



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIA NR. 2716/905/30.10.2014

privind soluționarea contestației formulată de **x**, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr.x/17.09.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. x - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 prin adresa nr.x/16.09.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.48475/17.09.2014, asupra contestației formulată de **x**, CUI x cu sediul în x, x, nr.x, jud. x și cu domiciliul procedural ales la „Cabinet Avocat x” cu sediul în x, B-dul x, bl.x parter, jud. x.

x contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/08.08.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/08.08.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X lei - accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator;
- X lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X lei - accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- X lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei - accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei - accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X lei - accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X lei - accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

- X lei - contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X lei - accesorii aferente contribuției angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

De asemenea, prin contestația formulată X contestă și Procesul verbal nr. X/24.06.2014 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Serviciului Inspecție Fiscală nr.3.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este autentificată cu semnatura și ștampila reprezentantului legal.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. X prin contestația înregistrată la A.J.F.P. Caraș-Severin sub nr.X/25.08.2014 se îndreaptă împotriva Procesului verbal de inspecție X/13.08.2014 emis de organele de inspecție fiscală din cadrul Serviciului de Inspecție Fiscală 3.

Ulterior, prin adresa de completare a contestației înregistrată la A.J.F.P. Caraș-Severin sub nr.X/04.09.2014, respectiv adresa înregistrată sub nr.X/12.09.2014, X se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/08.08.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/08.08.2014 prin care a fost stabilită suma totală de X lei, ca fiind netemeinică și nelegală.

Contestatoarea arată că este o asociație de tip privat fără scop patrimonial, cu personalitate juridică, înființată prin asocierea voluntară a pensionarilor în baza Legii nr.540/2002, a Regulamentului de funcționare emis de către Federația Națională a CARP-urilor din România/2003/2013, precum și a Statutului propriu/2006, autentificat și înregistrat la Judecătoria X.

Contestatoarea arată că în urma verificărilor efectuate pentru perioada 01.01.2009-31.05.2014, s-a constatat de către organele de inspecție fiscală, următoarele:

1. În cadrul X, pentru un număr de 8 persoane fizice, pensionari, au fost încheiate convenții civile până la data de 01.03.2014.

Totodată, se constată faptul că aceste persoane nu dețin calitatea de persoane fizice autorizate, conform prevederilor OUG nr.44/2008, modificată. Inspectorii fiscali, au procedat la analiza cadrului juridic al acestor contracte/convenții civile, considerând că temeiul legal al încheierii convențiilor/contractelor de prestări servicii îl reprezintă contractul de locațiune a lucrărilor (art. 1410, art. 1412, art. 1413, art. 1470-art. 1490)

Urmare, organele de control, consideră că încheierea de convenții civile/contracte de prestări servicii, sunt posibile doar pentru activități cu caracter ocazional și nu pentru activități regulate, desfășurate pe o perioadă de timp nelimitată sau mai lungă decât cere prestația respectiva (activități dependente) și că indiferent de natura juridică a contractului încheiat conform Codului civil, prestatorul va trebui să fie persoană fizică autorizată, dacă activitatea desfășurată are caracter de regularitate.

Astfel, s-a constatat că veniturile obținute de cele 8 persoane, ca urmare a activității desfășurate în cadrul X, îndeplinesc criteriile aferente veniturilor din activități dependente-venituri de natură salarială, caracterizate conform art. 55 alin.(2) din Codul fiscal și pct. 67 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv:

-părțile care intră în relația de munca (angajatorul și angajatul) stabilesc de la început, felul activității, timpul de lucru si locul desfășurării activității;

-partea care utilizează forța de muncă, pune la dispoziția celeilalte părți, mijloacele de munca, cum ar fi: spatii de inzestrare corespunzătoare, îmbracaminte specială, unelte de muncă;

-persoanele care activează, contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul ei propriu;

Totodată, contestatoarea arată că, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că a fost reținut și declarat în perioada 01.01.2009-31.05.2014, impozitul pe venit în cota de 16%, iar pentru perioada 01.07.2012-31.05.2014, a fost reținut și declarat contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați în cotă de 5,5%.

Conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 modificată, organele de control au procedat la reconsiderarea activității desfășurate de cele 8 persoane fizice, ca fiind o activitate dependentă, o relație de angajare „angajat-angajator”, fapt pentru care au recalculat contribuțiile sociale obligatorii stabilite potrivit legii, respectiv, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, reglementată de art.18 din Legea nr.19/2000 modificată, pct. 15 din O.M.M.S.S. nr. 340/2001, coroborat cu prevederile art. 296¹⁸ alin.1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 modificată.

2. Inspectorii fiscali au constatat faptul că în cadrul X, în perioada 01.01.2009-31.05.2014, un număr de 6 persoane fizice, numite în Consiliul Director, beneficiază lunar de venituri (indemnizații).

De asemenea, s-a constatat faptul că a fost reținut și declarat în perioada 01.01.2009-31.05.2014, impozitul pe venit în cota de 16%, iar pentru perioada 01.07.2012-31.05.2014, a fost reținut și declarat contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în cotă de 5,5%.

În urma verificării documentelor financiar-contabile (state de plata), inspectorii fiscali au constatat că pentru perioada 01.01.2009-31.05.2014, veniturile (indemnizațiile) lunare de care beneficiază cele 6 persoane fizice, reprezintă sume primite pentru munca prestată în baza actului de numire și sunt asimilate salariilor, contribuabilul X, nerespectând prevederile: art. 55 alin.(2) lit. b) și lit.f) din Legea nr. 571/2003 modificată, art. 55 alin.(2)-pct. 68 lit.a), lit. f), lit h) și lit. i) din H.G. nr. 44/2004 modificată.

Contestatoarea arată că, având în vedere cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că la X nu s-au respectat prevederile art.5 alin.(1) și art. 21 alin.(1) din Legea nr.19/2000 modificată, art.18 alin.(1), lit b), lit c), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.19/2000 modificată, pct 15 din O.M.M.S.S. nr. 340/2001 modificată, art. 296⁵ alin.(1) și art.296¹⁸ alin.(1) și alin.(3), lit.a¹) din Legea nr.571/2003 modificată, procedând la stabilirea de diferente suplimentare de plata privind contribuția de asigurări sociale datorată de angajator.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.X/08.08.2014 și Decizia de impunere nr.X/08.08.2014, contestatoarea precizează următoarele:

X și A, C, D, F, E, G, W, Z (pentru veniturile realizate în perioada 01.01.2009-28.02.2014) și R, A, A, A, A și A (pentru veniturile realizate în perioada 01.01.2009-30.05.2014), nu dețin calitatea de contribuabili care datorează către bugetul general consolidat, contribuția de asigurări sociale angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorată de angajator, în raport cu dispozițiile art.1 alin.(1) și art.17 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 republicată și modificată privind Codul de procedură fiscală, pentru următoarele motive:

1. Cu privire la constatările aferente veniturilor realizate de X, A, S, D, E, F, B - persoane fizice- pensionari, precizează următoarele:

- în mod eronat, inspectorii fiscali au procedat la aplicarea prevederilor art.7 alin.(1) pct.2 și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 republicată și modificată privind Codul fiscal, reconsiderând activitatea desfășurată de cele 8 persoane fizice-pensionari, ca fiind o activitate dependentă și au considerat că sunt aplicabile prevederile art.55 alin.(2) din Codul fiscal și pct.67 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prevederile art.5 alin.(1), art.18 alin.(1) lit.b), lit.c), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.19/2000 modificată și prevederile pct.15 din O.M.M.S.S. nr.340/2001 modificată, pentru veniturile realizate de acestea în perioada 01.01.2009-28.02.2014.

