuri, *dar și cu beneficii diferite* pentru contribuabil ceea ce-i justifică interesul legitim în aplicarea corectă a legii cu ocazia stabilirii sarcinilor sale fiscale de plată;

- contribuțiile de asigurări sociale își au temeiul juridic în dispozițiile *legilor speciale*, respectiv Legea nr. 263/2010 și Legea nr. 95/2006, care reglementează nașterea și stingerea raportului de drept material de asigurare socială, disp. codului fiscal și de procedură fiscală găsindu-si aplicare doar în măsura existenței acestui raport juridic;

- potrivit normelor speciale de reglementare obligația de plată a contribuției sociale este *condiționată* de existența dreptului de asigurare socială și a calității de asigurat;

- în procedura de stabilirea și calcularea impozitului pe venit anual organul fiscal are obligația stabilirii, *în prealabil*, dacă persoana în cauză datorează, și cât anume, contribuții CAS și CASS sume ce vor determina venitul net anual impozabil și, implicit, impozitul pe venit de plată;

Se impune, așadar, analiza aspectelor de legalitate, de ne/constituționalitate în procedura de stabilire a obligațiilor fiscale stabilite de ANAF prin deciziile de impunere aferente anului 2016 prin raportare la dispozițiile Legii nr. 95/2006 și ale Codului fiscal în forma lor de redactare din anul 2016 dispoziții care, deși unele au fost abrogate sau modificate, *continuă să producă efecte juridice* în privința contribuabililor cărora, fie le-au fost stabilite obligații de plată sub imperiul vechilor reglementari, dar se află în procedura legală a contestării deciziilor de impunere, fie urmează să le fie stabilite astfel de obligații prin decizii încă neemise. A considera altfel, ar însemna sancționarea contribuabilului pentru o culpă ce nu-i aparține și validarea *unor abuzuri din partea organului fiscal față de acesta* ca urmare a pasivității în

îndeplinirea propriilor obligații legale în scopul/cu consecința scoaterii cauzei de sub incidența normei nelegale, neconstituționale etc aplicate abuziv.

Din analiza aspectelor de neconstituționalitate mai jos prezentate se conturează următoarele concluzii referitoare la dispozițiile Legii nr. 95/2006 și ale Codului fiscal:

- *îndeplinirea cerințelor alin (1) al art. 222 din lege este opțională;*
- *dobândirea calității de asigurat este un drept, iar nu o obligație;*
- *plata contribuției în vederea dobândirii calității de asigurat este opțională;* plata contribuției lunare la Fond este obligatorie în condițiile exercitării drepturilor prev. la art. 222 alin (2) și art. 230;
- *obligația de plată a contribuției lunare la fond nu poate exista în lipsa calității de asigurat;*
- *sunt supuse urmăririi în vederea recuperării de către ANAF creanțele fiscale stabilite prin decizie*

de impunere cu titlu de „contribuție lunară de asigurare de sănătate” datorată de asigurați conf. art. 266 alin (1);

- *sumele suportate de FNUASS pentru serviciile din pachetul minimal acordate persoanelor neasigurate, comunicate de CNAS conform art. 232, sunt supuse urmăririi și recuperării potrivit regulilor generale de urmărire și recuperare a creanțelor fiscale ele neputând constitui cauză a impozitării veniturilor acestor persoane.*

Argumente:

(I) – Referitor la neconstituționalitatea disp. Titlului VIII al Legii nr. 95/2006 pentru încălcarea exigențelor clarității și previzibilității în raport de art. 1 alin. 5 din Constituție, precum și a regulilor de legiferare stabilite de Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă:

A). *Titlul VIII al legii are în cuprinsul sau dispoziții referitoare la calitatea de asigurat, dreptul și obligația de asigurare de sănătate, precum și la plata contribuției la FNUASS, aflate în contradicție, atât cu propriile prevederi, precum cele cuprinse în art. 222, cât și cu cele ale legii fundamentale, cu consecința încălcării normelor de tehnică legislativă și a principiului clarității legii și, implicit, a unor drepturi fundamentale ale cetățeanului.*

Ca urmare a pronunțării, în nenumărate rânduri, asupra constituționalității unor dispoziții legale în materia asigurărilor sociale de sănătate Curtea Constituțională a creat o vastă jurisprudență din care se pot desprinde, în esență, următoarele concluzii:

- *au calitatea de asigurat toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au domiciliul sau reședința în România, toți aceștia având obligația plății contribuției de asigurare, în raport cu veniturile pe care le realizează (Dec. nr. 412/2005);*

- *garantarea dreptului la ocrotirea sănătății nu înseamnă gratuitatea serviciilor medicale* (Dec. nr. 243/2004);

- *obligația generală a persoanelor asigurate și a angajatorilor de a plăti contribuția la fondul de asigurări de sănătate, în raport cu veniturile realizate ori cu drepturile salariale achitate* (Dec. nr. 243/2004);

- *obligația de plată a contribuției de asigurare, fiind stabilită sub forma unei cote unice din veniturile pe care fiecare categorie le realizează, nu creează privilegii sau discriminări* (Dec. nr. 452/2005);

- *diferențierea valorică a contribuției în raport de cuantumul veniturilor realizate este rezonabilă și justificată de situația obiectiv deosebită în care se află persoanele care realizează venituri mai mari* (Dec. nr. 452/2005);

- *obligativitatea asigurării și a contribuției la sistemul asigurărilor sociale de sănătate trebuie analizată în legătură cu un alt principiu ce stă la baza acestui sistem, cel al solidarității* (Dec. nr. 934/2006)

Trebuie observat, însă, că practica Curții se fundamentează, cu unele nuanțări în raport de obiectul sesizărilor de neconstituționalitate, în principal, pe soluțiile date în trei decizii de referință, respectiv: Decizia nr. 243 din 27 mai 2004, Decizia nr. 412 din 14 iulie 2005 și Decizia nr. 452 din 15 septembrie 2005 care au constituit suportul soluțiilor din deciziile ulterioare (ex. Deciziile nr. 539/27.06.2006, 705/11.09.2007, nr. 775/12.05.2009 și nr.127/16.02.2012 date prin trimitere la Decizia nr. 934/2006 și/sau la concluziile Deciziei nr. 56/26.01.2006 la baza pronunțării căreia au stat *deciziile nr. 452/2005 și nr. 647/2005* sau Deciziile nr. 907/06.07.2010, nr. 1252/07.10.2010, nr. 343/10.03.2011 și nr. 9/16.01.2014 care, la rândul lor, au constatat incidente argumentele și soluțiile date în Deciziile nr. 539/27.06.2006, nr. 775/2009 și / sau nr. 934/2006 sus amintite etc.)

