



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agencia Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17 sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : contestații.anaf@mfinante.ro

#### DECIZIA NR.175/2011

privind soluționarea contestației depusă de  
SC .X.SA .X.

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția  
generală de soluționare a contestațiilor sub nr.908025/18.06.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr..X./14.06.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.908025/18.06.2010 asupra contestației formulată de SC .X.SA, cu sediul în .X., str. X nr.15, județul .X..

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere nr..X./07.05.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală si privește suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei CAS angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei CAS angajat,
- X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția individuală pentru șomaj asigurați,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate angajator,

- .X. lei majorări de întârziere aferente,
  - .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate asigurați,
  - .X. lei majorări de întârziere aferente,
  - .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale,
  - .X. lei majorări de întârziere aferente,
  - .X. lei contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
  - .X. lei majorări de întârziere aferente,
  - .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
  - .X. lei majorări de întârziere aferente,
- De asemenea SC .X.SA .X. se îndreaptă și împotriva deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./07.05.2010.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că decizia de impunere nr.839, respectiv decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..X., au fost emise la data de 07.05.2010, iar contestațiile au fost înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr.X/27.05.2010 și nr..X./27.05.2010, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestațiilor.

Constantând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de SC X .X..

I. Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr..X./07.05.2010, societatea susține următoarele :

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 05.05.2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală în mod greșit au constatat că activitatea prestată de către persoanele cu care clubul are încheiate convenții reprezintă o activitate dependentă și că veniturile rezultate din această activitate sunt de natură salarială, pentru care s-a aplicat tratamentul fiscal corespunzător la calcularea impozitului/contribuției.

Convențiile civile, în baza cărora prestează munca, prezintă particularități și caracteristici distincte, total diferite față de cele pe bază de contracte individuale de muncă încheiate în conformitate cu prevederile Codului muncii.

În conformitate cu dispozițiile Codului civil, domeniile pentru care se pot încheia convenții civile nu sunt limitate, iar obiectul unei convenții civile nu constă în consumarea unei anumite perioade de timp de muncă, ci în ceea ce trebuie realizat concret, efectiv.

În cazul persoanelor care prestează munca în baza unei convenții civile de prestări servicii, acestea pot încheia cu direcțiile generale de muncă și protecție socială contracte de asigurări sociale, iar prin contractele de asigurări sociale persoanele asigurate se obligă să plătească contribuția la fondul de asigurări sociale, beneficiind astfel de pensii. altfel spus, este riscul sportivului de a nu beneficia de anumite servicii sociale rezultate din plata impozitelor/contribuțiilor tipice contractului individual de muncă, acesta având însă posibilitatea de a plăti individual aceste contribuții.

Convenția civilă, încheiată în temeiul dispozițiilor Codului civil, este acordul de voință între un jucător de fotbal și un club sportiv și are ca obiect drepturile și obligațiile reciproce care decurg din practicarea jocului de fotbal în antrenamente și competiții. Drepturile și obligațiile sunt similare celor cărora le dă naștere contractul individual de muncă, cu deosebirea că nu creează raporturi de muncă.

Urmare încheierii unei convenții civile, plătitorul venitului poate reține impozitul pe venit în cotă de 16% prin încadrarea veniturilor realizate de persoane fizice, pe baza opțiunii formulate la momentul încheierii convenției civile, în categoria veniturilor "Venituri din alte surse". Prin folosirea metodologiei de impunere cu 16%, beneficiile constau în eliminarea obligațiilor societății în privința contribuțiilor obligatorii, ale căror calcul, reținere, virare și declarare cad în sarcina angajatorului în cazul salariilor.

Societatea arată că acest venit nu este un venit cuprins în categoria veniturilor din salarii, plătitorul nu are obligația completării și depunerii fișei fiscale și solicită admiterea contestației și pe cale de consecință, desființarea deciziei de impunere nr..X./07.05.2010 privind obligațiile de plată stabilite suplimentar de inspecția fiscală.

Prin contestația formulată împotriva deciziei nr..X./07.05.2010 privind nemodificarea bazei de impunere, societatea susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au constatat că factura nr..X./02.06.2008 emisă către SC X SA în valoare de .X. lei reprezentând lucrări de amenajare și construcție nocturnă care a fost înregistrată pe cheltuieli cu reparații, reprezintă de fapt o cheltuială cu mijloc fix care trebuia amortizată, în condițiile în care amenajarea

s-a făcut la un mijloc fix care nu este în proprietatea clubului ci în proprietatea Primăriei Municipiului .X..

Societatea arată că organele de inspecție fiscală în mod eronat au constatat că factura emisă de SC X SA în valoare de X lei reprezentând servicii de management este o cheltuială nedeductibilă pe considerentul că nu poate justifica necesitatea acestor cheltuieli, deoarece firma furnizoare a prezentat analize ale meciurilor, rezultate ale fiecărui jucător, scheme de joc, pe baza cărora se luau decizii privind alcătuirea echipei, transferul de jucători, promovarea tinerilor jucători, acțiuni care au condus la obținerea de rezultate pozitive și implicit a unui profit.

În ceea ce privește concluzia de a considera cheltuială nedeductibilă suma de X lei reprezentând amortizarea unui depozit achiziționat de la SC X SA pe considerentul că depozitul nu a fost utilizat la operațiuni impozabile, este eronată întrucât organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere contractul de vânzare – cumpărare prin care a fost achiziționat depozitul pe motivul că nu au fost în posesia acestuia. Pentru motivele invocate societatea solicită admiterea contestației și desființarea deciziei nr..X./07.05.2010 privind nemodificarea bazei de impunere.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 05.05.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./07.05.2010 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./07.05.2010 contestate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, perioada supusă verificării a fost 01.01.2007 – 31.12.2008. Urmare verificării s-a constatat că societatea a avut salariați cu contract individual de muncă, respectiv fotbaliști, personal tehnic și administrativ, pentru care a evidențiat și declarat un impozit pe veniturile din salarii în valoare totală de X lei. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea prestată de jucătorii de fotbal și personalul tehnic cu care clubul avea încheiate convenții civile reprezintă o activitate dependentă și, în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, veniturile din această activitate sunt de natură salarială. În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea impozitului pe veniturile din salarii datorate datorate pentru respectivele venituri, stabilind un debit suplimentar în sumă de .X. lei. Aferent impozitului stabilit suplimentar de plată au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

Referitor la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator/angajat, în urma verificărilor efectuate prin sondaj organele de inspecție fiscală au constatat față de contribuția declarată o diferență suplimentară în sumă de .X. lei reprezentând CAS angajator și o diferență suplimentară în sumă de .X. lei reprezentând CAS angajați, diferențe stabilite suplimentar datorită faptului că societatea nu a calculat contribuția pentru veniturile acordate jucătorilor de fotbal, personalului tehnic și administrativ în baza convențiilor civile încheiate cu clubul sportiv. Pentru diferențele stabilite suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și, respectiv în sumă de .X. lei.

Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator/angajat, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat suplimentar venituri de natură salarială obținute de sportivi, personal tehnic și administrativ în baza convențiilor civile societatea avea obligația să constituie și să vireze contribuțiile aferente în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și, respectiv în sumă de .X. lei pentru care datorează majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

Referitor la contribuția privind fondul de sănătate datorată de angajator/angajat, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat suplimentar venituri de natură salarială obținute de jucătorii de fotbal, personalul tehnic și administrativ în baza convențiilor civile, societatea avea obligația să constituie și să vireze contribuțiile aferente în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și, respectiv în sumă de .X. lei pentru care datorează majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

Referitor la contribuția la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, în urma verificărilor organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea prestată de jucătorii de fotbal, personalul tehnic și administrativ cu care clubul are încheiate convenții civile reprezintă o activitate dependentă și că veniturile din această activitate sunt de natură salarială. Prin retratarea veniturilor s-a stabilit o contribuție suplimentară în sumă de .X. lei aferent căreia au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

Referitor la contribuția angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale, față de fondul declarat, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență suplimentară în sumă de .X. lei aferent bazei impozabile stabilite suplimentar reprezentând veniturile acordate sportivilor, personalului tehnic și administrativ în baza convențiilor civile și asimilate veniturilor de natură salarială, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri de natură salarială obținute de jucătorii de fotbal, personalul tehnic și administrativ, contestatoarea avea obligația să constituie și să vireze contribuția aferentă în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul fiscal, se rețin următoarele :

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și la majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei

cauza supusă soluționării o reprezintă stabilirea naturii veniturilor obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile încheiate cu clubul sportiv, respectiv dacă acestea reprezintă venituri de natură salarială în condițiile în care veniturile nu sunt obținute în baza unor contracte de muncă.

În fapt, în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2008 clubul sportiv a încheiat contracte de prestări servicii/convenții civile conform Codului civil cu persoane fizice care deservește clubul cât și cu sportivii profesioniști care dețin licență FRF în condițiile Legii nr.69/2000 a educației fizice și sportului cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2008 societatea a avut salariați cu contract individual de muncă. Totodată, s-a reținut că activitatea prestată de jucătorii de fotbal, personalul tehnic și administrativ cu care clubul sportiv avea încheiate convenții civile este o activitate dependentă, iar veniturile obținute din această activitate fiind în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, venituri de natură salarială, stabilind suplimentar un impozit pe salarii în sumă de .X. lei.

În drept, până la intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000 textul art.14 alin.3 din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000 avea următorul conținut :

*“(3) Sportivii profesioniști sunt cei care, pentru practicarea sportului respectiv, încheie, în condițiile legii, cu cluburile la care sunt **legitimați un***

***contract individual de muncă pe durată determinată și care obțin licența de sportiv profesionist.***”

Odată cu intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, aprobată prin Legea nr.124/2006, la art.14 alin.2 se prevede

*“2) Sportivul profesionist este cel care pentru practicarea sportului respectiv îndeplinește următoarele condiții:*

*a) are licența de sportiv profesionist;*

*b) încheie cu o structură sportivă, în formă scrisă, un contract individual de muncă sau o convenție civilă în condițiile legii.”*

De altfel, la alin.3) din același act normativ se prevede :

*“3) Sportivului profesionist, care a încheiat cu o structură sportivă o convenție civilă, i se asigură, la cerere, participarea și plata contribuției la un sistem de pensii, public și/sau privat, în condițiile legii”,* iar la alin.4) se precizează :

*“4) Licența de sportiv profesionist se obține în conformitate cu procedurile prevăzute în statutele și în regulamentele federațiilor sportive naționale.”*

Rezultă că până la data de **31.12.2005** sportivii profesioniști aveau obligația să încheie cu cluburile sportive **numai contracte individuale de muncă pe durată determinată.**

Incepând cu data de 01.01.2006, prin modificarea adusă de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2000 legii educației fizice și sportului, s-a dat posibilitatea sportivului profesionist să opteze între încheierea cu structura sportivă a unui contract individual de muncă, supus legislației muncii, sau a unei convenții civile, precum și posibilitatea de a beneficia **la cerere** de sistemul de asigurări sociale de stat.

Aceasta, întrucât până la 31.12.2005 sportivii profesioniști beneficiau de sistemul asigurării sociale urmare naturii salariale a veniturilor obținute în baza contractelor de muncă.

În ceea ce privește drepturile și obligațiile sportivului profesionist, potrivit art.14 alin.7) din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000 *“sunt cele prevăzute în statutele și în regulamentele federațiilor sportive naționale, precum și în contractele sau convențiile, după caz, încheiate între părți”.*

Natura juridică a convențiilor civile diferențiază veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza acestor convenții de veniturile obținute în baza raportului de muncă urmare încheierii contractelor de muncă reglementate de Codul muncii.

În lipsa unor prevederi speciale în cuprinsul Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la convențiile

civile, normele aplicabile în această materie rămân cele ale Codului civil prevăzute la Titlul III “Despre contracte sau convenții”, unde la art.948 se precizează :

*“Condițiile esențiale pentru validitatea unei convenții sunt:*

- 1. capacitatea de a contracta;*
- 2. consimțământul valabil al părții ce se obligă;*
- 3. un obiect determinat;*
- 4. o cauză licită”.*

Mai mult decât atât, având în vedere că prin Codul civil sau printr-o altă lege specială nu se reglementează condițiile pe care trebuie să le îndeplinească convenția civilă pentru a se putea face deosebire față de contractul individual de muncă reglementat de Codul muncii, rezultă că orice contract care poartă denumirea de convenție și care se încheie între cluburi și sportivii profesioniști în condițiile Legii nr.69/2000 modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 este o convenție civilă așa cum se prevede la Titlul III “Despre contracte sau convenții” din Codul civil.