Deși, cu cele 8 persoane fizice-pensionari, au fost încheiate convenții civile de prestări servicii, inspectorii fiscali consideră în mod eronat, ca acestora le sunt aplicabile prevederile art.5 alin.1) pct. 1 din Legea nr.19/2000 modificată, fără a observa că textul de lege face referire doar la persoanele care desfășoară activități pe baza de contract individual de munca și la funcționarii publici („art. 5 alin. (1) În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii: I. persoanele care desfășoară activități pe baza de contract individual de muncă și funcționarii publici”). Lipsind din conținutul acestor convenții, trasaturilor speciale ale unui contract de munca (drepturi și obligații ale angajatului și angajatorului), contestatoarea susține că nu sunt aplicabile aceste prevederi legale.

Art. 5 alin.(1) pct.I din Legea nr.19/2000 modificată, face referire doar la persoanele care desfășoară activități pe baza de contract individual de munca și la funcționarii publici, persoanelor fizice-pensionari, care au încheiate convenții civile nefiindu-le aplicabile dispozițiile legale cu privire la obligativitatea calculării, reținerii sau plății de contribuții de asigurări sociale.

De asemenea, precizează faptul că începând cu 01.01.2011, data intrării în vigoare a Legii nr.263/2010, conform art.196 alin.(1), lit.a), se abrogă, Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 140 din 1 aprilie 2000, cu modificările și completările ulterioare;

Totodată, invederează faptul că prevederile art. 296² - 296²⁰ (Titlul IX. Contribuții sociale obligatorii), se aplică începând cu data de 01.01.2011, conform art.V alin.(2) și alin. (3) din OUG nr. 117/2010:

"Art. V. (2) Prevederile art.I pct. 99 se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2011.

(3) Prevederile art.I pct. 29 și ale art. IV se aplică pentru veniturile realizate începând cu anul fiscal 2011."

Conform prevederile art.6 alin.1 pct.VI lit.b) din Legea nr.263/2010, în sistemul public de pensii sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii, persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele salariale, din contracte/convenții încheiate potrivit Codului civil."

Astfel, potrivit art.11 alin.(7) din Legea nr.263/2010, plătitorii de venit prevăzuți la alin.(5) nu au obligația depunerii declarației pentru persoanele care au și calitatea de pensionari ori sunt asigurați în alte sisteme neintegrate sistemului public de pensii. Conform pct.109 din OUG 125/2011, aplicabil, începând cu 01.07.2012, excepțiile de la plata contribuției la sistemul asigurărilor sociale sunt prevăzute la art. 296²¹ alin.(2), respectiv, nu datorează contribuție de asigurări sociale persoanele care sunt asigurate ale sistemului public de pensii, conform art.6 alin.(1) pct. I-III și V din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele care beneficiază de una din categoriile de pensii acordate în sistemul public de pensii pentru veniturile obținute ca urmare a încadrării în una sau mai multe dintre situațiile prevăzute la alin. (1).

Contestatoarea arată că, Codul fiscal în vigoare la momentul efectuării controlului, precizează faptul că persoanele fizice care au și calitatea de pensionar, pentru veniturile realizate în baza convențiilor civile, nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile obținute, aceste venituri, încadrându-se în categoria de excepții specifice, prevăzute de art. 296²³ alin. (4).

Astfel, persoanele care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, venituri din pensii și venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, asigurate în sistemul public de pensii, persoanele asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale neintegrate în sistemul public de pensii, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii, precum și persoanele care au calitatea de pensionari ai acestor sisteme, nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile obținute ca urmare a încadrării în una sau mai multe dintre situațiile prevăzute la art. 296²¹ alin. (1)."

„ART. 296²³

(4) Persoanele care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, venituri din pensii și venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, asigurate în sistemul public de pensii, persoanele asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale neintegrate în sistemul public de pensii, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii, precum și persoanele care au calitatea de pensionari ai acestor sisteme, nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile obținute ca urmare a încadrării în una sau mai multe dintre situațiile prevăzute la art. 296²¹ alin. (1)."

Analizând conținutul art.296²¹ alin.(1) lit.f), contestatoarea constată faptul că textul de lege prevede că se încadrează în categoria veniturilor exceptate la impozitare, persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului (impozitul pe venit este reținut și virat de către CAR Pensionari), din activități de natura celor prevăzute la art. 52 alin.(1), respectiv, venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil.

„ART. 52

(1) Pentru următoarele venituri, plătitorii persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:

a) venituri din drepturi de proprietate intelectuală;

b) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent. Fac excepție veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil obținute de contribuabilii care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere și sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie "

2. Cu privire la constatările aferente veniturilor realizate de A, S, D, G, M și B - persoane fizice- pensionari, contestatoarea precizează următoarele:

Inspectorii fiscali, în mod eronat au constatat faptul că sumele primite pentru munca prestată în baza actului de numire sunt venituri asimilate salariilor. Sumele încasate cu ocazia Adunării Generale anuale, reprezintă indemnizații de ședința și nu sunt venituri asimilate salariilor. Învederează faptul că pentru aceste venituri a fost calculat și plătit, impozitul pe venit.

Temeiul de drept, reținut ca fiind încălcat, respectiv art.5 alin.(1) din Legea nr.19/2000 modificată, face referire doar la persoanele care desfășoară activități pe baza de contract individual de munca și la funcționarii publici, la 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 pct.I; la persoanele care beneficiază de

drepturi bănești lunare, ce se suportă din bugetul asigurărilor pentru șomaj, în condițiile legii, denumite în continuare șomeri; la persoanele care realizează un venit brut pe an calendaristic, echivalent cu cel puțin 3 salarii medii brute, și care se afla în una dintre situațiile următoare: asociat unic, asociați, comanditari sau acționari, administratori sau manageri care au încheiat contract de administrare sau de management, membri ai asociației familiale, persoane autorizate să desfășoare activități independente, persoane angajate în instituții internaționale, dacă nu sunt asigurații acestora, alte persoane care realizează venituri din activități profesionale, persoanele care realizează prin cumul venituri brute pe an calendaristic, echivalente cu cel puțin 3 salarii medii brute, și care se regăsesc în două sau mai multe situații prevăzute la pct. IV.

Contestatoarea susține că nu deține nici calitatea de contribuabili, prevăzută de art.18 alin.(1) lit.b) și lit.c) din Legea nr.19/2000 modificată, având în vedere faptul că în raportul juridic existent nici o parte nu are calitatea de angajator sau persoană asimilată angajatorului.

De asemenea, precizează faptul că începând cu 01.01.2011, data intrării în vigoare a Legii nr.263/2010, conform art.196 alin.(1) lit. a), se abrogă Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 140 din 1 aprilie 2000, cu modificările și completările ulterioare.

3. Contestatoarea precizează faptul că nu sunt aplicabile situației de față constatările organelor de control cu privire la calculul și plata obligațiilor suplimentare de contribuții de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator, respectiv a prevederilor art.258 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006, art. 296¹⁸ alin. (1) și alin.(2) lit. b²) din Codul fiscal.

