



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax : +0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR.DG 273/09.04.2012

privind soluționarea contestației formulate de

CABINET MEDICAL INDIVIDUAL X

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași
sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice cu adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr. din ..., cu privire la contestația formulată de **CABINET MEDICAL INDIVIDUAL (CMI) X** cod unic de înregistrare, cu domiciliul fiscal în

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ... din și împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din, întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din

Suma contestată este în valoare totală de lei și reprezintă:

- lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - fond pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

Contestația este semnată de către avocat Prisacaru Dan Eduard, în calitate de împuternicit al **d-lui X**, și poartă amprenta în original a ștampilei Cabinetului de avocat, la dosar aflându-se împuternicirea avocațială seria nr. din data de, în original, care îndeplinește condițiile prevăzute de lege.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat petentului în data de, cu adresa nr. din pe care acesta a semnat de primire, iar contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui, prin poștă, în data de ..., conform ștampilei poștei de pe plicul anexat la dosar, unde a fost înregistrată sub nr. și transmisă ulterior la Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui, unde a fost înregistrată sub nr. Ulterior, petentul a depus aceeași contestație personal, la registratura organului fiscal, respectiv Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui, unde a fost înregistrată sub nr. și retransmisă la Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui, unde a fost înregistrată sub nr.

Contestația este însoțită de Referatul privind propunerea de soluționare a contestației nr. din, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui, prin care se propune respingerea contestației ca neîntemeiată.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. C.M.I. X contestă obligațiile fiscale în sumă totală de lei reprezentând contribuțiile privind asigurările sociale și fondurile speciale, precum și obligațiile accesorii aferente, stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. din privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din, motivând în susținerea cauzei următoarele:

- petentul susține că în mod ilegal organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Vaslui a efectuat verificarea în locul altor instituții care au organele lor de control: Inspectoratul Teritorial de Muncă, Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă, Casa Județeană pentru Asigurări de Sănătate, etc.;

- de asemenea, contestatorul precizează că organul de inspecție fiscală a depășit perioada supusă controlului, care era până la data de 31.12.2010, nu până la data de 31.10.2011;

- **C.M.I. X**, prin împuternicitul său d-l avocat, motivează că organul de inspecție fiscală nu i-a comunicat până la data controlului că avea obligația să achite contribuțiile privind asigurările sociale și la fondurile

speciale și i-a calculat, în mod nelegal, majorări și penalități de întârziere pentru aceste sume;

- petentul motivează că angajata sa a achitat personal sumele pe care aceasta la datora, în baza contractului de colaborare încheiat cu **C.M.I. X**, care ulterior a fost asimilat unui contract de muncă, organul fiscal trebuind să-i aducă la cunoștință în timp util ce obligații are ca și angajator, pentru a putea achita la timp aceste sume, ca să nu datoreze majorări și penalități de întârziere, o parte din acestea fiind deja achitate de angajata sa.

În concluzie, pentru motivele invocate, contestatorul solicită desființarea actelor administrative atacate, urmând ca organul de inspecție fiscală să emită o nouă decizie de impunere cu o altă bază de impozitare, stabilită corect, întrucât la baza emiterii Deciziei de impunere nr. din privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere au stat considerații nelegale și netemeinice.

II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Vaslui - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, a efectuat inspecția fiscală generală la **C.M.I. X** pentru impozitul pe venit pe perioada 01.01.2006 – 31.12.2010 și pentru impozitul pe venituri de natură salarială și fondurile aferente salariilor, pe perioada 01.01.2006 – 31.10.2011, încheind Raportul de inspecție fiscală nr. din care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. din privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.