Aceste decizii relevante vizau, însă, dispoziții ale OUG nr. 150/2002, fiind pronunțate prin raportare la asigurării definiți la art. 4 alin 1 și obligația de plată a contribuției *ca efect* al dobândirii calității de asigurat, iar cele pronunțate cu referire la această lege privesc dispoziții cuprinse în forma de reglementare avută anterior modificării prin OUG nr. 2/11.02.2014, astfel încât Curtea Constituțională nu s-a putut pronunța asupra ne/constituționalității cu privire la *aplicarea, în raport de art. 222, a dispozițiilor privitoare la dobândirea calității de asigurat, obligația de asigurare și de plată a contribuției* prevăzute în forma de reglementare a legii avută în perioada 11 februarie 2014 – 18 martie 2018 (data modificării prin OUG nr. 18/2018).

Pe de altă parte, criticile de neconstituționalitate priveau dispoziții ale Legii nr. 95/2006, precum: art. 208, 211, 213 și 259 în principal în raport de prevederile art. 16, art. 34, art. 47 și art. 56 din Constituție, iar nu din punct de vedere al respectării principiilor de claritate și previzibilitate în raport de art. 1 alin. 5 din Constituție și al regulilor de legiferare.

In condițiile modificărilor aduse de OUG nr. 107/14.07.2005 definiției asiguraților de la art. 4 alin. (1) al OUG nr. 150/2002 prin introducerea sintagmei „(...) și care fac dovada plății contribuției la fond (...)”, sintagma preluată de legea nr. 95/2006 la art. 222 alin (1) dispozițiile acesteia din urma trebuie, in mod necesar, analizate si aplicate prin raportare la *asigurații definiți de lege, iar nu la cei definiți de OUG nr. 150/2002 nemodificată.*

Așadar, in lumina noilor reglementari ale legii nr. 95/2006, dobândirea calității de asigurat si obligația de plată a contribuției *trebuie raportate doar la persoanele care se înscriu in ipoteza normei de la art. 222 alin (1)*, iar nu la orice persoană, cetățean cu domiciliul/reședința in România etc, cum se întâmpla in cazul vechii reglementări, deoarece, prin completarea definiției de la alin (1) cu sintagma „și care fac dovada plății”, obligația de plată a contribuției nu mai constituie un efect al dobândirii calității de asigurat, ci o condiție a dobândirii ei.

Totodată, se impune verificarea corelării celorlalte dispoziții ale legii, precum: art. 219 alin (3) lit. b) si e), art. 222 alin. (2), art. 224 alin.(4), art. 230 alin.(1), art. 231, art. 232 alin.(2) si (3), art. 266 alin.(1), art. 268 alin.(2) si (4), dar si cele ale Codului fiscal, cu disp. art. 222 dispoziții care, preluate fiind din reglementarea anterioară, au intrat *in dezacord* cu prevederile acestuia creând confuzie in interpretarea si aplicarea legii, dar si încălcări ale legii fundamentale.

De pildă, intr-o sumară analiză a articolelor sus amintite rezultă, in primul rând, faptul că art. 222 alin. (1), aplicat in sensul *obligației de plată a contribuției in vederea dobândirii calității de asigurat*, este neconstituțional ca urmare a încălcării disp. art. 53 din Constituție, pentru motivele mai jos invocate.

In al doilea rând, raportarea acestor articole la disp. art. 222 fiind evidentă prin referire la persoana căreia se adresează, respectiv, asiguratul definit la alin (1), rezultă doua aspecte discutabile si anume:

a) caracterul obligational al asigurării rezultat din sintagme, precum:

- *Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii (art. 219)*
- *Categoriile de persoane care (...) au obligația să se asigure (art. 224)*
- *Persoanele care au obligația de a se asigura (art 268)*

b) caracterul obligational al contribuției la fond rezultat din formulări, precum:

- *solidaritate și subsidiaritate în constituirea și utilizarea fondurilor; - {art. 219 alin. (2)};*
- *participarea obligatorie la plata contribuției (...) – {art. 219 alin. (2)};*
- *Asigurații au dreptul la pachetul de bază de la data începerii plății contribuției (..)” – {art. 222 alin. (2)};*
- *Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare – {art. 266 alin (1)};*

(a) Art. 222 alin. (1) al legii nr. 95/2006 – dobândirea calității de asigurat. – drept de opțiune

- Art. 222 - (1) *Sunt asigurați, potrivit prezentei legi: a) toți cetățenii români cu domiciliul în țară și care fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi(...);*

Art. 222 alin. (1) încalcă disp. art. 53 din Constituție în măsura în care obligă la plata contribuției în vederea dobândirii calității de asigurat..

- dacă, potrivit OUG nr. 150/2002, avută în vedere la pronunțarea deciziilor relevante sus menționate, *îndeplinirea cerinței de domiciliu / reședință în România era suficientă* pentru dobândirea calității de asigurat și a drepturilor de asigurare, în cazul Legii aceasta nu mai este suficientă, fiind *necesară și îndeplinirea condiției de plată a contribuției*.

- dacă, în reglementarea anterioară *scopul sistemului de asigurare era asigurarea pachetului de bază pentru întreaga populație* dat fiind faptul că, potrivit definiției de la art. 4 alin 1, toți cetățenii cu domiciliul / reședința în România erau asigurați, în redactarea Legii din perioada analizată pachetul de bază nu mai este prevăzut a fi asigurat tuturor cetățenilor deoarece calitatea de asigurat o au doar persoanele care întrunesc, cumulativ, cerințele alin. (1) al art. 222.

- restrângerea sferei persoanelor care au dreptul la pachetul de bază, dar și obligația de plată a contribuției lunare, este consecința includerii, de către legiuitor, a plății contribuției printre *condițiile esențiale* pentru dobândirea calității de asigurat.

- însă, îndeplinirea condițiilor prevăzute pentru dobândirea calității de asigurat nu este o obligație, ci o opțiune a cetățeanului, expresie a exercitării dreptului său de decizie asupra dobândirii sau renunțării la domiciliu, la cetățenie etc., caracterul cumulativ al îndeplinirii acestor cerințe impunând aplicarea aceluiași regim opțional / obligational al îndeplinirii fiecăreia în parte.

A considera îndeplinirea uneia dintre condiții, de pildă domiciliul în România stabilit, de regulă, din cu totul alte motive decât dobândirea calității de asigurat, ca fiind suficientă pentru „nașterea” obligației de îndeplinire a cerinței de plată a contribuției ar echivala cu nesocotirea voinței legiuitorului de transformare a plății contribuției din „efect” în „condiție” a dobândirii calității de asigurat.