4. Cu privire la obligația fiscală principală contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, în valoare totală de X lei, pentru un număr de 12 persoane fizice, contestatoarea arată că însăși organul de control recunoaște că a fost calculată și virată, pentru veniturile realizate în perioada 2009 - 2014, cota de 5,5% reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, prevăzută de art. 257 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr. 95/2006 modificată, art. 296¹⁸ alin.(1) și alin.(3) lit b¹ din Legea nr. 571/2003 modificată. Astfel, nici calculul obligațiilor fiscale accesorii, în valoare de X lei, majorări/dobânzi și X lei penalități, nu au temei legal.

5. Cu privire la obligația fiscală principală - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contestatoarea precizează următoarele:

Persoanele fizice, care au și calitatea de pensionari, nu pot beneficia de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, având în vedere faptul că în actele juridice încheiate nu sunt prevăzute astfel de drepturi, prevederile OUG nr.158/2005 nefiind aplicabile.

În cuprinsul actelor de control întocmite, nu se fac referiri cu privire la acordarea către cele 12 persoane fizice de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

Contestatoarea precizează faptul că în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din OUG nr.158/2005 modificată, persoanele juridice sau fizice prevăzute la art.5 lit.a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,75%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.

Astfel, consideră ca au calitatea de plătitor ai acestei contribuții, conform art.5 din ordonanța:

a) angajatori pentru asigurații prevăzuți la art.1 alin.(1) lit. A și B; (învederează faptul că persoanele fizice-pensionari nu desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau în baza unui raport de serviciu și nu desfășoară activități în funcții

elective sau sunt numiți în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului, sau 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);

b) instituția care administrează bugetul asigurărilor pentru șomaj pentru asigurații prevăzuți la art.1 alin. (1) lit. C; (pensionarii nu beneficiază de drepturi bănești lunare ce se suportă din bugetul asigurărilor pentru șomaj, în condițiile legii);

c) persoanele prevăzute la art.1 alin.(2). (în relația cu instituția, pensionarii nu au calitatea asociați, comanditari sau acționari; administratori sau manageri care au încheiat contract de administrare ori de management; membri ai asociației familiale; nu sunt autorizați să desfășoare activități independente).

Astfel, în lipsa unui fond de salarii, a lipsei calității de persoană juridică sau fizică a CAR Pensionari, aceasta nefiind înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului, cât și a lipsei calității de plătitori ai acestei contribuții, contestatoarea consideră că în mod eronat s-a stabilit în sarcina sa plata sumei de 5.849 lei, reprezentând contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice cât și a obligațiilor fiscale accesorii.

6. Cu privire la obligația fiscală principală-contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, stabilită în sarcina sa, contestatoarea precizează următoarele:

Nu are calitatea de angajator prevăzută de art.4 lit.a) din Legea nr.200/2006 modificată, în sensul legii, având aceasta calitate, doar persoanele fizice sau juridice, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările ulterioare, ce 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. Astfel, în mod eronat, s-a procedat la calculul de obligații fiscale principale (X lei) și accesorii (X lei+Xlei).

7. Cu privire la obligația fiscală principală - contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorată de angajator, stabilită în sarcina sa, contestatoarea precizează următoarele:

În conformitate cu prevederile art.5 alin.(1) din Legea nr.346/2002 modificată, sunt asigurate obligatoriu prin efectul legii:

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.

Conform alin.(2) din lege, calitatea de asigurat se dobândește, iar raporturile de asigurare se stabilesc la data: încheierii contractului individual de muncă, stabilirii raporturilor de serviciu în cazul funcționarilor publici, validării mandatului pentru persoanele care desfășoară activități în funcții electivă, numirii în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, depunerii adeziunii în cazul membrilor cooperatori, începerii practicii profesionale pentru șomeri, ucenici, elevi și studenți sau încheierii contractului individual de asigurare, după caz.

Astfel, în lipsa unor astfel de raporturi juridice, între X și persoanele fizice-pensionari, contestatoarea arată netemeinicitatea celor menționate de către inspectorii fiscali, cu privire la stabilirea obligației fiscale principale și a celor accesorii.

Pe fond:

Contestatoarea susține că între contractul individual de munca și convenția civilă exista o serie de trăsături comune. Astfel, atât CIM, cât și convenția civilă sunt guvernate de principiul libertății de voință, în sensul că părțile negociază și stabilesc clauzele contractului. De asemenea, au un caracter bilateral, ambele tipuri de documente dând naștere la drepturi și obligații reciproce între părți. În același timp, ambele sunt contracte cu titlu oneros, „intuitu personae” și cu executare succesivă.

Pe de altă parte, există și mari diferențe între contractul individual de munca și convenția civilă. În ceea ce privește convenția civilă, aceasta a fost introdusă în legislația națională prin Legea nr.83/1995, preluată apoi prin Legea nr.130/1999. Aceste acte normative au fost, însă, abrogate, și, până în prezent, nu a mai fost reglementat în legislația nimic în acest sens.

Mai mult decât atât, nu mai exista în Codul civil un contract numit convenție civilă de prestări servicii. În consecință, neexistând un model de convenție civilă, poate fi încheiat doar un act civil între două părți, acte civile care se pot încheia acum doar cu persoane fizice simple, nu și cu PFA-uri.

Cu toate acestea, exista unele acte normative cu caracter special, care permit încheierea de acte civile. Dintre ele, Legea sportului, care prevede ca sportivul profesionist poate încheia fie convenție civilă, fie CIM, OG nr.9/2000 sau Legea nr.52/2011, care permite angajarea zilierilor fără CIM.

Contestatoarea precizează faptul că, în convențiile încheiate nu exista noțiuni de preaviz, de zile de repaus, de munca forțată etc, fiind îndeplinite condițiile de forma și fond ale unei convenții civile, respectiv:

- realizarea activității pe baza de convenții civile are caracter ocazional, întâmplător, conjunctural și uneori urgent;

- activitatea desfășurată pe baza de convenție civilă nu este înscrisă în obiectul de activitate al instituției și nici prevăzută a se realiza prin posturile cuprinse în statul de funcții;

- pentru realizarea activităților desfășurate pe baza de convenție civilă nu se justifică încadrarea de personal cu contract individual de munca sau cu timp parțial pe perioada determinată;

- obiectul convenției civile consta într-un raport juridic de „a da” sau de „a face ceva” până la un anumit termen;

- convenția nu s-a încheiat pentru desfășurarea unei activități care, în același timp, se desfășoară în instituție respectivă prin încheierea de contracte individuale de muncă, indiferent că acestea sunt cu fracțiune de normă sau cu timp integral, pe perioada nedeterminată sau determinată.

De asemenea, la încheierea convențiilor civile nu a fost îndeplinit niciunul dintre criteriile prevăzute la art.7 alin.(1) pct. 2.1 din Codul fiscal, persoanele fizice având atât calitatea de pensionari cât și cea de membrii cotizanti sau debitori/imprumutati față de angajator, respectiv:

- beneficiarul de venit nu se afla într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit;

- în prestarea activității, beneficiarul de venit nu folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, efectuând prestarea de servicii și la domiciliu, nu beneficiază de echipament special de lucru sau de protecție, de unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venit nu suporta în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detasare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

- plătitorul de venit nu suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de munca, în contul beneficiarului de venit.

Astfel, contestatoarea arată că au fost respectate condițiile de libera alegere a desfășurării activității, de libera alegere a programului de lucru, de libera alegere a locului de desfășurare a activității, de risc pe care și-l asuma întreprinzătorul.

În prezent, reglementarea legală a contractelor civile de prestări servicii, cunoscute în practică și sub denumirea de convenții civile, este dată de art.1.851 din Noul Cod Civil, potrivit căruia contractul de antrepriza este contractul prin care antreprenorul se obligă că, pe riscul său, să execute o anumită lucrare, materială ori intelectuală, sau să presteze un anumit serviciu pentru beneficiar, în schimbul unui preț.