De asemenea, se reține că nici Legea nr.69/2000, cu modificările și completările ulterioare nu cuprinde prevederi referitoare la clauzele pe care trebuie să le conțină convenția civilă încheiată de sportivul profesionist cu structura sportivă, spre deosebire de contractul individual de muncă al cărui model cadru este aprobat prin Ordinul ministrului muncii și solidarității sociale nr.64/2003, cu modificările ulterioare, și care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu elementele prevăzute în modelul cadru aprobat.

Având în vedere că potrivit art.982 din Codul civil *“Toate clauzele convențiilor civile se interpretează unele prin altele, dându-se fiecăreia înțelesul ce rezultă din actul întreg”*, iar potrivit art.977 din același cod *“Interpretarea contractelor se face după intenția comună a părților contractante, iar nu după sensul literal al termenilor”*, precum și faptul că sportivul profesionist este deținător al unei licențe, din punct de vedere fiscal veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile încheiate cu structurile sportive în condițiile Legii nr.69/2000, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 nu pot fi asimilate veniturilor din salarii definite de art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare ca fiind acele venituri *“în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege”*.

Se reține că Legea nr.69/2000, astfel cum a fost modificată prin OUG nr.205/2005, are caracterul unei norme speciale față de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, care constituie dreptul comun în materie iar



potrivit principiului de drept potrivit căruia “ specialia generalibus derogant “ - legea specială derogă de la general- rezultă că prevederea de la art.14(3) din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, cu modificările și completările ulterioare, derogă de la legea generală, reprezentând o dispoziție de natură a reglementa limitele aplicării acesteia.

Potrivit doctrinei, se reține că legea specială, fie anterioară, fie ulterioară sau concomitentă cu cea generală se aplică în primul rand, are preferință față de legea generală și exclude aplicarea acesteia cu privire la tot ceea ce reglementează în mod expres.

Concluzionând, se reține că legea generală se va aplica în completarea celei speciale pentru tot ceea ce aceasta nu prevede expres, ca derogare.

Prin urmare, dacă norma generală se aplică în toate cazurile și în orice materie, normele speciale sunt aplicabile numai într-o anumită materie, potrivit voinței legiuitorului.

Se reține că norma specială, în măsura în care tace, se completează cu norma generală, norma specială derogând numai sub unele aspecte față de dreptul comun.

Având în vedere cele de mai sus se desprinde concluzia că prevederile OUG 205/2005 se constituie într-o normă derogatorie cu privire la forma de desfășurare a activității de către sportivii profesioniști și participarea acestora la sistemul de pensii care se aplică prioritar, având preferință față de legea generală.

Convențiile civile încheiate în baza Codului civil între sportivii profesioniști care dețin acest statut în condițiile legii sportului și cluburile sportive nu sunt de natură să genereze un raport de muncă și implicit o relație angajat-angajator.

În condițiile în care sportivul profesionist ar opta pentru încheierea unui contract individual de muncă cu structura sportivă, egalitatea juridică dintre părți ar înceta, din acel moment una dintre părți s-ar afla în subordonarea celeilalte, în timp ce convențiile civile încheiate în baza Codului civil între sportiv și cluburile sportive, nu sunt de natură să genereze un raport de muncă și implicit o relație angajat-angajator.

Așadar, având în vedere cele de mai sus, convențiile civile încheiate în baza Codului civil între sportivii profesioniști și cluburile sportive după intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea art.14 din Legea nr.69/2000, nu sunt de natură să genereze un raport de muncă și implicit o relație angajat-angajator.

În speță sunt incidente prevederile art.46 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

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

iar conform alin.3) al articolului mai sus invocat *“Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.*

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile pct.23 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“Sunt considerate venituri din profesii libere veniturile obținute din prestări de servicii cu caracter profesional, desfășurate în mod individual sau în diverse forme de asociere, în domeniile științific, literar, artistic, educativ și altele, de către: medici, avocați, notari publici, executori judecătorești, experți tehnici și contabili, contabili autorizați, consultanți de plasament în valori mobiliare, auditori financiari, consultanți fiscali, arhitecți, traducători, **sportivi**, arbitri sportivi, precum și alte persoane fizice cu profesii reglementate desfășurate în mod independent, în condițiile legii”*,

iar potrivit pct.19 din același act normativ *“Exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii”*.

La art.52 alin.1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt prevăzute în mod expres veniturile din activități independente pentru care plătitorii veniturilor au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, anume :

*[...]*

d) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, altele decât cele menționate la art. 78 alin. (1) lit. e); [...]"

Până la intrarea în vigoare a art. I din Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 78 din Legea nr. 571/2003 avea următorul conținut:

„Definirea veniturilor din alte surse

(1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

a) prime de asigurări suportate de o persoană fizică independentă sau de orice altă entitate, în cadrul unei activități pentru o persoană fizică în legătură cu care suportatorul nu are o relație generatoare de venituri din salarii, potrivit cap. III din prezentul titlu;

b) câștiguri primite de la societățile de asigurări, ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți cu ocazia tragerilor de amortizare;

c) venituri primite de persoanele fizice pensionari, sub forma diferențelor de preț pentru anumite bunuri, servicii și alte drepturi, foști salariați, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale;

d) venituri primite de persoanele fizice reprezentând onorarii din activitatea de arbitraj comercial.

(2) Veniturile din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, prin normele elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, altele decât veniturile care sunt neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu”,  
forma în vigoare la 01.08.2006.

Începând cu data de 01.01.2007 la art. 78 din Codul fiscal după litera d) a alin. 1) a fost introdusă o nouă literă, litera e) cu următorul conținut:

„e) venituri primite de persoanele fizice din activități desfășurate pe baza contractelor/convențiilor civile, încheiate potrivit Codului civil, altele decât cele care sunt impozitate conform cap. II și conform opțiunii exercitate de către contribuabil. Opțiunea de impunere a venitului brut se exercită în scris, în momentul încheierii fiecărei/fiecărui convenții/contract civil și este aplicabilă veniturilor realizate ca urmare a activității desfășurate pe baza acestei/acestui convenții/contract”.