Așa fiind, interpretarea și aplicarea art. 222 alin (1) în sensul obligației de plată a contribuției, *deși efectuarea ei nu va conduce la dobândirea calității de asigurat în lipsa celorlalte cerințe* a căror îndeplinire tine, exclusiv, de voința individului, contravine atât voinței legiuitorului, cât și principiului de drept al interpretării și aplicării legii doar în sensul producerii efectelor în scopul cărora norma juridică a fost edictată și nu al neaplicării ei.

In sprijinul celor afirmate pot fi invocate, de asemenea, intr-o analiză comparată, in acord cu regulile generale de interpretarea normelor juridice *si dispozițiile altor legi din domeniul securității sociale*, precum cele ale legii nr. 263/2010 care reglementează sistemul de asigurare de pensii pe baza aceluiași principii ale obligativității, solidarității, contributivității etc., lege in privința căreia nu poate fi pus la îndoială *dreptul individului de a alege* dacă îndeplinește sau nu cerințele art. 6 (desfășurarea unei activități salariale, profesionale, îndeplinirea unei funcții publice etc.).

Dreptul cetățeanului de decizie asupra nașterii raportului de drept material de asigurare socială trebuie să-i fie recunoscut in cazul oricăreia dintre aceste legi, însă, *odată făcută alegerea de a se încadra in dispozițiile normei juridice*, si numai din acest moment, *persoana are obligația de plată a contribuției lunare* care subzistă cat timp se menține însăși condiția ce ii conferă calitatea de asigurat (raportul de muncă, desfășurarea activității profesionale etc. in cazul legii 263/2010, respectiv, cetățenia, domiciliul, plata contribuției in cazul legii 95/2006).

Neplata contribuției ca urmare a deciziei, fie de nedobândire a calității de asigurat, fie de încetare a acesteia, nu poate fi sancționată in alt fel decât o face in mod expres însăși legea (nedobândirea/pierderea beneficiului vechimii in muncă, a punctajului in cazul legii 263/2010, respectiv, a beneficiului serviciilor din pachetul de bază, in cazul legii 95/2006).

Prin urmare, aplicarea de sancțiuni, de orice natură, pentru exercitarea dreptului de opțiune asupra dobândirii calității de asigurat, ori restrângerea acestui drept este vădit nelegală, neconstituțională.

Împrejurarea că *dobândirea calității de asigurat* in sistemul de sănătate *depinde de voința persoanei* de a plăti sau nu contribuția prevăzută de art. 222 alin. (1) nu contravine principiului *nemo auditur propriam turpitudinem alegans* deoarece, in cazul lit. a) de pildă, *constituită fiind*, alături de cetățenie si domiciliu, *drept condiție cumulativă* pentru dobândirea calității de asigurat aceasta a fost lăsată de legiuitor la latitudinea cetățeanului in aceiași măsură in care i-a lăsat si opțiunea de dobândire / păstrare a cetățeniei romane si a domiciliului in România, *opțiune ce nu-i poate fi, in niciun fel, îngrădită* in lipsa unor dispoziții exprese in acest sens *si nici suspectată de încălcarea acestui principiu de drept*.

(b) - Necorelarea dispozițiilor Titlului VIII cu cele ale art. 222 a condus la crearea unor situații juridice, precum: preexistenta obligației față de dreptul din care izvorăște, urmărirea unor creanțe pentru obligații nenăscute ori deja stinse etc, in contradicție nu doar cu principiile generale de drept si regulile de legiferare prev. de legea nr. 24/2000, dar si cu cerințele de claritate și previzibilitate in raport de disp. alin. 5 al art. 1 din Constituție, deoarece:

1). - art. 219 alin. (3), art. 224 alin. (4) si art. 268 alin. (2) raportate la disp. art. 222 alin. (1)

- Art. 219. - (3) *Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii(...)*

- Art. 224 - (4) *Categoriile de persoane care nu sunt prevăzute la alin. (1) și (2) au obligația să se asigure în condițiile art. 222 și să plătească contribuția (...).*

- Art. 268 - (2) *Persoanele care au obligația de a se asigura și nu pot dovedi plata contribuției sunt obligate, pentru a obține calitatea de asigurat: (...).*

Ca urmare a sintagmelor folosite "Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii", „au obligația sa se asigure si „au obligația de a se asigura”, pentru motivele deja invocate, dispozițiile sus menționate contravin art. 53 din Constituție in măsura in care impun cetățeanului asigurarea de sănătate in sensul efectuării unor acțiuni *in scopul dobândirii calității de asigurat.*

Sintagma "Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii" trebuie interpretată in ansamblul întregului conținut al articolului 224 si in acord cu dispoziția normativă primară de la alin. (1) al acestuia in sens de sistem de finanțare obligatoriu constituit si organizat de stat, prin instituțiile sale, in scopul *asigurării accesului la un pachet de servicii de bază pentru asigurați* si al realizării dezideratelor cuprinse in alin. (2), iar nu de obligație de asigurare in sarcina cetățeanului deoarece îndeplinirea condițiilor pentru dobândirea calității de asigurat nu-i poate fi impusă împotriva voinței sale, pentru motivele deja arătate.

Prin urmare, orice referire la "asigurat" sau "asigurați" trebuie înțeleasă si aplicată doar prin raportare la cele două elemente de bază ale sistemului, respectiv, scopul reglementării - asigurarea pachetului de bază de servicii medicale si subiecții cărora se adresează - persoanele care întrunesc condițiile art. 222 alin. (1) in favoarea cărora a fost prevăzută asigurarea pachetului de bază .

Intr-un sens mai larg, o persoană este „asigurată obligatoriu” in sistemul de sănătate reglementat de legea nr. 95/2006 in sensul beneficiului de plin drept al serviciilor din pachetul de bază daca sunt îndeplinite cerințele art. 222 alin (1), iar nu al obligației persoanei de dobândire a calității de asigurat, deoarece, in lipsa îndeplinirii acestor cerințe o persoana are doar *vocația dobândirii calității de asigurat*, iar pentru dobândirea acesteia nu este suficientă existența normei juridice, ci si îndeplinirea condițiilor ei de către individ concretizată in efectuarea unor acțiuni ce țin exclusiv de voința acestuia, precum dobândirea / păstrarea cetățeniei romane, a domiciliului in România, plata / neplata contribuției etc.