Întrucât d-l X, în calitate de persoană fizică care realizează venituri din profesii libere și de reprezentant al cabinetului medical, are domiciliul în, pentru efectuarea acestui control s-a solicitat, cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui sub nr.din data de, delegare de competență de la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, aceasta transmițând Acordul privind delegarea de competență înregistrat sub nr. din data de

Organul de inspecție fiscală a consemnat următoarele:

- **C.M.I. X** funcționează în baza Certificatului de acreditare nr. 134/28.10.2009 eliberat de Colegiul Medicilor din România-Filiala Vaslui și a Certificatului de înregistrare în Registrul Unic al Cabinetelor Medicale nr. 817961 din data de 23.05.2000;

- Contribuabilul nu este înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, obiectul de activitate autorizat este Cabinet medical individual - Medicină generală/Medicină de familie - cod CAEN nr. 8512;

- În perioada verificată **C.M.I. X** a avut salariați cu contract de muncă până la data de 31.12.2008. Începând cu data de 01.01.2009 are încheiat Contractul civil de prestări servicii nr. pentru servicii medicale (asistent medical) cu doamna, CNP

- În conformitate cu prevederile art. 7, alin. 2.1. din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a reconsiderat activitatea desfășurată de d-na ca fiind activitate dependentă.

Referitor la motivațiile contestatorului, organul de inspecție fiscală precizează:

- În conformitate cu prevederile art. 81 și art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă și cu prevederile art. 296¹⁹ din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 117/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale iar contribuabilul, în calitate de plătitor de venituri din activități dependente, avea obligația să depună lunar declarația 102 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale" și ulterior declarația 112 „Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”;

- Cu privire la contestarea perioadei supuse inspecției fiscale, organul de inspecție menționează că a reconsiderat activitatea desfășurată de doamna ca și asistent medical, în baza Contractului de prestări servicii încheiat cu **C.M.I. X**, ca fiind activitate dependentă, în conformitate cu prevederile art. 7, alin. 2.1. din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și în consecință a stabilit sumele datorate de contestator în calitate de plătitor de venit (angajator). Deoarece nu au fost îndeplinite obligațiile de declarare și de plată a impozitelor și contribuțiilor sociale obligatorii, organul de inspecție fiscală a extins controlul pentru aceste contribuții până la data de 31.10.2011, în conformitate cu prevederile art. 94 și 98 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- Referitor la faptul că, prin Decizia de impunere emisă în urma efectuării inspecției fiscale, au fost calculate majorări și penalități de întârziere pentru sumele stabilite ca și contribuții sociale obligatorii, organul de inspecție fiscală precizează că petentul avea obligația să calculeze, să declare și să vireze până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei

pentru care se datorează, contribuțiile sociale individuale împreună cu contribuția angajatorului sau a persoanelor asimilate angajatorului, în conformitate cu prevederile art. 296 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 117/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale. Pentru aceste sume, contestatorul datorează dobânzi și penalități de întârziere, calculate conform dispozițiilor art. 119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Ținând cont de faptul că **C.M.I. X** nu prezintă la depunerea contestației date suplimentare care să influențeze rezultatele inspecției fiscale din perioada verificată, organul de inspecție fiscală consideră că nu este necesară o reverificare.

În concluzie, acesta propune respingerea contestației în totalitate ca fiind neîntemeiată și menținerea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. din

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit aceste obligații, ele fiind aferente sumelor plătite de contestator în baza unui contract de prestări servicii, activitatea respectivă fiind în urma verificării reconsiderată ca și activitate dependentă, conform prevederilor legale.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat în urma verificării efectuate la **C.M.I. X** pentru perioada 01.01.2006-31.10.2011, că acesta a încheiat cu doamna Contractul civil de prestări servicii, înregistrat sub nr. 1 din data de 01.01.2009, având ca obiect servicii medicale (asistent medical), prin care petentul se obligă să achite acesteia suma de 1.000 lei lunar.

Analizând situația de fapt, organul de inspecție fiscală a reconsiderat activitatea desfășurată de doamna, începând cu data de 01.07.2010, ca fiind activitate dependentă, stabilind în consecință că petentul, în calitate sa de plătitor de venit, are obligația de a declara și plăti contribuțiile sociale obligatorii, în solidar cu beneficiarul de venit.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 7 Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;

2. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:

a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.

2.2. În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de plătitorul și beneficiarul de venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază.”

Sunt incidente în cauză și prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.[...]”