În consecință, prestarea unui serviciu, executarea unei anumite lucrări, materiale ori intelectuale se pot realiza de către o persoană fizică neautorizată în baza art.1.851 din Noul Cod Civil.

De asemenea, contestatoarea arată că Anexa nr. 2 privind Normele metodologice de aplicare a prevederilor art. III din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale a fost abrogată prin art. III alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.82 din 8 septembrie 2010 (OUG 82/2010) publicată în Monitorul Oficial nr.638 din 10 septembrie 2010 cu aplicabilitate de la 13 septembrie 2010. Astfel, articolul III din OUG 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 431 din 28 iunie 2010, se modifică prin OUG 82/2010 și va avea următorul cuprins:

"Art. III.-Orice venituri de natură profesională, altele decât cele salariale, se impozitează cu cota de impozit pe venit.

În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj, prin venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art.7 alin.(1) pct.131 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului Civil. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj."

Potrivit alin. (5) din OUG nr.82/2010 persoanelor asigurate în alte sisteme, neintegrate sistemului public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, și persoanelor care au calitatea de pensionari nu le sunt aplicabile prevederile alin.(2). În concluzie conform OUG nr.82/2010, pensionarii nu plătesc decât impozitul pe venit în prezent în cota de 16%.

Referitor la obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa, contestatoarea:

1. Ridică excepția neretroactivității în timp a prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv în conformitate cu prevederile art.XVII din O.U.G. nr.117 din 23 decembrie 2010, publicată în M.O. nr.891 din 30 decembrie 2010, prevederile art.I pct.99 și ale art.VII nu se aplică pentru calculul, plata și declararea contribuțiilor sociale obligatorii și contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale aferente veniturilor anterioare lunii ianuarie 2011.

Contestatoarea invederează în acest sens faptul că în mod eronat, a fost reținut de către organele de inspecție fiscală, în sarcina sa, ca temei de drept încălcat, pentru contribuțiile sociale aferente perioadei 01.11.2009-01.01.2011, articolul 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2. Față de totalul obligațiilor fiscale accesorii de natura penalităților de întârziere, în valoare totală de x lei, aferente perioadei 01.01.2009-01.07.2010, contestatoarea ridică excepția neretroactivității în timp a prevederilor art.1201 din O.G. nr.92/2003 republicată și modificată privind Codul de procedura fiscală, având în vedere următoarele motive:

Art 1201, a fost introdus prin pct. 11 din O.U.G. nr. 39/2010, care prevede:

"11. După articolul 120 se introduce un nou articol, articolul 120¹, cu următorul cuprins: "ARTICOLUL 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."

Aceste prevederi legale au intrat în vigoare, începând cu data de 01.07.2010, conform art. III alin.1) din ordonanța:

"(1) Prin excepție de la prevederile art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificările și completările ulterioare, prezenta ordonanța de urgență intra în vigoare la data de 1 iulie 2010, cu următoarele excepții:

a) prevederile art. I pct.1, 2, 6, 24 și 26, care intra în vigoare la data publicării;

b) prevederile art. I pct. 27, care intră în vigoare în termen de 10 zile de la data publicării. "

Având în vedere faptul că aceste prevederi legale nu erau în vigoare în perioada 2009 - iunie 2010, contestatoarea consideră că penalitățile de intarziere se pot calcula doar pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale principale a căror scadență este după data de 01.07.2010, inspectorii fiscali, neavand temei legal de a aplica aceste prevederi legale asupra unor impozite, taxe și contribuții, care au avut termene de plata anterioare datei de 01.07.2010 (data la care au intrat în vigoare prevederile art.120¹ din O.G. nr.92/2003 republicată și modificată prin O.U.G. nr.39/2010).

3. Referitor pct. 2.1.2. Motivul de fapt și pct. 2.1.3. Temeiul de drept, din Decizia nr. 341/08.08.2014, cu privire la modul de evidențiere, calcul și de virare a contribuției de asigurări sociale datorate de angajator, contestatoarea precizează următoarele:

În mod eronat, organele de inspecție fiscală constată că X nu a respectat prevederile art. 296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (temei de drept reținut ca fiind încălcat), în perioada 01.11.2009-01.01.2011, deoarece art.296¹⁸ a fost introdus de pct. 99 al art. I din O.U.G. nr.117 din 23 decembrie 2010, publicată în M.O. nr. 891 din 30 decembrie 2010, și a intrat în vigoare după data de 01.01.2011.

"99. După titlul IX¹ se introduce un nou titlu, titlul IX² "Contribuții sociale obligatorii", cuprinzând articolele 296² - 296²⁰, cu următorul cuprins: "În acest sens va rugam să constatați faptul ca atat baza impozabilă suplimentară, cât și contribuția stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei 01.11.2009-01.01.2011, sunt netemeinice și nelegale, totodată și obligațiile fiscale accesorii aferente, fiind netemeinice și nelegale.

Contestatoarea solicită admiterea contestației ca fiind întemeiată, anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. X din 08.08.2014, a Raportului de inspecție fiscală nr. X/08.08.2014 și a Procesului verbal nr. X/24.06.2014, întocmite de către organele de control ale Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timisoara-A.J.F.P. Caras-Severin, Activitatea de Inspecție Fiscală, ca fiind netemeinice și nelegală și, pe cale de consecință, exonerarea de la plata către bugetul de stat a sumei totale de X lei reprezentând obligații fiscale principale de natura: contribuției de asigurări sociale datorata de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținuta de la asiguratit, contribuției pentru asigurări de sănătate datorata de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate reținuta de la asigurați, contribuției pentru concedii si indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale si contribuției de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, cat si obligații fiscale accesorii de natura dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere.

În probatiune contestatoarea solicită:

1. Efectuarea unei expertize financiar - contabile, în conformitate cu prevederile art. 54 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 republicată și modificată privind Codul de procedură fiscală și ale Codului de procedură civilă.

2. Efectuarea unei expertize de specialitate în domeniul muncii și al protecției sociale.

La contestația formulată, contestatoarea a anexat în copie xerox :

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. X/08.08.2014;

- Raportul de inspecție fiscală nr. X/08.08.2014;

- Procesul verbal nr. X/24.06.2014;

- împuternicirea avocațială în original.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. X/08.08.2014 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/08.08.2014.

În vederea soluționării adresei nr.X/24.06.2014 emisă de Inspectoratul Teritorial de Munca Caras-Severin, înregistrată la A.J.I.P. Caraș-Severin sub nr./24.06.2014, respectiv la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.X/26.06.2014 privind stabilirea implicațiilor fiscale (prin calcularea contribuțiilor datorate bugetului general consolidat) la X și urmare a Procesului verbal nr.X24.06.2014 întocmit de către organele de inspecție fiscală, s-a procedat la efectuarea unei inspecții fiscale parțiale privind contribuțiile sociale conform avizului de verificare nr. X/02.07.2014 pentru perioada 01.01.2009-31.05.2014.

În adresa nr.x/24.06.2014 emisă de Inspectoratul Teritorial de Munca X, se precizează faptul că angajatorul X folosea „munca nedeclarată, adică prestarea de activități de către persoane care nu erau angajate în bază unor contracte individuale de muncă prin care să se stabilească salarii de încadrare conform legislației muncii.”