2). - art. 222 alin (2), art. 230 alin. (1) si art. 231 raportate la disp. art. 222 alin. (1)

- Art. 222 -(2) - *Asigurații au dreptul la pachetul de bază de la data începerii plății contribuției(...).*

- Art. 230 - (1) *Asigurații beneficiază de pachetul de servicii de bază în caz de boală sau de accident, (...).*

- Art. 231 - *Obligațiile asiguraților pentru a putea beneficia de drepturile prevăzute la art. 230 sunt (...)*

In ceea ce privește sintagma „obligația de plată a contribuției”, *de plata acesteia depinde dobândirea unor drepturi distincte*, respectiv calitatea de asigurat {art. 222 alin. (1)} si drepturile de asigurare, inclusiv dreptul la pachetul de bază {art. 222 alin (2) si art. 230 alin. (1)}, rezultând, astfel, *caracterul diferit al contribuției in funcție de dreptul a cărui naștere o condiționează..*

Prin urmare, trebuie distins între plata contribuției – *condiție* a dobândirii calității de asigurat, prev. de art. 222 alin. (1) si plata contribuției (lunare) – *obligație* a asiguratului, prev. de art. 231, in condițiile exercitării drepturilor stabilite la art. 222 alin (2) si art. 230.

In prima ipoteză nu există temei juridic pentru obligarea persoanei neasigurate la plata *contribuției lunare* la fond deoarece nu este îndeplinită cerința calității de asigurat prev. de art. 231 si 266 din lege.

In privința obligației de plată a contribuției lunare stabilită in sarcina asiguratului este necesar a se observa că:

- potrivit alin (2) al art. 222 *dreptul* la pachetul de bază *se naște* din momentul „*începerii plății contribuției (lunare) la fond*”, iar nu ca efect al dobândirii calității de asigurat. Momentul începerii plății contribuției lunare, in vederea dobândirii acestui pachet de servicii medicale, fiind lăsat de legiuitor la latitudinea asiguratului acesta nu poate fi urmărit pentru neplata contribuției pentru perioada anterioară *nașterii dreptului corelativ obligației de plata*, respectiv anterior datei in care acesta alege să facă plata (a se vedea si pct. 4);

- obligațiile menționate de art. 231, inclusiv de plată a contribuției (lunare), au fost stabilite pentru „*a putea beneficia*” de drepturile de asigurare in cazul apariției evenimentului asigurat prevăzut de art. 230 alin (1), respectiv boala sau accidentul, astfel că singura sancțiune a legii in cazul neîndeplinirii acestor obligații, inclusiv cea de plată a contribuției, este imposibilitatea dobândirii drepturilor de asigurare si, implicit, de „*a putea beneficia*” de serviciile din pachetul de bază.

Dacă s-ar fi dorit îndeplinirea obligațiilor stabilite la art. 231 *independent de obținerea vreunui beneficiu* dintre cele menționate la art. 230, legiuitorul ar fi stabilit aceste obligații ca *efect direct si imediat* al dobândirii calității de asigurat situație in care aceste prevederi s-ar fi corelat cu cele ale art. 266 alin (1) care reprezintă sediul reglementării obligației de plată a contribuției lunare, însă, s-ar fi anulat însăși rațiunea modificării aduse prin art. 222 alin (1).

In forma de redactare analizată a legii, însă, această corelare nu se realizează atâta timp cat art. 266 alin (1) stabilește imperativ obligația plății contribuției lunare in sarcina „*asiguratului*”, fără vreo deosebire, deci de la data dobândirii calității de asigurat, in timp ce articolele mai sus enunțate recunosc dreptul acestuia de decizie asupra dobândirii „beneficiului” drepturilor de asigurare si a momentului efectuării plății contribuției.

Lipsa corelării art. 266 alin (1) cu dispozițiile acestor articole are drept consecință, *sub aspectul respectării normelor de legiferare, așezarea în poziție de conflict a acestora față de art. 222 care, la alin (1) include plata contribuției printre cerințele dobândirii calității de asigurat, nu și a serviciilor medicale, iar la alin (3) include neplata contribuției (lunare) printre cauzele de încetare a calității și a dreptului de asigurare, iar sub aspectul respectării dreptului cetățeanului, obligarea la plata contribuției lunare, nu doar a asiguratului care și-a exercitat dreptul legal de decizie asupra dobândirii beneficiului drepturilor de asigurare și de efectuare a plății, dar și a celui care nu și-a exercitat acest drept sau nu (mai) are calitatea de asigurat cu consecința impozitării și urmării acestuia pentru neîndeplinirea unei obligații inexistente.*

3). – art. 219 alin. (3) și art. 268 alin (4) raportate la disp. art. 222 alin. (1)

- Art. 219. - (3) *Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele menționate la alin. (2) se realizează pe baza următoarelor principii:(...). b) solidaritate și subsidiaritate în constituirea și utilizarea fondurilor; e) participarea obligatorie la plata contribuției (...);*

- Art. 268 - (4) *Persoanele care au obligația să se asigure, altele decât cele prevăzute la alin. (2) și art. 266 și care nu se încadrează în categoriile de persoane care beneficiază de asigurarea de sănătate fără plata contribuției, plătesc contribuția lunară de asigurări sociale de sănătate calculată prin aplicarea cotei prevăzute în Codul fiscal la salariul de bază minim brut pe țară.*

Principiile solidarității, subsidiarității și obligativității nu pot fi interpretate și aplicate decât prin prisma scopului reglementării art. 219 în care sunt incluse, cel al asigurării pachetului de bază pentru asigurați, acestea fiind prevăzute, chiar de lege, a se manifesta nu doar în scopul constituirii resurselor financiare ale fondului, ci și al utilizării acestora.

Pornind de la recunoașterea caracterului opțional al îndeplinirii cerințelor alin. (1) al art. 222, în condițiile în care sunt asigurate doar persoanele care îndeplinesc aceste cerințe iar obligația de plată a contribuției lunare o au doar asigurații obligarea, cu acest titlu, a persoanelor neasigurate la finanțarea fondului este contrara propriilor dispoziții legale cuprinse în art. 219, art. 231 și art. 266.

Nevoia „(...)de a asigura un minimum 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(...)” {dec. Curții nr.127/2012 cu referire la dec. nr. 934/14.12.2006}, nu poate justifica extinderea aplicării celor trei principii dincolo de cadrul reglementării dispoziției primare de la alin. (1) al art. 219, acela al asigurării pachetului de bază (doar) pentru asigurați sau al obiectivului sistemului de asigurare pentru îndeplinirea căruia au fost prevăzute, acela al protecției față de costurile serviciilor medicale (doar) a asiguraților (alin (2), iar nu și a persoanelor neasigurate.