La art. 79 din același act normativ se prevede:

„Calculul impozitului și termenul de plată

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

*(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut”.*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus se reține că veniturile realizate începând cu 01.01.2006 ca urmare a convențiilor/contractelor civile încheiate în condițiile Codului civil de sportivii profesioniști se încadrează în categoria veniturilor din activități independente, iar după completarea cu litera e) alin.1) al art.78 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, încadrarea în categoria alte venituri este condiționată și de opțiunea exercitată în scris de sportivul profesionist prin convenția civilă încheiată cu structura sportivă.

În același sens este și punctul de vedere transmis cu adresa nr..X./14.09.2009 de Direcția Generală Juridică din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în care se precizează că : *”veniturile realizate ca urmare a convențiilor/contractelor civile încheiate în condițiile Codului civil, de persoane fizice, se încadrează în categoria veniturilor din activități independente, definite conform art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și se supun impunerii potrivit art.52 alin.1) din același act normative.*

*In atare situație, conform alin.2) și 3) al articolului mai sus invocat, plătitorul de astfel de venituri are obligația să calculeze și să rețină impozitul determinat aplicând cota de 10% asupra venitului brut, să-l vireze la bugetul de stat până la 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul.*

*Conform art.53 din Codul fiscal, un contribuabil care desfășoară o activitate independentă are obligația să efectueze plăți anticipate în contul impozitului anual datorat la bugetul de stat, potrivit art.82, cu excepția veniturilor prevăzute la art.52, pentru care plata anticipată se efectuează prin reținere la sursă.[...] în măsura în care veniturile obținute de sportivul profesionist nu se încadrează în categoriile prevăzute la art.41 lit.a) – h) precizăm că acestea se includ în categoria veniturilor din alte surse”.*

Acest punct de vedere a fost avizat și de Direcția Legislație Impozite Directe din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr..X./06.11.2009, aflată în copie la dosar.

În consecință, în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile obținute de sportivii profesioniști, începând cu 01.01.2006, în baza convențiilor civile încheiate cu clubul sportiv sunt venituri de natură salarială aferent cărora au stabilit o diferență în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Intrucât diferența de impozit pe veniturile din salarii a fost calculată atât asupra veniturilor realizate de sportivii profesioniști cât și asupra veniturilor obținute de personalul auxiliar, respectiv personal tehnic și administrativ, neexistând o situație în care să fie evidențiat distinct impozitul aferent veniturilor obținute de sportivii profesioniști începând cu 01.01.2007 și, respectiv de personalul tehnic și administrativ, iar organul de soluționare nu poate stabili distinct cuantumul impozitului aferent veniturilor realizate de sportivii profesioniști, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare și pct.12.6, pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligații de plată și pentru aceeași perioadă, analizând dacă jucătorii de fotbal care au încheiat convenții civile cu clubul, dețin statutul de sportiv profesionist în condiții Legii educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, incidente perioadei supuse inspecției fiscale și să încadreze aceste venituri în categoria veniturilor din activități independente.

**2.** Referitor la suma totală de X lei reprezentând CAS angajator în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la CAS angajați în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea obligării societății la plata contribuțiilor de asigurări sociale aferentă veniturilor obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile în condițiile în care prin legea specială posibilitatea participării sportivilor profesioniști la un sistem de pensii, public și/sau privat a fost prevăzută în funcție de opțiunea sportivului profesionist.

In fapt, prin actul de control contestat organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația ca pentru veniturile realizate de sportivi și tehnicieni să calculeze și să vireze contribuția pentru asigurări sociale de stat datorată de angajator/angajați.

Prin contestația formulată societatea invederează că a încheiat cu jucătorii de fotbal convenții civile și că veniturile obținute în baza acestora ar avea o natură diferită față de veniturile obținute în baza contractelor de muncă.

In ceea ce privește posibilitatea încheierii de convenții civile între club și sportivii profesioniști în perioada supusă verificării sunt incidente dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea

Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, aprobată prin Legea nr.124/2006, care la art.14 alin.3) se precizează că :

„3) *Sportivului profesionist care a încheiat cu o structură sportivă o convenție în condițiile Codului civil i se asigură, la cerere, participarea și plata contribuției la un sistem de pensii, public și/sau privat, în condițiile legii.*”

Din economia textului mai sus citat se desprinde concluzia că legiuitorul a prevăzut în cazul **sportivilor profesioniști, începând cu 01.01.2006**, posibilitatea încheierii de convenții civile sau contracte de muncă, la alegerea părților.

Acest drept de opțiune vizează **exclusiv** categoria sportivi profesioniști, astfel cum aceasta este definită în Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, care la art.14 alin.3) se precizează că :

“(3) *Sportivii profesioniști sunt cei care, pentru practicarea sportului respectiv, încheie, în condițiile legii, cu cluburile la care sunt legitimați un contract individual de muncă pe durată determinată și care obțin licența de sportiv profesionist.*”

Față de prevederile legale citate mai sus, rezultă că voința legiuitorului a fost aceea de a da posibilitatea sportivului profesionist de a practica sportul în temeiul unui contract individual de muncă sau a unei convenții civile, în condițiile legii.

În drept, la art. 5 alin.1) pct.I din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că :

*“În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:*

*I. persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și funcționarii publici;”*

la pct.IV lit.d) din același act normativ se precizează :

*“IV. persoanele care realizează un venit brut pe an calendaristic, echivalent cu cel puțin 3 salarii medii brute, și care se află în una dintre situațiile următoare:*

*[...]*

**d) persoane autorizate să desfășoare activități independente;[...]**”

iar la pct.V se menționează :

*“V. Persoanele care se regăsesc în două sau mai multe situații prevăzute la pct. IV.*

*(2) Se pot asigura în sistemul public, pe bază de contract de asigurare socială, în condițiile prezentei legi, persoanele care se regăsesc în situațiile*

prevăzute la alin. (1) și care doresc să își completeze venitul asigurat, precum și persoanele care nu se regăsesc în situațiile prevăzute la alin. (1).

(3) Salariul mediu brut este cel utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și aprobat prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat.”

De asemenea la art.23 alin.1) lit.a) din același act normativ se precizează că :

“(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul asiguraților prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. I, sau veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de asigurații prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. II și VI;”

iar la art.24 alin.1) se menționează că :

“(1) Baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. I și II, precum și veniturile brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. VI.”