1. Urmare verificării documentelor financiar-contabile puse la dispoziție de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul X (CIF) pentru un număr de 8 persoane fizice (pensionari) au fost încheiate convenții civile până la data de 01.03.2014, ulterior de la această dată încheindu-se contracte individuale de muncă pentru fiecare dintre acestea, după cum urmează:

- doamna X (CNP X), angajată conform convenției civile nr.X/04.09.2004, având funcția de contabil șef, iar începând cu data de 01.03.2014 este salariată potrivit contractului individual de munca nr. X21.02.2014;

- doamna X (CNP X), angajată conform convenției civile nr.X/05.09.2007, având funcția de casier, iar începând cu data de 01.03.2014 este salariată potrivit contractului individual de munca nr. X/21.02.2014;

- doamna X (CNP X), angajată conform convenției civile nr.X/08.05.2008, având funcția de curier, iar începând cu data de 01.03.2014 este salariată potrivit contractului individual de muncă X/21.02.2014;

- doamna X (CNP X), angajată conform convenției civile nr. X/08.05.2008, având funcția de secretară, iar începând cu data de 01.03.2014 este salariată potrivit contractului individual de muncă nr. X/21.02.2014;

- doamna X (CNP X), angajată conform convenției civile nr.X/23.10.2009, având funcția de contabil, iar începând cu data de 01.03.2014 este salariată potrivit contractului individual de muncă nr. 67/21.02.2014;

- doamna X(CNP X), angajată conform convenției civile nr.X/16.12.2010, având funcția de casier, iar începând cu data de 01.03.2014 este salariată potrivit contractului individual de munca X/21.02.2014;

- doamna X (CNP X), angajată conform convenției civile încheiate în data 01.07.2013, având funcția de contabil, iar începând cu data de 01.03.2014 este salariată potrivit contractului individual de muncă nr. X/21.02.2014;

- doamna X (CNP X, angajată conform convenției civile din data de 14.09.2012, având funcția de contabil, iar începând cu data de 01.03.2014 este salariată potrivit contractului individual de muncă nr. X/21.02.2014;

Organele de inspecție fiscală precizează că persoanele fizice mai sus menționate nu au calitatea de persoane fizice autorizate, conform O.U.G. nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, cu modificările și completările ulterioare.

Conform Codului Civil temeiul legal al încheierii convențiilor/contractelor de prestări servicii îl reprezintă contractul de locațiune a lucrărilor (art. 1410, art. 1412, art.1413, art. 1470-art.1490).

Potrivit art. 1471 din Codul Civil, se menționează: „Nimeni nu poate pune în serviciul altuia lucrările sale decât pentru o întreprindere determinată sau pe un timp mărginit.”

Astfel, în conformitate cu prevederile art.1471 din Codul Civil, serviciul prestat trebuie să fie determinat, executat printr-o singură prestație, sau timpul alocat realizării prestării să fie limitat. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că încheierea de convenții civile/contracte de prestări servicii sunt posibile doar pentru activități cu caracter ocazional și nu pentru activități regulate, desfășurate pe o perioadă de timp nelimitată sau mai lungă decât cere prestația respectiva (activități dependente).

Indiferent de natura juridică a contractului încheiat conform Codului Civil, prestatorul va trebui să fie persoană fizică autorizată, dacă activitatea desfășurată are caracter de regularitate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile obținute de persoanele mai sus menționate ca urmare a activității desfășurate în cadrul X îndeplinesc criteriile aferente veniturilor din activității dependente (venituri de natura salarială), caracterizate conform art.55 alin.(2), pct.67 din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare prin următoarele:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator (în cazul de față X) și angajat (persoanele fizice mai sus menționate), stabilesc de la început: felul activității (ex.:contabil, casier, secretar), timpul de lucru (fapt evidențiat de existența condicilor de prezență) și locul desfășurării activității (ex.: în cazul de față - sediul X);

- partea care utilizează forța de muncă (X) pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează (în cazul de față persoanele fizice mai sus menționate) contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

Organele de inspecție fiscală menționează, că pentru persoanele fizice mai sus menționate X (CIF X), conform documentelor financiar-contabile prezentate, a reținut și declarat pentru perioada 01.01.2009-31.05.2014 impozitul pe venit în cota de 16%, respectiv pentru perioada 01.07.2012-31.05.2014, a reținut și declarat contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați în cota de 5,5%.

Pentru perioada 01.01.2009-28.02.2014, organele de inspecție fiscală au constatat ca în cadrul X (CIF X) s-au încheiat în mod eronat conventii civile pentru un număr de 8 persoane fizice (neautorizate), contribuabilul nerespectând prevederile art.55 al.(2), pct.67

din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ce precizează:

„Veniturile de natură salarială prevăzute la art.55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii .

- art. 7 alin.(1), punctul 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ce menționează:

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

....

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

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru persoanele fizice mai sus menționate, desi contribuabilul X îndeplinea criteriile prevăzute la art.55 al.(2), pct.67 din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.7 alin.(1), punctul 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu le-a respectat, în fapt neconstituind contribuțiile sociale obligatorii prevăzute de lege.

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se menționează: „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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2009-28.02.2014, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a reconsiderat activitatea desfășurată de persoanele fizice mai sus menționate, ca fiind o activitate dependentă, o relație de angajare „angajat-angajator”, fapt pentru care a recalculat contribuțiile sociale obligatorii stabilite potrivit legii, respectiv contribuțiile asigurări sociale datorată de angajator, reglementată de art.18 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, punctul 15 din O.M.M.S.S. nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.296¹⁸ alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. De asemenea, în perioada verificată, respectiv 01.01.2009-31.05.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul X - CIF X) un număr de 5 persoane fizice (numite în Consiliul Director) beneficiază lunar de venituri (indemnizații) în baza actelor de

numire, procese-verbale încheiate cu ocazia Adunării Generale anuale a X în data de 30.03.2006, în data de 25.03.2010, respectiv în data de 27.03.2014 (anexa nr.1), după cum urmează:

- doamna X (CNP X), în calitate de președint;
- domnul X (CNP X), în calitate de consilier juridic;
- domnul X (CNP X), în calitate de consilier;
- domnul X (CNP X), în calitate de consilier;
- doamna X (CNP X), în calitate de cenzor ;
- domnul X (CNP X), în calitate de consilier;

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru persoanele fizice mai sus menționate, X (CIF X), conform documentelor financiar-contabile prezentate, a reținut și declarat pentru perioada 01.01.2009-31.05.2014 impozitul pe venit in cota de 16%, respectiv pentru perioada 01.07.2012-31.05.2014, a reținut și declarat contribuția individuala de asigurări sociale de sănătate cota de 5,5%.

În urma verificărilor documentelor financiar-contabile (state de plata), echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru perioada 01.01.2009-31.05.2014 veniturile (indemnizațiile) lunare de care beneficiază persoanele fizice enumerate mai sus (la punctul 2 - privind CAS angajator), reprezintă sume primite pentru munca prestată în baza actului de numire și sunt venituri asimilate salariilor, contribuabilul (X), nerespectând următoarele prevederi:

- art.55 al.(2) lit.b) și lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ce menționează:

„(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

b) indemnizații din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul prsoanelor juridice fără scop patrimonial;

[...]

f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, membrii directoratului și ai consiliului de supraveghere, precum și în comisia de cenzori;"

- art.55 al.(2), pct.68, lit.a), lit.f), lit.h) și lit.i) din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ce precizează: „68. Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea siunelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru muncă prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire;

f) sumele primite de reprezentanții numiți în adunarea generală a acționarilor și sumele primite de membrii consiliului de administrație și ai comisiei de cenzori, stabilite potrivit prevederilor legale ;

h) indemnizațiile, primele și alte asemenea sume acordate membrilor aleși ai unor entități, cum ar fi: organizații sindicale, organizații patronale, alte organizații neguvernamentale, asociații de proprietari/chiriași și altele asemenea;

i) indemnizațiile acordate ca urmare a participării în comisii, comitete, consilii și altele asemenea, constituite conform legii .