În ceea ce privește asigurarea minimului de asistență medicală pentru persoanele neasigurate, în condițiile în care legea a instituit în sarcina acestora obligația suportării costurilor cu serviciile neincluse în

pachetul minimal, iar cele pentru serviciile acordate din acest pachet sunt, în fapt, supuse recuperării concluzia nu poate fi decât aceea a scoaterii lor de sub incidența acestor principii, însă, nu doar în privința beneficiilor, ci și al obligațiilor pe care le presupun, deoarece, a considera altfel, ar însemna admiterea aplicării lor într-un singur sens, respectiv, dinspre persoanele neasigurate spre asigurați, nu și invers.

De aceea, obligația suportării costurilor cu serviciile neincluse în pachetul minimal de către persoanele neasigurate nu poate fi dublată, în numele solidarității și contributivității, de obligația de plată și a unei contribuții lunare la fond pentru servicii ale căror cheltuieli sunt, în fapt, suportate integral din patrimoniul personal, chiar și pentru cele acordate din pachetul minimal (a se vedea pct. 4).

Prin urmare, *dreptul de a decide asupra efectuării plății contribuției în vederea dobândirii calității de asigurat nu vine în contradicție cu principiile obligativității, solidarității și subsidiarității și nici nu se suprapune cu asigurarea voluntară reglementată la Titlul X aceasta privind dobândirea de servicii ce exced pachetului de bază.*

4). art. 222 alin. (2) teza a II-a, art. 232 alin (2)-(3) și art. 268 alin (4)

- Art. 222 -(2) - Asigurații au dreptul la pachetul de bază de la data începerii plății contribuției la fond, urmând ca sumele restante să fie recuperate de Agenția Națională de Administrare Fiscală (...).

- Art. 232. - (1) Persoanele care nu fac dovada calității de asigurat beneficiază de servicii medicale, în cadrul unui pachet minimal de servicii medicale, prevăzut de prezenta lege. (2) Pentru persoanele care au beneficiat de servicii medicale în condițiile alin. (1), (...). (3) CNAS comunică la ANAF, trimestrial, pe bază de protocol, datele de identificare ale persoanelor prevăzute la alin. (2) în vederea impunerii conform prevederilor Codului fiscal, (...).

Art. 268 - (2) Persoanele care au obligația de a se asigura și nu pot dovedi plata contribuției sunt obligate, pentru a obține calitatea de asigurat: (...). (4) Persoanele care au obligația să se asigure, (...) plătesc contribuția lunară de asigurări sociale de sănătate (...).

Stabilirea dreptului organului fiscal de a recupera sume restante datorate cu titlu de contribuție de asigurări sociale de sănătate induc ideea potrivit căreia obligația de plată a contribuției lunare la fond se poate naște înaintea nașterii ori după încetarea a însuși dreptului recunoscut de lege din care aceasta izvorăște.

Deși, Legea nr. 95/2006 a adus modificări importante în ceea ce privește condițiile de dobândire și de încetare a calității de asigurat și a dreptului de asigurare, aceasta continuă să păstreze dispoziții preluate din OUG nr. 150/2002 privind *dreptul ANAF de urmărire a contribuțiilor restante* cu toate că acestea nu-si mai găsesc aplicare, deoarece:

- dat fiind faptul că, in noua reglementare analizată „data începerii plății contribuției la fond” coincide cu data dobândirii calității de asigurat este exclusă posibilitatea existenței unei obligații de plată a unor contribuții pentru perioade anterioare dobândirii acestei calități, iar *legea nu-i poate recunoaște ANAF un drept de urmărire pentru creanțe nenăscute* încă. In ceea ce privește disp. art. 222 alin. (2) potrivit cărora „(...) *Asigurații au dreptul la pachetul de bază de la data începerii plății contribuției la fond (...)*”, nu doar ca întăresc cele afirmate anterior, dar impun recunoașterea faptului că legiuitorul a lăsat la latitudinea persoanei alegerea momentului dobândirii acestui drept si, implicit, al îndeplinirii obligației corelative de plată a contribuției situație in care nu se poate vorbi de un drept al ANAF de urmărire pentru neplata contribuției pentru perioada anterioară acestui moment.

- dacă, potrivit OUG nr. 150/2002 si a Legii nr. 95/2006 in varianta nemodificată de OUG nr. 2/2014, doar pierderea domiciliului / reședinței in România constituia cauză a încetării calității de asigurat, potrivit noii reglementări a Legii *neplata contribuției lunare constituie, ea însăși, cauză de încetare a calității de asigurat* si de pierdere a beneficiului pachetului de baza fostul asigurat urmând a beneficia, conf. art. 232 alin (1), doar de serviciile din pachetul minimal, astfel incat, nu poate exista o contribuție datorată pentru vreo perioadă ulterioară datei ultimei plăți.

- însă, *instituirea dreptului ANAF de impozitare, cu titlu de contribuții CASS, a veniturilor persoanei neasigurate* care a beneficiat de servicii medicale din *pachetul minimal art. 232 alin (2) si (3) încalcă cerința de claritate a legii si normele de legiferare*, deoarece, atât art. 232 alin (2) si (3), cat si art. 268, de altfel, singurele articole care instituie obligația de plată a contribuției lunare in sarcina persoanelor care nu fac dovada calității de asigurat (in sensul lipsei acesteia, iar nu al probațiunii) si, respectiv, impunerea veniturilor lor pentru serviciile medicale acordate din *pachetul minimal*, contravin disp. art. 222 alin (1), ale art. 231 si ale art. 266 alin. (1), *deoarece:*

- art. 268 – alin (2), instituind obligațiile enumerate expres „*pentru a obține calitatea de asigurat*” contravine disp. art. 222 alin (1) ca urmare a încălcării dreptului de opțiune in dobândirea calității de asigurat, iar alin (4), stabilind obligația de plată a contribuției lunare in sarcina unor persoane „obligate să se asigure”, care nu au dobândit calitatea de asigurat, contravine, atat disp. art. 222 alin (1), cat si disp. art. 266 alin. (1);

- art. 232 – deși alin (1) stabilește persoanele care beneficiază de servicii medicale *din pachetul minimal*, respectiv, persoanele care nu fac dovada calității de asigurat, recunoscând dreptul ANAF de impunere cu titlu de „*contribuție lunară de sănătate*” a veniturilor acestora pentru serviciile acordate alin (3) încalcă disp. art. 266 alin. (1) care instituie obligația de plată a contribuției lunare la fond *doar in sarcina asiguraților*. In lipsa calității de asigurat, cheltuielile suportate de Fond pentru servicii acordate din pachetul minimal nu pot constitui creanțe cu titlu de „*contribuție de asigurare de sănătate*”.