Analizând textele de lege menționate și documentele existente la dosarul cauzei reținem că doamna, prin prisma activității desfășurate, se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin, modul de îndeplinire a acestora, locul de desfășurare a activității, programul de lucru. De asemenea, doamna, în calitate de beneficiar al venitului, folosește baza materială a **C.M.I. X**, respectiv spații cu dotare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă și altele asemenea și nu contribuie cu capitalul propriu în prestarea activității.

Având în vedere aceste aspecte, organul de soluționare reține că în mod corect organul de inspecție fiscală a reconsiderat, începând cu data de 01.07.2010, activitatea desfășurată de doamna pentru contestator, în calitate de prestator de servicii medicale, ca fiind activitate dependentă.

În ceea ce privește stabilirea obligației contestatorului la plata contribuțiilor sociale, se fac aplicabile prevederile art. 293³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 296³ Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:[...]

e) persoanele fizice și juridice, care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;[...]

g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.”

Din textul de lege rezultă clar că petentul, în calitate sa de plătitor de venituri din activități dependente, are și calitatea de contribuabil la sistemul de asigurări sociale.

Motivația contestatorului precum că în mod ilegal organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Vaslui a efectuat verificarea în locul altor instituții ale statului care au organele lor de control (cum ar fi Inspectoratul Teritorial de Muncă, Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă, Casa Județeană pentru Asigurări de Sănătate, etc.) nu poate fi reținută favorabil deoarece organele fiscale teritoriale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență privind verificarea constituirii, declarării și plății contribuțiilor de asigurări sociale.

În acest sens, sunt incidente prevederile art. 81 și ale art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art. 81 Obligația de a depune declarații fiscale

(1) *Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.[...]*

„Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]*

Coroborate cu prevederile art. 296¹⁸ și 296¹⁹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 296¹⁹ Depunerea declarațiilor

(1) *Persoanele fizice și juridice prevăzute la art. 296³ lit. e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b) și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv, a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile, declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate.[...]*

Art. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(1) *Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.[...]*

Ținând cont de textele de lege invocate, reținem că în mod legal organul de inspecție fiscală a verificat și a stabilit obligații de plată suplimentare la contribuțiile de asigurări sociale, pentru care petentul avea obligația depunerii declarației 102 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale" (până la 31.12.2010) și ulterior a declarației 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate” (începând cu 01.01.2011), precum și a plății acestor contribuții în termenele stabilite de reglementările legale.

De asemenea, nici motivația contestatorului precum că organul de inspecție fiscală a depășit perioada supusă controlului, care era până la data de 31.12.2010, nu până la data de 31.10.2011, nu poate fi reținută favorabil, întrucât prevederile art. 94 și art. 98 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Art. 98 Perioada supusă inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

(2) *La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).*

(3) La celelalte categorii de contribuabili *inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

a) *există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*

b) *nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;*

c) *nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.*

Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]*

Întrucât petentul nu și-a îndeplinit obligațiile de declarare și de plată a contribuțiilor datorate în calitate de plătitor de venit (angajator), organul de inspecție fiscală a extins verificarea acestor contribuții până la data controlului, respectiv 31.10.2011.

Referitor la obligația **C.M.I. X** de a plăti contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, pentru suma de lei achitată doamnei în perioada 01.07.2010-31.10.2011 (... lei/lună * 16 luni), sunt aplicabile prevederile art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„Art. 296⁵ *Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.*

(1) *În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut.*

În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.[...]

Din analiza textelor de lege menționate și a documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că organul de inspecție fiscală a stabilit în mod corect și legal că petentul datorează pentru perioada 01.07.2010-31.10.2011 contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de lei, motiv pentru care se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.

Referitor la calculul majorărilor și penalităților de întârziere sunt aplicabile prevederile art. 119, art. 120 alin. (1) și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

”ART. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

ART. 120

Majorări de întârziere

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

Art. 120¹ - Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Având în vedere că pentru contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de lei, care a generat aceste obligații accesorii, s-a respins contestația, ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept ”accesoriul urmează principalul”, urmează a se respinge ca neîntemeiată și contestația cu privire la dobânzile și penalitățile de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, în sumă de lei.

2. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, și majorări și penalități de

întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit aceste obligații, ele fiind aferente sumelor plătite de contestator în baza unui contract de prestări servicii, activitatea respectivă fiind în urma verificării reconsiderată ca și activitate dependentă, conform prevederilor legale.

În fapt, reconsiderând activitatea desfășurată de doamnapentru **C.M.I. X**, în perioada 01.07.2010-31.10.2011, ca fiind activitate dependentă, organul de inspecție fiscală a stabilit că pentru suma de lei achitată de contestator, în calitate de plătitor de venit, acesta datorează o contribuție de asigurări pentru șomaj în sumă de lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 296⁵ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.[...]”

Luând în considerare informațiile și considerentele prezentate la Capitolul III., punctul 1., precum și prevederile legale aplicabile în materie, organul de soluționare concluzionează că, în mod corect și legal, organul de inspecție fiscală a stabilit ca obligații suplimentare de plată în sarcina petentului, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acestuia în sumă delei, potrivit principiului de drept *"accesoriul urmează principalul"*, motiv pentru care respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de .. lei reprezentând contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit aceste obligații, ele fiind aferente sumelor plătite de contestator în baza unui contract de prestări servicii, activitatea respectivă fiind în urma verificării reconsiderată ca și activitate dependentă, conform prevederilor legale.

În fapt, organul de inspecție fiscală a stabilit, în urma verificării documentelor puse la dispoziție de contestator, că aceasta nu a calculat,

constituit, înregistrat și declarat contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de lei, aferentă veniturilor în sumă de lei, plătite doamnei în perioada 01.07.2010-31.10.2011, urmare faptului că organul de inspecție fiscală a reconsiderat aceste venituri ca fiind realizate dintr-o activitate dependentă.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 296³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 296⁵ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

[...]

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul a contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.[...]”

Ținând cont de prevederile legale aplicabile în materie și de informațiile prezentate, concluzionăm că organele de inspecție fiscală au stabilit, în mod corect și legal, ca obligații suplimentare de plată în sarcina petentului, contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acestuia în sumă de lei, potrivit principiului de drept *"accesoriul urmează principalul"*, motiv pentru care respingem ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit aceste obligații, ele fiind aferente sumelor plătite de contestator în baza unui contract de prestări servicii, activitatea respectivă fiind în urma verificării reconsiderată ca și activitate dependentă, conform prevederilor legale.

În fapt, urmare a verificării documentelor prezentate de **C.M.I. X**, organul de inspecție fiscală a constatat că acesta nu a calculat și declarat pentru perioada 01.07.2010-31.10.2011 contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de lei, aferentă veniturilor în sumă de lei achitate doamnei pentru servicii medicale, datorită faptului că activitatea desfășurată de aceasta a fost reconsiderată de organul de inspecție fiscală ca fiind activitate dependentă.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 296⁵ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

[...]

2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate și contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b). La contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, baza lunară de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din lună pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.[...]”

Având în vedere cele prezentate, organul de soluționare concluzionează că organul de inspecție fiscală a stabilit în mod corect și legal că petentul datorează pentru perioada verificată contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de lei, și obligații fiscale accesorii aferente acesteia în sumă de lei, potrivit principiului de drept *"accesoriul urmează principalul"*, motiv pentru care respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit aceste obligații, ele fiind aferente sumelor plătite de contestator în baza unui contract de prestări servicii, activitatea respectivă fiind în urma verificării reconsiderată ca și activitate dependentă, conform prevederilor legale.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constituit, în urma verificării documentelor puse la dispoziție de petent pentru perioada verificată, obligații suplimentare de plată la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale datorat de angajator în sumă de lei, aferente veniturilor plătite de **C.M.I. X** doamnei, în sumă de lei, reconsiderând activitatea desfășurată de aceasta ca fiind activitate dependentă.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 296⁵ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

[...]

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute, realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296¹⁵.[...]"