Organele de inspecție fiscală precizează că, pentru persoanele fizice mai sus menționate, desi contribuabilul X îndeplinea criteriile prevăzute la art.55 al.(2), lit.b) și lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art.55 al.(2), pct.68, lit.a) lit.f, lit.h) și lit.i) din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, acesta nu le-a respectat, în fapt neconstituind contribuțiile sociale obligatorii prevăzute de lege.

a) Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator reglementată de Legea nr.19/2000 privind sistemul unitar de pensii publice cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 263/2010, privind sistemul unitar de pensii publice cu modificările și completările ulterioare, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reconsiderat activitatea desfășurată de persoanele fizice enumerate la punctul 1, ca fiind o activitate dependentă, o relație de angajare „angajat-angajator”, precum și faptul că indemnizațiile lunare care beneficiază persoanele fizice enumerate la punctul 2, reprezintă sume primite pentru munca prestată în baza actului de numire și sunt venituri asimilate salariilor, fapt pentru care a recalculat contribuțiile sociale obligatorii stabilite potrivit legii.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile:

-art.5 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, ce menționează:

„(1) În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

I. persoanele care desfășoară activități pe baza de contract individual de muncă;

II. persoanele care 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 organizației cooperativei meșteșugărești, ale căror drepturi și obligații sunt asimilate, în condițiile prezentei legi, cu ale persoanelor prevăzute la pct. I;

...

- art. 18 alin.(1) lit.b), lit.c), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.19 /2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările, și completările ulterioare, ce menționează:

„(1) În sistemul public sunt contribuabili, după caz:

b) angajatorii;

c) persoanele juridice la care își desfășoară activitatea asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct.II și VI, asimilate în condițiile prezentei legi angajatorului;

(2) Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt diferențiate în funcție de condițiile de munca normale, deosebite sau speciale.

(3) Cotele de contribuții de asigurări sociale se aproba anual prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat;

- punctul 15 din O.M.M.S.S. nr. 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, ce menționează: "15. Contribuabilii la sistemul public de pensii sunt cei prevăzuți la art.18 alin.(1) din lege.

Sunt asimilate angajatorilor: organizațiile profesionale, sindicale, patronale, partidele politice, organizațiile de pensionari și alte organizații și asociații, cu sau fără personalitate juridică, în condițiile în care au personal care desfășoară activități pe baza contract individual de muncă sau de convenție civilă de prestări de servicii. ..."

- art.21 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, ce menționează: „(1) Contribuția de asigurări sociale se datorează din momentul încadrării în una dintre situațiile prevăzute la art. 5 alin.(1) sau de la data încheierii contractului de asigurare.”

- art.24 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, ce menționează: „(1) Bază 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.1 și

11, precum și veniturile brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin.(1) pct. VI;”

- art.296³ lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, ce menționează:

„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; „

-art.296⁵ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, ce menționează:

„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.e) și lit.g), baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguratorilor 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. „

- art.296¹⁸ alin.(1) și alin.(3), lit.a¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, ce menționează:

„(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;

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale*):

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator; ... „

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de plată privind contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de x lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere/dobanzi în suma de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei.

b) Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați reglementată de Legea nr.19/2000 privind sistemul unitar de pensii publice cu modificările și completările ulterioare, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reconsiderat activitatea desfășurată de persoanele fizice enumerate la punctul 1, ca fiind o activitate dependentă, o relație de angajare „angajat-angajator”, precum și faptul că indemnizațiile lunare care beneficiază persoanele fizice enumerate la punctul 2, reprezintă sume primite pentru munca prestată în baza actului de numire și sunt venituri asimilate salariilor, fapt pentru care au recalculat contribuțiile sociale obligatorii stabilite potrivit legii.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile:

- art. 5 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul unitar de pensii publice cu modificările și completările ulterioare:

„În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

I. persoanele care desfășoară activități pe baza de contract individual de munca:

II. 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 pct. I;

- art.21 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul unitar de pensii publice cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contribuția de asigurări sociale se datorează din momentul încadrării în una dintre situațiile prevăzute la art. 5 alin. (1) sau de la data încheierii contractului de asigurare.”

(2) Contribuția individuală de asigurări sociale, datorată de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I, II și VI, reprezintă o treime din cota de contribuție de asigurări sociale, stabilită anual pentru condiții normale de muncă.”

- pct.18 din Ordinul nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor legii nr.19/2000 privind sistemul unitar de pensii publice cu modificările și completările ulterioare:

„Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale o constituie salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul persoanelor care desfășoară activități pe baza de contract individual de muncă și al funcționarilor publici.

În cazul persoanelor care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, al membrilor cooperatori, precum și în cazul persoanelor care desfășoară activități exclusiv pe baza de convenții civile de prestări de servicii, baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale o constituie veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de acești asigurați”

- art. 296³ lit. a) din Legea nr.571/2003 „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

a) persoanele fizice rezidente care realizează venituri din desfășurarea unor activități în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege, atât pe perioada în care desfășoară activitate, cât și pe perioada în care beneficiază de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, precum și cele care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 55 alin. (21); „

- art.296⁴ alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art. 55 alin. (1).

[...]

c) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial;

[...]

g) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, membrii directoratului și ai consiliului de supraveghere, precum și în comisia de cenzori; „

- pct.4 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „Sumele realizate de persoanele prevăzute la art. 296⁴ alin.(1) lit.g) din Codul fiscal intră în baza de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale, indiferent dacă persoanele

respective sunt din cadrul aceleiași societate și sau din afară ei, indiferent dacă sunt pensionari sau angajați cu contract individual de muncă. „

- art. 296¹⁸ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „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.”

- art. 296¹⁸, alin. (3), lit. a¹) din Legea nr.571/2003: „ Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

- a) pentru contribuția de asigurări sociale*):

- a¹) 31.3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;„

Prin urmare, pentru perioada verificată, echipa de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de plată privind contribuția individuală de sociale reținută de la asigurați în sumă de x lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei.

c) Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, reglementată conform Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare. Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reconsiderat activitatea desfășurată de persoanele fizice enumerate la punctul 1, ca fiind o activitate dependentă, o relație de angajare „angajat-angajator”, precum și faptul că indemnizațiile lunare care beneficiază persoanele fizice enumerate la punctul 2, reprezintă sume primite pentru munca prestată în baza actului de numire și sunt venituri asimilate salariilor, fapt pentru care a recalculat contribuțiile sociale obligatorii stabilite potrivit legii.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile:

- art.258 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, ce menționează:

„(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 5,2%*) 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.”

-art. 296¹⁸, alin.(1) și alin.(3), lit. b²) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, ce menționează:

„(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.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b²) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator; „

Prin urmare, pentru perioada verificată, echipa de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de plată privind contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de X lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei

d) Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,

reglementată conform Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reconsiderat activitatea desfășurată de persoanele fizice enumerate la punctul 1, ca fiind o activitate dependentă, o relație de angajare „angajat-angajator”, precum și faptul că indemnizațiile lunare care beneficiază persoanele fizice enumerate la punctul 2, reprezintă sume primite pentru munca prestată în baza actului de numire și sunt venituri asimilate salariilor, fapt pentru care a recalculat contribuțiile sociale obligatorii stabilite potrivit legii.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile:

- art. 257, alin.(1) și alin.(2), lit.a) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, ce menționează: "(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).