De aceea, spre deosebire de sumele datorate in temeiul *art. 266 alin. (1)* pentru serviciile din pachetul de bază, care sunt *colectate cu titlu de „contribuție lunară de asigurare de sănătate”*, ANAF impozitând cu acest titlu veniturile asiguratului, sumele datorate de persoanele neasigurate in temeiul *art. 232 pentru serviciile din pachetul minimal* nu pot fi colectate decât *cu titlu de „contravaloare”* a cheltuielilor cu serviciile acordate, comunicate pe bază de protocol de către CNAS, conf. *art. 232 alin (3)*, prin procedura generală de recuperarea creanțelor prevăzută de Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, dispozițiile mai sus precizate *sunt neconstituționale in măsura in care instituie in favoarea ANAF un drept de impunere a veniturilor persoanei neasigurate si de urmărire a acesteia pentru creanțe născute din neplata „contribuției lunare de sănătate”, iar nu un drept de urmărire a creanței reprezentând „contravaloarea” cheltuielilor suportate de Fond pentru serviciile medicale acordate, fie din pachetul de bază persoanelor care, deși au fost exceptate de la plată nu mai îndeplineau condițiile pentru scutire, însă, datorită încălcării disp. art. 224 alin (3) teza all-a, au continuat să beneficieze de aceste servicii, fie din (peste) pachetul minimal persoanelor care nu au dobândit calitatea de asigurat sau au pierdut-o in condițiile art. 222 alin. (3)*

(II) – Art. 121 alin. (4) si art. 174 alin. (4) din Codul fiscal /2016 raportate la art 222, art. 231 alin (1) si art. 266 alin (1) din legea nr. 95/2006 încalcă disp. art. 56 alin. (3) si art. 44 alin. (1) din Constituție

Art. 121. - (4) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, iar plata impozitului anual se efectuează potrivit deciziei de impunere.

Art. 174. - (2) Persoanele fizice prevăzute la alin. (1) lit. a)-c) sunt obligate să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate (...) cu respectarea regulilor prevăzute la art.121.

Prevederile articolelor sus menționate privitoare la termenul de plată anticipată cu titlu de CASS sunt nelegale in ceea ce privește stabilirea obligației de plată pentru lunile anterioare si, respectiv, ulterioare celei in care se face plata deoarece, pe de o parte, potrivit art. 231 alin (1) si art. 266 alin (1) din legea nr. 95/2006, in varianta analizată, obligația plății contribuției lunare a CASS o are numai persoana asigurată si doar din momentul efectuării plății, iar, pe de altă parte, potrivit alin (3) al art. 222 prin aplicarea disp. art. 267 alin (2), calitatea de asigurat încetează (si) ca urmare a neachitării contribuției lunare.

Aceasta înseamnă că, de pildă, *in anul 2016 o persoană a fost asigurată potrivit legii cel mult patru luni*, respectiv in lunile in care a achitat contribuția, nu si in lunile anterioare si, respectiv, ulterioare plății (a dobândirii si, respectiv, a încetării calității de asigurat) pentru aceste luni ea neavând obligația de plată a

contribuției fapt ce nu-i poate fi, însă, imputat în condițiile în care Codul fiscal i-a dat dreptul să facă plata în oricare zi până la (*inclusiv*) data de 25 a ultimei luni din cele patru trimestre.

Prin urmare, stabilind obligații fiscale în afara cadrului legal al art. 222, art. 231 alin (1) și art. 266 alin (1) din legea nr. 95/2006, art. 121 alin. (4) și art. 174 alin. (2) din Codul fiscal / 2016, *contravin disp. art. 56 alin. (3) din legea fundamentală ("Orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege, în situații excepționale") și, implicit, celor ale art. 44 alin. (1) („Dreptul de proprietate, precum și creanțele asupra statului, sunt garantate.”)*

(III) - Art. 170 alin. (1) pct. (1) din Codul fiscal / 2016, încalcă disp. art. 16 alin (1) și art. 56 alin (2) din Constituție (revizuita)

- art. 170 alin. (1) pct. (1) din Codul fiscal - (1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente (...), baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate (...).

- art. 173 din Codul fiscal - (1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele fizice care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor (...) nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut (...). (2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele fizice care realizează venituri din arendarea bunurilor agricole în regim de reținere la sursă (...) nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut (...).

- art. 16 din Constituție - (1) Cetățenii sunt egali în fața legii și a autorităților publice, fără privilegii și fără discriminări.

- art. 56 din Constituție -(2) Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale.

Prin stabilirea bazei de calcul a CASS pentru persoanele menționate la art. 170 (notari, avocați, experți contabili etc), ca diferență pozitivă dintre veniturile obținute și cheltuielile efectuate pentru desfășurarea activității fără a stabili, însă, o limită maximă a valorii acestora se creează o vădită discriminare față de categoriile de persoane menționate la art. 173 cod fiscal.

Este adevărat că Instanța de Contencios Constituțional s-a pronunțat constant în sensul neexistenței discriminării statuând că " (---) valoarea contribuției diferă (...), dar această diferență este rezonabilă și justificată de situația obiectiv deosebită în care se află persoanele care realizează venituri mai mari față de cele ale căror venituri sunt mai reduse.(...)" iar "(...) cota de contribuție lunară a persoanei

asigurate, exprimată procentual, este unică, neavând caracter progresiv, (...)." (Decizia nr. 412 din 14 iulie 2005), *însă*:

Critica de neconstituționalitate de față nu privește faptul diferențierii valorice a contribuției în raport de nivelul diferit al veniturilor, ci faptul că, în cazul categoriilor de persoane menționate la art. 170 raportarea se face la întregul venit spre deosebire de cele de la art. 173, în privința cărora nivelul de raportare este stabilit la maxim cinci salarii medii brute pe țară.

Situația obiectiv deosebită în care se află persoanele care realizează venituri mai mari față de cele ale căror venituri sunt mai reduse este o cauză rezonabilă în diferențierea sarcinilor fiscale doar în măsura în care nu justifică arbitrariul în stabilirea obligației de participare la cheltuielile publice mai ales în condițiile realității economice în care veniturile obținute de persoanele menționate la art. 173 Cod fiscal nu sunt, în mod absolut și obligatoriu, mai reduse față de cele ale persoanelor prevăzute la art. 170 Cod fiscal.

Excluderea arbitrară, pe criterii ocupaționale, socioprofesionale etc a unor categorii de persoane de la beneficiul neîngreunării situației fiscale ca urmare a neaplicării dispozițiilor privitoare la plafonarea bazei de calcul a CASS, constituie o încălcare nu doar a principiului egalității în drepturi a cetățenilor, ci și a celui referitor la așezarea justă a sarcinilor fiscale.