Având în vedere că prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației și sportului nr.69/2000, aprobată prin Legea nr.124/2006 s-a dat posibilitatea sportivului profesionist să opteze între încheierea cu structura sportivă a unui contract individual de muncă, supus legislației muncii, sau a unei convenții civile, în situația în care sportivul profesionist a încheiat cu structura sportivă o convenție civilă, acestuia i se asigură **la cerere** participarea și plata contribuției la un sistem de pensii, public și/sau privat în condițiile legii.

În consecință, pentru veniturile obținute de sportivii profesioniști, în baza unor convenții civile, în situația în care respectivii sportivi nu au optat pentru participarea la un sistem de pensii, clubul contestator **nu avea obligația de a calcula și vira la buget** contribuția de asigurări sociale de stat angajator/angajat, în condițiile în care, așa cum s-a reținut pct.1 din motivarea prezentei decizii, veniturile realizate de sportivii profesioniști nu se încadrează în categoria veniturilor din salarii, iar organele de inspecție fiscală nu au constatat prin actul atacat că sportivii profesioniști care au încheiat convenții civile cu clubul contestator și-ar fi exprimat opțiunea de a participa la sistemul public de pensii.

Aceste dispoziții ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, aprobată prin Legea nr.124/2006 derogă de la cadrul normativ general în

materia contribuțiilor de asigurări sociale de stat reprezentat de Legea nr.19/2000 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, prin adresa nr..X./07.10.2009 a Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale DLMCRP existentă la dosar s-a pronunțat în sensul că *“potrivit art.26 alin.(1) lit.b) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, modificat prin Legea nr.200/2008 privind aprobarea Odonanței de urgență a Guvernului nr.91/2007 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul protecției sociale contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând “venituri primite în baza unor convenții civile sau contracte de colaborare”. Ținând seama că textul nu distinge între contribuția datorată de angajat și contribuția datorată de angajator, putem conchide că persoanele menționate la art.14 din Legea nr.69/2000, legea educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, nu datorează contribuția de asigurări sociale. Această contribuție nu este datorată nici de structura sportivă cu care sportivul profesionist încheie o convenție civilă, în condițiile legii.”*

În același sens este și punctul de vedere al Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale – Cabinet secretar de stat exprimat prin adresa nr.1322/ML/14.07.2009 în care se precizează că : *”Față de prevederile legale, legiuitorul a creat posibilitatea sportivului ce deține licență de sportiv profesionist să practice sportul în temeiul unui contract individual de muncă încheiat cu o structură sportivă (având toate drepturile și obligațiile prevăzute de legislația muncii) sau, printr-o convenție civilă încheiată în condițiile legii.*

*Condițiile generale legale pentru încheierea unei convenții civile, regimul juridic al acesteia cu referire la reglementările cuprinse în art.14 din Legea nr.69/2000, legea educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, se regăsesc în Codul Civil.*

*Din punct de vedere al obligației de plată a contribuției de asigurări sociale de stat, venitul obținut din convenții civile nu poate fi asimilat cu veniturile din salarii” și al Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală Juridică, transmis cu adresa nr..X./08.09.2009, în care se menționează că : “In situația în care sportivul profesionist a încheiat cu structura sportivă o convenție civilă, acestuia I se asigură la cerere participarea și plata contribuției la un sistem de pensii, public și/sau privat, în condițiile legii.*

*In contextul celor de mai sus, precizăm faptul că potrivit art.26 alin.1) lit.b) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând :*



b) diurne de deplasare și de delegare, indemnizații de delegare, detașare și transfer, drepturi de autor, **precum și venituri primite în baza unor convenții civile** sau contracte de colaborare.”

Intrucât contribuția de asigurări sociale angajator/angajați a fost calculată atât asupra veniturilor realizate de sportivii profesioniști cât și asupra veniturilor obținute de tehnicieni, antrenori, neexistând o situație în care să fie evidențiate distinct contribuția aferentă veniturilor obținute de sportivii profesioniști după 01.01.2006 în baza convențiilor civile și, respectiv veniturile obținute de tehnicieni și antrenori, iar organul de soluționare nu poate stabili cuantumul acestei contribuții aferent veniturilor realizate de sportivii profesioniști, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală în sensul desființării deciziei de impunere nr../07.05.2010, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 05.05.2010, pentru suma totală de .X. lei reprezentând CAS angajator în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la CAS angajați în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligație de plată și pentru aceeași perioadă, analizând dacă jucătorii de fotbal care au încheiat convenții civile cu clubul contestator dețin statutul de sportiv profesionist în condiții Legii educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, incidente perioadei supuse inspecției fiscale, și având în vedere categoriile de venituri care se cuprind în baza de calcul a contribuției sociale.

**3.** Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la contribuția individuală pentru șomaj în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la contribuția pentru asigurări de sănătate angajator în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei,

cauza supusă soluționării este legalitatea obligării clubului la plata acestor contribuții sociale pentru sportivii profesioniști în condițiile în care în urma încheierii convenției civile între club și sportivii profesioniști nu există

raporturi angajat-angajator, iar veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile nu reprezintă venituri din salarii.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 05.05.2010, aferent veniturilor obținute în baza convențiilor civile încheiate cu clubul sportiv organele de inspecție fiscală au calculat contribuții sociale, astfel: contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator/asigurați, contribuție pentru asigurări de sănătate angajator, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice, contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale. Aferent obligațiilor suplimentare organele de inspecție fiscală au calculat accesorii.

Prin contestația formulată societatea consideră eronată recalificarea convențiilor civile în contracte de muncă ceea ce a determinat stabilirea în sarcina clubului a contribuțiilor sociale.

În ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj angajator/asigurați, la art.19 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în vigoare pentru perioada în care s-au stabilit diferențe, stipulează că :

*„În sistemul asigurărilor pentru șomaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:*

*a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau pe bază de contract de muncă temporară, în condițiile legii, cu excepția persoanelor care au calitatea de pensionari;*

*b) funcționarii publici și alte persoane care desfășoară activități pe baza actului de numire;*

*c) persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului;*

*d) militarii angajați pe bază de contract;*

*e) persoanele care au raport de muncă în calitate de membru cooperativ;*

*f) alte persoane care realizează venituri din activități desfășurate potrivit legii și care nu se regăsesc în una dintre situațiile prevăzute la lit. a) – e)”,*

la art.20 din același act normativ se precizează că :

*“Se pot asigura în sistemul asigurărilor pentru șomaj, în condițiile prezentei legi, următoarele persoane:*

*a) asociat unic, asociați;*

b) administratori care au încheiat contracte potrivit legii;  
c) persoane autorizate să desfășoare activități independente;  
d) membri ai asociației familiale;  
e) cetățeni români care lucrează în străinătate, conform legii;  
f) alte persoane care realizează venituri din activități desfășurate potrivit legii și care nu se regăsesc în una dintre situațiile prevăzute la lit. a) - e)”, iar la art.23 alin.1) lit.a) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2007 nr.487/2006, în vigoare pentru perioada 01.01 – 31.12.2007, se menționează :

„a) contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform [art. 26](#) din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 2%;

De asemenea, cota de 2% a fost modificată prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008 nr.387/2007, în vigoare pentru perioada 01.01 – 31.12.2008, la art.17 alin.1) lit a) se precizează :

„a) contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform [art. 26](#) din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 1% în perioada ianuarie - noiembrie și 0,5% începând cu luna decembrie;”

În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări de șomaj, la art.27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările ulterioare, se menționează că :

„Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 1%, aplicată asupra salariului de bază lunar brut, pentru asigurații prevăzuți la [art. 19](#) lit. a) - d) sau, după caz, pentru asigurații prevăzuți la [art. 19](#) lit. e), asupra veniturilor brute lunare realizate”

Cota de 1% a fost modificată prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008 nr.387/2007, în vigoare pentru perioada 01.01 – 31.12.2008, care la art.17 alin.1) lit.b) se stipulează :

„b) contribuția individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform [art. 27](#) din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 0,5%;

De asemenea, la art.10 din Normele metodologice de aplicare a [Legii nr. 76/2002](#) privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.174/2002 se prevede :

“(1) Pentru a se asigura în sistemul asigurărilor pentru șomaj, în condițiile legii, persoanele prevăzute la [art. 20](#) din lege pot încheia cu

**agenția pentru ocuparea forței de muncă județeană sau a municipiului .X., în a cărei rază își au domiciliul sau reședința, un contract de asigurare pentru șomaj conform modelului prezentat în anexa nr. 3.**

(2) În vederea încheierii unui contract de asigurare pentru șomaj, calitatea de asigurat în sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, precum și în sistemul asigurărilor sociale de sănătate se dovedește cu contractul de asigurare sau cu orice alt document justificativ privind dobândirea calității de asigurat în cadrul acestor sisteme de asigurări sociale, eliberat de instituțiile competente potrivit legii, în original și copie”.

Din cuprinsul dispozițiilor normative explicitate se reține că persoanele care realizează venituri din activități independente se pot asigura, această activitate fiind opțională iar nu imperativă.

Totodată, obligația calculării, reținerii și virării contribuției a fost stabilită în sarcina angajatorului.

În situația veniturilor plătite sportivilor profesioniști începând cu 01.01.2006 în baza convențiilor civile clubul nu are calitatea de angajator, iar sportivii profesioniști se pot asigura la cerere astfel încât, în mod eronat organele de inspecție fiscală au obligat clubul contestator la plata contribuțiilor la fondul de șomaj aferent veniturilor realizate de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile cu atât mai mult cât nu s-a probat existența contractului de asigurare pentru șomaj încheiat de sportivii profesioniști.

În ceea ce privește contribuția pentru asigurări de sănătate angajator, la art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, se menționează :

“(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”

La art.3 din Normele metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate aprobate prin Ordinul președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.617/2007 se precizează :

„(1) Angajatorii au obligația să calculeze, să rețină și să vireze lunar în contul deschis la unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului, în a căror rază

sunt luați în evidență ca plătitori de impozite și taxe, contribuția datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă, raportat la fondul de salarii realizat.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentelor norme metodologice, se înțelege totalitatea sumelor constituite și utilizate de persoanele fizice și juridice pentru plata drepturilor salariale sau/și drepturilor asimilate salariilor, așa cum sunt definite în [Legea nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal. [...]"

Pentru anul 2007 cota a fost redusă la 6% în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.88/2006 pentru modificarea și completarea unor acte normative prin care se acordă drepturi sociale, precum și unele măsuri în domeniul cheltuielilor de personal care la art.258.1 alin.2) se stipulează :

“2) Cota de contribuție prevăzută la [art. 258](#) se stabilește pentru anul 2007 la 6%.”

De asemenea, cota a fost redusă pentru anul 2008 la 5,5% și la 5.2% în conformitate cu prevederile art.9 alin.3) lit.a) din Legea bugetului de stat pe anul 2008 nr.388/2007 care precizează că :

“(3) Pentru anul 2008 cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de [Legea nr. 95/2006](#), cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc astfel:

a) 5,5% începând cu 1 ianuarie 2008 și 5,2% începând cu 1 decembrie 2008, pentru cota prevăzută la [art. 258](#) din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare;”

În situația încheierii de convenții civile cu sportivii profesioniști clubului contestator nu îi revine obligația plății contribuției pentru asigurări sociale de sănătate angajator întrucât nu au această calitate , între societate și sportivul profesionist care a încheiat convenție civilă neexistând raporturi de natura angajat – angajator.

În ceea ce privește contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, art.5 alin.1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, așa cum a fost modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.107/2003, prevede că :

“(1) Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi:

a) persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, precum și funcționarii publici;

b) persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe

*durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperăției meșteșugărești, ale căror drepturi și obligații sunt asimilate, în condițiile prezentei legi, cu ale persoanelor prevăzute la lit. a);*

*c) șomerii, pe toată durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii;*

*d) ucenicii, elevii și studenții, pe toată durata efectuării practicii profesionale”;*

la art.6 din același act normativ se precizează că

*“(1) Se pot asigura în condițiile prezentei legi, pe bază de contract individual de asigurare, persoanele care se află în una sau mai multe dintre următoarele situații:*

*a) asociat unic, asociați, comanditari sau acționari;*

*b) comandați, administratori sau manageri;*

*c) membri ai asociației familiale;*

*d) persoane autorizate să desfășoare activități independente;*

*e) persoane angajate în instituții internaționale;*

*f) proprietari de bunuri și/sau arendași de suprafețe agricole și forestiere;*

*g) persoane care desfășoară activități agricole în cadrul gospodăriilor individuale sau activități private în domeniul forestier;*

*h) membri ai societăților agricole sau ai altor forme de asociere din agricultură;*

*i) alte persoane interesate, care își desfășoară activitatea pe baza altor raporturi juridice decât cele menționate anterior.*

*(2) Conținutul contractului individual de asigurare se stabilește în normele metodologice\*\* de aplicare a prezentei legi”;*

Din interpretarea dispozițiilor normative explicitate se reține că au statutul de asigurat persoanele care realizează venituri în baza unui contract individual de muncă în timp ce persoanele care realizează venituri din activități independente se pot asigura la cerere.