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

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

- art.296¹⁸, alin.(l) și alin.(3), lit. b¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, ce menționează:

„(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.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală; „

Prin urmare, pentru perioada verificată, echipa de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de plată privind contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 21.686 lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în suma de 12.328 lei și penalități de întârziere în sumă de 3.253 lei.

e) Contribuția pentru concedii și indemnizații, reglementată prin O.U.G. nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reconsiderat activitatea desfășurată de persoanele fizice enumerate la punctul 1, ca fiind o activitate dependentă, o relație de angajare „angajat-angajator”, precum și faptul că indemnizațiile lunare care beneficiază persoanele fizice enumerate la punctul 2, reprezintă sume primite pentru munca prestată în baza actului de numire și sunt venituri asimilate salariilor, fapt pentru care a recalculat contribuțiile sociale obligatorii stabilite potrivit legii.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile:

- art.6 alin.(2) din O.U.G. nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, ce menționează: „Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art.5 lit. a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,85%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat,

în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială**) „

- art. 296¹⁸, alin.(1) și alin.(3), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„(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.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;„

Prin urmare, pentru perioada verificată, echipa de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de plata privind contribuția pentru concedii și indemnizații în sumă de X lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei .

f) Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, reglementată prin Legea nr.200/2006, privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu completările și modificările ulterioare, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reconsiderat activitatea desfășurată de persoanele fizice enumerate la punctul 1, ca fiind o activitate dependentă, o relație de angajare „angajat-angajator”, precum și faptul că indemnizațiile lunare care beneficiază persoanele fizice enumerate la punctul 2, reprezintă sume primite pentru munca prestată în baza actului de numire și sunt venituri asimilate salariilor, fapt pentru care a recalculat contribuțiile sociale obligatorii stabilite potrivit legii.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile:

- art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006, privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu completările și modificările ulterioare, ce menționează:

„(1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cotă de 0,25%, aplicată asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii. „

- art.4 lit.a) din Legea nr.200/2006, privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu completările și modificările ulterioare, ce menționează:

”a) angajator - persoana fizică sau persoana juridică, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr.500/2002 privind finanțele publice, cu modificările ulterioare, ce poate 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.”

- art.296¹⁸ alin.(1) și alin.(3) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, ce menționează:

„(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.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator. „

Prin urmare, pentru perioada verificata, echipa de inspectie fiscala a stabilit o diferenta suplimentara de plata privind contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de X lei pentru care s-au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

g) Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, reglementata prin Legea nr. 346/2002, privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si Hotararea de Guvern nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au reconsiderat activitatea desfasurata de persoanele fizice enumerate la punctul 1, ca fiind o activitate dependentă, o relatie de angajare „angajat-angajator”, precum si faptul ca indemnizatiile lunare care beneficiaza persoanele fizice enumerate la punctul 2, reprezinta sume primite pentru munca prestată in baza actului de numire si sunt venituri asimilate salariilor, fapt pentru care a recalculat contributiile sociale obligatorii stabilite potrivit legii.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile:

-art.5 alin.(1) lit.a) si lit.b) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, cu modificarile si completarile ulterioare, ce mentioneaza:

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

a) persoanele care desfasoara activitati pe baza unui contract individual de munca, indiferent de durata acestuia, precum si functionarii publici;

b) persoanele care isi desfasoara activitatea in functii electiv sau care sunt numite in cadrul autoritatii executive, legislative ori judecatoresti, pe durata mandatului, precum si membrii cooperatori dintr-o organizatie a cooperatiei mestesugaresti, ale caror drepturi si obligatii sunt asimilate, in conditiile prezentei legi, cu ale persoanelor prevazute la lit. a) „ .

- art.296¹⁸ alin.(1) si alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, ce mentioneaza:

„(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, precum si entitatile prevazute la art. 296³ lit. f) si g) au obligatia de a calcula, de a reține si de a vira lunar contributiile de asigurari sociale obligatorii.

(3) Cotele de contributii sociale obligatorii sunt urmatoarele:

e) 0,15%-0,85% pentru contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale, diferentiata in functie de clasa de risc, conform legii, datorata de angajator; „

Prin urmare, pentru perioada verificata, echipa de inspectie fiscala a stabilit o diferenta suplimentara de plata privind contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de X lei, pentru care s-au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1. Referitor la suma de X lei reprezentand diferente la bugetul asigurarilor sociale,

cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul de Soluționare Contestații este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina contestatoarei suma totală de X lei reprezentând contribuții sociale.

Verificarea s-a efectuat urmarea adresei nr.X/24.06.2014 emisă de Inspectoratul Teritorial de Muncă x, prin care se precizează că CAR Pensionari Reșița folosea „muncă nedeclarată, adică prestarea de activității de către persoanele care nu erau angajate în baza unor contracte individuale de muncă prin care să se stabilească salarii de încadrare conform legislației muncii.”

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul X pentru un număr de 8 persoane fizice (X, X, X, X, X, X, X, X) au fost încheiate convenții civile până la data de 01.03.2014, ulterior de la această dată, urmare Procesului verbal de control nr.X/12.02.2014 întocmit de către inspectorii de muncă din cadrul ITM Xn au fost încheiate contracte individuale de muncă.

Din verificarea documentelor financiar-contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile obținute de aceștia îndeplinesc criteriile aferente veniturilor de natura veniturilor din activități dependente (venituri de natură salarială) caracterizate conform art.55 alin.(2), pct.67 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prin:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.

Totodată, se reține că prevederile art. 7 alin.(1) punctul 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

....

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 către 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.”

Potrivit prevederilor art.1410, art.1412, art.1413 din Codului Civil, temeiul legal al încheierii convențiilor/contractelor de prestări servicii îl reprezintă contractul de locațiune a lucrărilor.

Totodată, prevederile art.1471 din Codul Civil precizează: „ Nimeni nu poate pune în serviciul altuia lucrările sale, decât pentru a întreprinde determinată sau un timp mărginit.”

Având în vedere prevederile legale invocate se reține că serviciul prestat trebuie să fie determinat, executat printr-o singură prestație sau timpul alocat realizării prestării să fie limitat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că încheierea contractelor civile/contracte de prestări servicii sunt posibile doar pentru activități cu caracter ocazional și nu pentru activității regulate, desfășurate pe o perioadă de timp nelimitată sau mai lungă decât cere prestația respectivă.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reconsiderat activitatea desfășurată de persoanele fizice, ca fiind o activitate dependentă, o relație de angajare „angajat-angajator”, fapt pentru au recalculat cotribuțiile sociale datorate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul X un număr de 5 persoane fizice (X, X, X, X, X, X, numite în Consiliul Director - membrii comisiei au fost schimbați pe perioada verificată, respectiv în Comisia de Cenzori) beneficiază lunar de venituri (indemnizații) conform proceselor verbale încheiate cu ocazia Adunării Generale anuale a X.