De aceea, în privința acestor persoane este absolut necesară *eliminarea efectelor* dispozițiilor legale discriminatorii cărora au fost supuse deoarece, numai în acest fel vor fi respectate drepturile fundamentale și vor fi așezate în *fugașul normal și constituțional al egalității și echității sarcinilor fiscale ale tuturor cetățenilor* la un nivel care să nu conducă la împovărarea, nejustificată și arbitrară, a situației unora față de a celorlalți.

(IV) - Art. 221 alin. (1) lit. c) și art. 229 din Legea nr. 95/2006 încalcă disp. art. 15, art. 34 alin (1), art. 47 alin. (2), art. 108 alin (2) și cerințele de previzibilitate a legii în raport de disp. art. 1 alin. (5) din Constituție

Disponându-se, pe de o parte, ca pe lângă serviciile enumerate în mod expres de art. 221 alin. (1) lit. c), pachetul medical de bază să cuprindă *"și alte servicii la care au dreptul asigurații(...)* stabilite, potrivit art. 229 alin. (2) și (3), prin contractul-cadru care *"(...)* se aprobă prin hotărâre a Guvernului", iar, pe de altă parte, că *"Drepturile prevăzute la alin. (1) se stabilesc pe baza contractului-cadru multianual (...)"* care *"(...)* reglementează, în principal, condițiile acordării asistenței medicale (...), se poate constata că art. 231 instituie obligații, precum cea de plată a contribuției, pentru un drept incomplet reglementat de beneficiul căruia, însă, subiecții obligației de plată ar trebui să se bucure, potrivit normei constituționale de la art. 15 din Constituție.

Prin hotărârea de aprobare a unui contract prin care pot fi stabilite și *alte servicii* în afara celor menționate de art. 221 alin. (1) lit. c) și detaliate la art. 236-247, precum și drepturi ce definesc pachetele

de servicii medicale Guvernul intervine asupra unui element esențial al dreptului de asigurare de sănătate, acela al pachetului de servicii medicale a cărui asigurare reprezintă însuși scopul reglementării Titlului VIII, acțiune ce excede cadrului unui simplu act de *executare a legii* încălcând, astfel, competența sa constituțională și principiul separației puterilor în stat.

Crearea posibilității de intervenție asupra conținutului dreptului la pachetul de servicii medicale are drept consecință imposibilitatea pentru asigurat de a avea reprezentarea întinderii dreptului său, *drept născut în baza legii susceptibil, însă, de modificare prin contractul-cadru și prin Norme* care, în acest fel, „*adăugă la lege*” și îl supune riscului de a fi prejudiciat în dreptul deja câștigat.

De pildă, deși scopul pentru care a fost edictat art. 236 din lege este acela al „*vindecării bolii, prevenirii complicațiilor ei și recuperării sau, în cazul în care acest lucru nu este posibil* (din punct de vedere medical - n.s), *a ameliorării suferinței pacientului,*” iar medicul este singurul în măsură să aprecieze durata și frecvența serviciilor necesare să fie acordate pentru fiecare caz în parte, prin plafonarea numărului de servicii ce pot fi acordate (*ex. decontarea a maximum 3 consultații pe asigurat, într-un interval de maximum 60 de zile calendaristice (1.2.1.); maximum 4 consultații / trimestru / asigurat, dar nu mai mult de 2 consultații pe lună (...) pentru evaluarea clinică și paraclinică, prescrierea tratamentului și urmărirea evoluției asiguraților cu afecțiuni cronice(1.3.1)(1.6.1) etc*), Norma metodologică din 27/03.2018 a restrâns dreptul asiguraților la serviciile medicale necesare realizării obiectivului art. 236.

Dat fiind faptul că legea nu stabilește întregul conținut al pachetului de servicii medicale, componentă esențială a dreptului de asigurare de sănătate, dar, nici limitări ale întinderii serviciilor necesare pentru realizarea obiectivelor stabilite în Cap. III al legii, articolele criticate creează premisele *încălcării propriilor dispoziții*, precum cele prev. la art. 237 alin (3) de „*Detalierea serviciilor prevăzute la alin. (1) și (2) și modalitățile de acordare (...)*”, dar și a celor ale legii fundamentale ca urmare a girării unor astfel de acțiuni de către Guvern prin Hotărârea sa de aprobare a unui contract-cadru care adaugă la lege.

Având în vedere specificul organismului uman, incompatibil cu stabilirea unor soluții medicale general valabile, prestabilite pentru realizarea scopului urmărit și reglementat la Cap. III, limitarea serviciilor medicale prin contractul-cadru sau prin Norme reprezintă o *îngrădire a dreptului la sănătate* de către instituțiile statului prin intermediul cărora acesta ar trebui să asigure și să garanteze ocrotirea reală a sănătății cetățeanului. Acest drept fundamental trebuie respectat cu atât mai mult în situația în care nu există impedimente de ordin financiar, ci doar de distribuție a resurselor bugetului FNUASS {de pildă, pentru anii 2018-2021, acesta prevede doar 6% cheltuieli pentru asistentă socială, dar alocă 14% cheltuieli de personal și 80% pentru „Alte bunuri și servicii de întreținere și funcționare” (!) (anexa nr. 12 la lg. 2/2018)} deoarece, așa cum a statuat deja onorata Curte, *existența unor astfel de împrejurări nu poate exonera statul de obligația garantării și respectării drepturilor fundamentale ale cetățenilor.*

Prin urmare, art. 221 alin. (1) lit. c) și art. 229 alin. (2) și (3) încalcă disp. legii fundamentale deoarece:

- art. 221 alin. (1) lit. c) nu stabilește toate elementele componente ale pachetelor de servicii medicale dând posibilitate ca prin Hotărârea Guvernului pachetul de servicii medicale să fie completat *cu „alte servicii la care au dreptul asigurații”*, stabilite în mod arbitrar de instituțiile statului, *în afara oricărui control al legiuitorului* asupra modului de stabilire a componentelor acestuia și, astfel, de respectare a însuși dreptului asiguraților la care face trimitere în cuprinsul aceluiași articol.

- art. 229 alin. (2), impunând ca *„Drepturile prevăzute la alin. (1) (...)”*, cu referire la dreptul la pachetul de servicii de bază, să fie stabilite *„(...)pe baza contractului-cadru (...)”*, încalcă normele de legiferare instituite de legea nr. 24/2000, deoarece dreptul de asigurare și, implicit, dreptul la pachetul de bază, fiind stabilite prin lege, ele trebuie reglementate *in integrum* doar prin lege, iar nu prin Hotărâre de Guvern.