În ceea ce privește contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, la art.7 alin.1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale se precizează că :

*“Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare, în cotă de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați.”*

Din interpretarea actului normativ se reține că obligația plății a fost instituită în sarcina persoanelor care au calitatea de angajator, baza de calcul a contribuției fiind reprezentată de fondul de salarii.

În ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice, la art.1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, așa cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.399/2006, pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate prevede că :

*“(1) Persoanele asigurate pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sistemul de asigurări sociale de sănătate, denumite în continuare asigurați, au dreptul, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență, pe perioada în care au domiciliul sau reședința pe teritoriul României, la concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, dacă:*

*A. desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau în baza raportului de serviciu;*

*B. desfășoară activități în funcții electivă sau sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperăției meșteșugărești, ale căror drepturi și obligații sunt asimilate, în condițiile prezentei legi, cu ale persoanelor prevăzute la lit. A;*

*C. beneficiază de drepturi bănești lunare ce se suportă din bugetul asigurărilor pentru șomaj, în condițiile legii.*

*(2) De aceleași drepturi beneficiază și persoanele care nu se află în una dintre situațiile prevăzute la alin. (1), dar sunt:*

*a) asociați, comanditari sau acționari;*

*b) administratori sau manageri care au încheiat contract de administrare ori de management;*

*c) membri ai asociației familiale;*

*d) autorizate să desfășoare activități independente.*

*(3) Persoanele prevăzute la alin. (2), care au calitatea de pensionari, nu sunt asigurate conform prezentei ordonanțe de urgență, cu excepția pensionarilor de invaliditate gradul III și a pensionarilor nevăzători, care se află în una dintre situațiile prevăzute la lit. c) și d)”,*

la art.4 alin.1) din același act normativ se precizează :

*“(1) La data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, cotele de contribuții de asigurări sociale stabilite prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat se diminuează cu 0,85 puncte procentuale, prin deducere din:*

a) cota de contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, în cazul persoanelor prevăzute la [art. 1](#) alin. (1) lit. A și B;

b) cota de contribuție de asigurări sociale datorată de instituția care administrează bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cazul persoanelor prevăzute la [art. 1](#) alin. (1) lit. C;

c) cota de contribuție de asigurări sociale datorată de persoanele prevăzute la [art. 1](#) alin. (2).

(2) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la [art. 1](#) alin. (2) lit. e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate”,

iar la art.5 se stipulează că :

„Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, cota de contribuție prevăzută la [art. 4](#) alin. (2) se datorează și se achită de către:

a) angajatori pentru asigurații prevăzuți la [art. 1](#) alin. (1) lit. A și B;

b) instituția care administrează bugetul asigurărilor pentru șomaj pentru asigurații prevăzuți la [art. 1](#) alin. (1) lit. C;

c) persoanele prevăzute la art. 1 alin. (2)”.

Prin Ordinul ministrului sănătății nr.60/2006 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, la art 6 s-a prevăzut că :

„Pentru a beneficia de concedii și indemnizații, persoanele prevăzute la [art. 1](#) alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 și care au fost asigurate în temeiul Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările ulterioare, sunt obligate să depună la casa de asigurări de sănătate declarația de asigurare pentru concedii și indemnizații în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentelor norme”.

Din interpretarea actelor normative explicitate se reține că legiuitorul a instituit obligația plății contribuției în sarcina angajatorilor numai pentru persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și în baza raportului de serviciu precum și pentru persoanele care desfășoară activități electivă sau sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori



judecătorești, pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperăției meșteșugărești.

În cazul persoanelor autorizate să desfășoare activități independente, asigurate în temeiul Legii nr.19/2000, contribuția se plătește de respectivele persoane în conformitate cu dispozițiile art.5 lit.c) din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare.

Conform dispozițiilor legale mai sus enunțate, obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor revine angajatorului în cazul veniturilor din salarii care intră în baza de calcul a respectivelor contribuții.

Se reține că organele de inspecție fiscală au obligat clubul contestator la plata contribuțiilor pe considerentul că veniturile realizate de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile ar fi venituri de natură salarială.

Organul de soluționare nu își poate însuși această constatare în condițiile în care la pct.1 din motivarea prezentei decizii s-a reținut că veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile nu sunt venituri salariale, iar între sportivii profesioniști și club nu sunt raporturi de natură angajat – angajator ca urmare a încheierii convențiilor civile.

În concluzie, în cazul veniturilor din convenții civile realizate de sportivii profesioniști contribuția de asigurări pentru șomaj angajator nu se datorează de către club deoarece acesta nu are calitatea de angajator, iar contribuția pentru șomaj angajați nu se datorează decât în situația existenței contractului de asigurare pentru șomaj încheiat de sportivii profesioniști.

În cazul contribuției de asigurări de sănătate angajator pentru veniturile realizate de sportivii profesioniști, începând cu data de 01.01.2006 odată cu intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, nu se datorează de societate întrucât în raporturile cu sportivii profesioniști născute în baza convențiilor civile, contestatoarea nu are calitatea de angajator. Cu privire la contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale aceasta nu se datorează decât în situația în care sportivii profesioniști au încheiat contract individual de asigurare, iar contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice se datorează de persoanele asigurate în temeiul Legii nr.19/2000 și se plătește de aceste persoane, în timp ce la contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale nu se datorează decât de către angajatori și numai asupra veniturilor de natură salarială.