Având în vedere cele prezentate, organul de soluționare concluzionează că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează pentru perioada verificată o contribuție suplimentară la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente acesteia în sumă delei, potrivit principiului de drept "accesoriul urmează principalul", motiv pentru care respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

6. Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă de lei reprezentând contribuția la fondul pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit aceste obligații, ele fiind aferente sumelor plătite de contestator în baza unui contract de prestări servicii, activitatea respectivă fiind în urma verificării reconsiderată ca și activitate dependentă, conform prevederilor legale.

În fapt, procedând la verificarea documentelor contabile puse la dispoziție pentru perioada verificată, organul de inspecție fiscală a constatat că petentul nu a calculat, constituit, înregistrat și declarat contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, aferentă veniturilor în sumă de lei achitate doamnei pentru servicii medicale, datorită faptului că activitatea desfășurată de aceasta a fost reconsiderată de organul de inspecție fiscală ca fiind activitate dependentă.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 296⁵ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

[...]

2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate și contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b). La contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, baza lunară de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din lună pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.[...]”

Luând în considerare prevederile legale aplicabile în materie și informațiile prezentate în conținutul deciziei, organul de soluționare concluzionează că organul de inspecție fiscală a stabilit, în mod corect și legal, pentru perioada 01.07.2010-31.10.2011, ca obligații suplimentare de plată în sarcina petentului, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sumă delei și obligații fiscale accesorii aferente acesteia în sumă de lei, potrivit principiului de drept *"accesoriul urmează principalul"*, motiv pentru care respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

7. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra cauzei, în condițiile în care contestatorul nu a motivat și demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal.

În fapt, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr., întocmită în urma inspecției fiscale generale la **C.M.I. X**, organul de inspecție fiscală a stabilit că pentru perioada verificată cuprinsă între 01.01.2006 și 31.12.2008 nu s-a modificat baza de impunere pentru: impozitul pe veniturile de natură salarială, contribuția de asigurări sociale angajați și angajator, contribuția de asigurări pentru șomaj angajați și angajator, fondul asigurărilor sociale de sănătate angajați și angajator, fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, fondul pentru concedii și indemnizații și fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Petentul formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr., fără să demonstreze că a fost lezat în drepturile sale prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 85 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

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

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

La art. 109 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

"Art. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere. [...]."

La art. 110 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează că:

"ART. 110

[...]

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;

c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;

d) declarația vamală;

e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;

f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;

g) decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;

h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte,

în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.”,

iar potrivit art. 205 și 206 din același act normativ :

"ART. 205 Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

Art. 206 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Din coroborarea prevederilor legale prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale, cât și actele administrative fiscale prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale.

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Se reține că petentul se află în situația de a contesta un act administrativ fiscal prin care nu au fost stabilite obligații la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art. 205 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deci nu a fost lezat în vreun interes al său.

De asemenea, contestatorul nu a demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.

Petentul nu a avut în vedere faptul că prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr., în urma verificării efectuate la **C.M.I. X**, organul fiscal a stabilit că, pentru impozitele și contribuțiile enumerate în cuprinsul deciziei, nu s-a modificat baza de impunere în perioada verificată, respectiv 01.01.2006 – 31.12.2008.

Din cele prezentate rezultă că, prin emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impunere, contestatorul nu a fost lezat în drepturile sale.

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală la punctul 12.1. lit. d) prevede că:

„12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;[...]”

Drept urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus pentru acest capăt de cerere și întrucât petentul nu demonstrează că a fost lezat în drepturile sale prin emiterea acestui act administrativ fiscal, contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr., urmează să fie respinsă ca fiind lipsită de interes.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași

DECIDE:

Art.1 Respingerea contestației formulate de **C.M.I. X**, ca neîntemeiată, pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, dobânzi și penalități de întârziere aferente;
- lei - fond pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

Art. 2 Respingerea contestației formulate de **C.M.I. X**, ca fiind lipsită de interes, împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.

Art.3 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatorului și Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Vaslui - Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul cailor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii contestatorul poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR EXECUTIV,

**ȘEF SERVICIU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII,**