- art. 229 alin. (3) creează premisele *„condiționării”* acordării asistenței medicale, al *„limitării”* întinderii dreptului la asistență medicală cu consecința restrângerii unui drept recunoscut de lege *in alt mod decât prin lege..*

In ceea ce privește unele practici ale ANAF în emiterea deciziilor de impunere anuală

1) – Procedând la stabilirea bazelor de impozitare și la emiterea deciziilor anuale de impunere pe venit fără comunicarea, în prealabil, a deciziilor privitoare la stabilirea bazelor de calcul și impunerea contribuțiilor sociale CAS și CASS, ANAF încalcă dreptul cetățeanului la apărare împotriva modului de calcul și de stabilire a acestor sarcini fiscale, determinante în stabilirea impozitului anual pe venit ce urmează a fi plătit. Mai mult, sumele precizate în deciziile de impunere anuală ca fiind datorate cu titlu de CAS și CASS, nefiind stabilite prin decizii anuale și comunicate în condițiile legii, cu respectarea dreptului la apărare, *nu sunt opozabile* în sensul disp. art. 48 cod proc. Fiscală.

2) – În cazul unor categorii profesionale (ex. liber profesioniști, precum notari, avocați etc) care și-au schimbat forma de desfășurare a activității în cursul anului fiscal ANAF stabilește venit net anual impozabil distinct pentru fiecare perioadă în care a fost desfășurată activitatea, emițând decizie de impunere anuală pentru activitatea desfășurată în formă individuală și decizie de impunere anuală pentru activitatea desfășurată în formă asociată, contrar disp. art. 68 Cod Fiscal și a Normelor de aplicare a acestuia potrivit cărora *în cazul schimbării modalității de exercitare a unei activități în timpul anului fiscal, venitul net se determină separat pentru fiecare perioadă, iar venitul net anual se determină prin însumarea venitului net înregistrat în toate perioadele fiscale din anul fiscal în care a avut loc schimbarea formei de exercitare a activității (pct. (3) din Norme).*

De pildă, potrivit legii nr. 36/1995 a activității notariale schimbarea formei de desfășurare a activității din forma individuală în forma asociată, și invers, nu echivalează cu încetarea activității notariale, cum greșit constată ANAF în deciziile de impunere anuale emise, Biroul individual notarial constituind doar o formă (individuală) de exercitare a activității transformată, ulterior, în formă asociată (Societatea profesională notarială) sau invers, după caz. Chiar și din punct de vedere al evidenței fiscale cele două forme de organizare și desfășurare a activității prezintă continuitate prin păstrarea, de regula, a aceluiași cod fiscal pe parcursul întregului an fiscal, indiferent de denumirea și forma de organizare avute, iar acest lucru ANAF îl cunoaște, desigur.

Prin urmare, ANAF trebuie să ia act de incidența dispozițiilor codului fiscal privitoare la stabilirea venitului net anual în cazul schimbării formei de desfășurare a activității, iar nu a celor referitoare la încetarea activității și, în consecință, să emită o singură decizie de impunere anuală a venitului stabilit prin însumarea veniturilor nete din fiecare perioadă în parte. Neprocedând în acest fel, ANAF emite cele două decizii anuale de impunere cu încălcarea propriilor dispoziții legale.

Independent, însă, de aprecierea asupra argumentelor precizate mai sus se impune, însă, și analiza fondului problemei.

Deși sunt prevăzute în Codul fiscal contribuțiile de asigurări sociale își au temeiul în legile speciale care le reglementează raportul de drept material fiscal născându-se, în privința acestora, doar dacă există raportul de drept material de asigurare socială. În consecință, în lipsa acestui raport de drept orice prelevare de sume cu titlu de contribuții sociale este nelegală statul neavând un drept de creanță cu acest titlu pe care să îl utilizeze în procedura de stabilire a impozitului anual pe venit.

Prin urmare, înainte de a proceda la emiterea deciziilor prin care stabilește sumele datorate cu titlu de CAS și CASS organul fiscal are obligația să verifice dacă, în privința acestora, s-a născut dreptul de creanță al statului verificând existența raportului de drept material de asigurare socială și nu să își fundamenteze stabilirea obligațiilor fiscale doar pe faptul existenței veniturilor în patrimoniu.

Neprocedând în acest fel ANAF dovedește, fie rea credință, fie confuzie în înțelegerea diferenței dintre *contribuabil* - subiect de drept fiscal și *asigurat* - subiect de drept material de asigurare socială, ceea ce este de neînțeles, totuși, având în vedere că, în alte situații reușește să facă această distincție și nu stabilește obligații fiscale de plată doar fiindcă există venituri în patrimoniu, de pildă, pentru sume încasate cu titlu de preț din tranzacții imobiliare încheiate între rude de gradul I, caz în care nu se limitează doar la verificarea normei de drept fiscal ci și a celei speciale, în speță, de drept civil.

Prin urmare, în ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate ANAF trebuie să verifice dacă, potrivit dispozițiilor legii nr. 95/2006 în vigoare în anul pentru care stabilește contribuțiile datorate (în

analiza noastră, anul 2016), existau dobândite în persoana și patrimoniul persoanei calitatea de asigurat, dreptul de asigurare și obligația de plată a contribuției.

Deși are toate informațiile necesare, atât din evidența proprie, cât și din comunicările transmise de CNAS pentru a stabili exact perioadele în care o persoană a avut calitatea de asigurat ANAF nu face această verificare și stabilește obligații cu titlu de CASS, deși erau nedatorate, cu încălcarea flagrantă a legii.

Concluzie:

Chiar dacă, anularea deciziilor ANAF emise pentru perioada februarie 2014 - 18 martie 2018 pentru astfel de motive nu ar aduce schimbări semnificative din punct de vedere financiar în favoarea cetățeanului, personal prefer să achit o sumă mai mare cu titlu de impozit în schimbul căreia pot spera că voi beneficia, în mod indirect, de servicii publice viitoare, dar să plătesc o sumă mai mică pentru sănătate în condițiile în care, știm foarte bine că, indiferent câte milioane de lei vei plăti, atunci când ai nevoie îți se vor compensa sume derizorii și asta pentru că, pentru Casa de Sănătate, mai important este să-și asigure fonduri pentru personal (14%) și „alte cheltuieli pentru funcționare” (80% !!).

Ori, dacă cel puțin 90% din bugetul Casei este format din contribuțiile plătite de fiecare dintre noi de ce am accepta să ni se întoarcă servicii medicale doar în limita a 6% din acest buget ???

31 octombrie 2018

State Florica