Intrucât contribuțiile sociale au fost calculate atât asupra veniturilor realizate de sportivii profesioniști cât și asupra veniturilor obținute de personalul

tehnic și administrativ, neexistând o situație în care să fie evidențiate distinct contribuțiile aferente veniturilor obținute de sportivii profesioniști după 01.01.2006 în baza convențiilor civile și, respectiv veniturile obținute de personalul tehnic și administrativ, iar organul de soluționare nu poate stabili cuantumul acestor contribuții aferent veniturilor realizate de sportivii profesioniști, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală și pct.12.6 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, respectiv se va desființa decizia de impunere nr..X./07.05.2010 pentru contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator/asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate angajator, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice, contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligații de plată și pentru aceeași perioadă, analizând dacă jucătorii de fotbal care au încheiat convenții civile cu clubul contestator dețin statutul de sportiv profesionist în condiții Legii educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, incidente perioadei supuse inspecției fiscale, și având în vedere categoriile de venituri care se cuprind în baza de calcul a contribuțiilor sociale și raporturile născute între sportivii profesioniști și clubul de fotbal urmare încheierii convențiilor civile.

4. Referitor la suma de .X. lei reprezentând contribuția individuală de asigurări de sănătate și la suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile, contribuția individuală de asigurări de sănătate este datorată în cuantumul stabilit de organele de inspecție fiscală în condițiile în care contribuția se calculează diferențiat asupra veniturilor supuse impozitului pe venit.

În fapt, aferent veniturilor obținute de sportivii profesioniști în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată la contribuția individuală de asigurări de sănătate în sumă de .X. lei.

Contestatoarea consideră că veniturile obținute din convenții civile nu pot fi asimilate veniturilor din salarii astfel încât nu îi revine obligația calculării contribuției.

În drept, la art.211 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare, se prevede că :

*“(1) Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și obținut prelungirea dreptului de ședere temporară sau au domiciliul în România și fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi.[..]”*

La art.257 alin.2) din același act normativ se precizează :

*“(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:*

*a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;*

*b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;*

*c) veniturilor din agricultură supuse impozitului pe venit și veniturilor din silvicultură, pentru persoanele fizice care nu au calitatea de angajat și nu se încadrează la lit. b);*

*d) indemnizațiilor de șomaj;*

*e) veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, veniturilor din dividende și dobânzi, veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere și altor venituri care se supun impozitului pe venit numai în cazul în care nu realizează venituri de natura celor prevăzute la lit. a) - d), dar nu mai puțin de un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;*

*f) veniturilor realizate din pensii”.*

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în baza de calcul a contribuției se cuprind atât veniturile din salarii cât și veniturile din activități independente și veniturile încadrate în categoria “alte venituri”.

În condițiile în care în cuprinsul prezentei decizii s-a reținut că veniturile realizate începând cu 01.01.2006 ca urmare a convențiilor/contractelor civile încheiate în condițiile Codului civil de sportivii profesioniști se încadrează în categoria veniturilor din activități independente, iar după completarea cu litera e) alin.1) al art.78 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, încadrarea în categoria alte venituri este condiționată și de opțiunea exercitată în scris de sportivul profesionist prin convenția civilă

încheiată cu structura sportivă, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală și pct.12.6 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, respectiv se va desființa și capitolul referitor la contribuția individuală de asigurări de sănătate în sumă de .X. lei cu majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze baza de calcul a acestei contribuții în funcție de încadrarea veniturilor obținute de sportivii profesioniști din convenții civile și de dispozițiile normative incidente în materie în perioada verificată.

2. Referitor la contestarea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./07.05.2010, se rețin următoarele :

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2010 organele de inspecție fiscală au constatat că prin Declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2008 societatea a evidențiat o pierdere contabilă în sumă totală de X lei.

Pe baza documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat că pierderea a fost influențată de societate cu următoarele cheltuieli nedeductibile :

- înregistrarea pe cheltuieli a sumei de X lei reprezentând amortizarea unui depozit care nu a fost utilizat pentru operațiuni impozabile, iar factura nu îndeplinea condițiile de document justificativ întrucât nu avea completate toate rubricile privitoare la cumpărător și beneficiar,

- înregistrarea pe cheltuieli a sumei de X lei reprezentând lucrări de amenajare și construcție nocturnă, în fapt această cheltuială reprezentând un mijloc fix care trebuia supus amortizării,

- înregistrarea pe cheltuieli a sumei de X lei reprezentând servicii de management care nu a putut fi justificată de societate ca fiind necesară și nu a prezentat situații de lucrări pentru acestea.

Organele de inspecție fiscală au stabilit la 31.12.2008 o pierdere fiscală în sumă de X lei, astfel :

- pierdere agent economic X lei
- cheltuieli nedeductibile control X lei
- cheltuieli nedeductibile suplimentare X lei
- pierdere fiscală stabilită la control X lei

Urmare celor constatate organele de inspecție fiscală au emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./07.05.2010.

În drept, la Anexa 2 pct.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18 se prevede că :

*"Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului",*

iar la pct.2 din același act normativ se precizează :

**"Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "Raport de inspecție fiscală" sau cu "Proces-verbal", în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor".**

Analizând Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./07.05.2010 contestată se reține că la rubrica "motivul de fapt" este înscrisă mențiunea "raport de inspecție fiscală nr..X. din 07.05.2010".

Deși prin raportul de inspecție fiscală a fost recalculată pierderea înregistrată de societate, organul de inspecție fiscală nu a emis dispoziția de măsuri prin care să oblige societatea la înregistrarea pierderii în cuantumul stabilit, în urma inspecției fiind emisă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./07.05.2010, act administrativ care nu poate fi asimilat unei dispoziții de măsuri și, mai mult, potrivit conținutului său menținând nemodificată baza impozabilă pentru impozitul pe profit, astfel cum a fost aceasta înregistrată de societate.

În consecință, capătul de cerere vizând contestarea Deciziei de nemodificarea bazei de impunere nr..X./07.05.2010 va fi respins ca lipsit de obiect, documentul contestat neobligând societatea la efectuarea vreunei modificări în ce privește calculul pierderii.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii precum și în temeiul art.216 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.12.1 lit.c) și pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

**DECIDE**

1. Desființarea deciziei de impunere nr..X./07.05.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei CAS angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei CAS angajat,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția individuală pentru șomaj asigurați,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate asigurați,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulată de SC .X.SA împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./07.05.2010.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**

**X**