În urma verificărilor documentelor financiar contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile (indemnizațiile) lunare de care beneficiază persoanele sus menționate reprezintă sume primite pentru munca prestată în baza actului de numire și sunt venituri asimilate salariilor, conform prevederilor art.55 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

b) indemnizații din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial;”

coroborat cu prevederile pct.68 lit.a), lit.f), lit.h) și lit.i) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, membrii directoratului și ai consiliului de supraveghere, precum și în comisia de cenzori;

h) indemnizațiile, primele și alte asemenea sume acordate membrilor aleși ai unor entități, cum ar fi: organizații sindicale, organizații patronale, alte organizații neguvernamentale, asociații de proprietari/chiriași și altele asemenea;

i) indemnizațiile acordate ca urmare a participării în comisii, comitete, consilii și altele asemenea, constituite conform legii;"

pentru care CAR Pensionari Reșița nu a calculat contribuțiile sociale obligatorii.

Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X lei.

În fapt, X nu a calculat, evidențiat și nu a virat contribuția la fondul de asigurări sociale datorată de angajator aferentă veniturilor obținute de persoanele fizice care nu pot fi încadrate să desfășoare activități în baza unor convenții civile, respectiv aferentă indemnizațiilor plătite membrilor Consiliului Director și Comisiei de Cenzori.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.5

„(1) În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

I. persoanele care desfășoară activități pe baza de contract individual de muncă;

II. persoanele care 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 pct. I;”

Art.18

„(1) În sistemul public sunt contribuabili, după caz:

b) angajatorii;

c) persoanele juridice la care își desfășoară activitatea asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct.II și VI, asimilate în condițiile prezentei legi angajatorului;

(2) Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt diferențiate în funcție de condițiile de munca normale, deosebite sau speciale.

(3) Cotele de contribuții de asigurări sociale se aproba anual prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat;„

Art.21

„(1) Contribuția de asigurări sociale se datorează din momentul încadrării în una dintre situațiile prevăzute la art.5 alin.(1) sau de la data încheierii contractului de asigurare.”

Art.24

„(1) Bază 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.1 și 11, precum și veniturile brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin.(1) pct. VI;”

De asemenea, prevederile punctului 15 din O.M.M.S.S. nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de

pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, precizează: „15. Contribuabilii la sistemul public de pensii sunt cei prevăzuți la art.18 alin.(1) din lege.

Sunt asimilate angajatorilor: organizațiile profesionale, sindicale, patronale, partidele politice, organizațiile de pensionari și alte organizații și asociații, cu sau fără personalitate juridică, în condițiile în care au personal care desfășoară activități pe baza contract individual de muncă sau de convenție civilă de prestări de servicii."

Totodată, prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art. 296³

„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; „

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.e) și lit.g), baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguratorilor 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. „

Art. 296¹⁸

„(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,

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale*):

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator; „

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că cele 8 persoane fizice care desfășoară activități în cadrul X, nu au fost înregistrate din punct de vedere fiscal ca persoane fizice independente, iar modul de desfășurare a activității îndeplinește criteriile prevăzute de lege pentru a fi calificată drept activitate dependentă.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile realizate de cele 8 persoane fizice în baza convențiilor civile, în perioada 01.01.2009 - 01.03.2014, se încadrează în categoria veniturilor din activități dependente îmbrăcând forma veniturilor de natură salarială, motiv pentru care X avea obligația calculării contribuției de asigurări sociale datorată de angajator.

Totodată, se reține că indemnizațiile primite de cele 5 persoane fizice numite în Consiliul Director, respectiv în Comisia de Cenzor sunt venituri asimilate salariilor, la

care X avea obligația de a calcula contribuția la fondul de asigurări sociale datorată de angajator.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat contribuția la fondul de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X lei, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată.

Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X lei.

În fapt, X nu a calculat, evidențiat și nu a virat contribuția la fondul de asigurări sociale reținută de la asigurați aferentă veniturilor obținute de persoanele fizice care nu pot fi încadrate să desfășoare activități în baza unor convenții civile, respectiv aferentă indemnizațiilor plătite membrilor Consiliului Director și Comisiei de Cenzori.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.5

„(1) În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

I. persoanele care desfășoară activități pe baza de contract individual de muncă;

II. persoanele care 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 organizației cooperativei meșteșugărești, ale căror drepturi și obligații sunt asimilate, în condițiile prezentei legi, cu ale persoanelor prevăzute la pct. I;”

Art.21

“(1) Contribuția de asigurări sociale se datorează din momentul încadrării în una dintre situațiile prevăzute la art.5 alin.(1) sau de la data încheierii contractului de asigurare socială.

(2) Contribuția individuală de asigurări sociale se datorează de asigurații prevăzuți la art. 5 alin.(1) pct.I și II, iar cota contribuției individuale de asigurări sociale se stabilește prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat*.”

coroborat cu prevederile pct.18 din Ordinul nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„18. Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale o constituie venitul brut realizat lunar de către asigurații care se regăsesc în situațiile de la art.5 alin.(1) pct.I și II din lege.”

De asemenea, prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art. 296³

„Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

a) persoanele fizice rezidente care realizează venituri din desfășurarea unor activități în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege, atât pe perioada în care desfășoară activitate, cât și pe

perioada în care beneficiază de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, precum și cele care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 55 alin. (2);”

Art. 296⁴

„(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art. 55 alin. (1).

[...]

c) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial;

[...]

g) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, membrii directoratului și ai consiliului de supraveghere, precum și în comisia de cenzori;”

Art. 296¹⁸

„(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,

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale*):

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator; „

coroborat cu prevederile pct.4 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„4. Sumele realizate de persoanele prevăzute la art. 296⁴ alin. (1) lit. g) din Codul fiscal intră în baza de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale, indiferent dacă persoanele respective sunt din cadrul aceleiași societăți sau dinafara ei, indiferent dacă sunt pensionari sau angajați cu contract individual de muncă.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că cele 8 persoane fizice care desfășoară activități în cadrul X, nu au fost înregistrate din punct de vedere fiscal ca persoane fizice independente, iar modul de desfășurare a activității îndeplinește criteriile prevăzute de lege pentru a fi calificată drept activitate dependentă.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile realizate de cele 8 persoane fizice în baza convențiilor civile, în perioada 01.01.2009-01.03.2014, se încadrează în categoria veniturilor din activități dependente îmbrăcând forma veniturilor de natură salarială, motiv pentru care X avea obligația calculării contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați.

Totodată, se reține că indemnizațiile primite de cele 5 persoane fizice numite în Consiliului Director, respectiv în Comisia de Cenzor sunt venituri asimilate salariilor, la care X avea obligația de a calcula contribuția la fondul de asigurări sociale reținută de la asigurați.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în

sumă de X lei, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată.

Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X lei.

În fapt, X nu a calculat, evidențiat și nu a virat contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator aferentă veniturilor obținute de persoanele fizice care nu pot fi încadrate să desfășoare activități în baza unor convenții civile, respectiv aferentă indemnizațiilor plătite membrilor Consiliului Director și Comisiei de Cenzori.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 258

“(1) Persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator au obligația să calculeze și să vireze la fond contribuția stabilită de lege 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.”

De asemenea, prevederile art. 296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(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.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b²) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că cele 8 persoane fizice care desfășoară activități în cadrul X, nu au fost înregistrate din punct de vedere fiscal ca persoane fizice independente, iar modul de desfășurare a activității îndeplinește criteriile prevăzute de lege pentru a fi calificată drept activitate dependentă.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile realizate de cele 8 persoane fizice în baza convențiilor civile, în perioada 01.01.2009-01.03.2014, se încadrează în categoria veniturilor din activități dependente îmbrăcând forma veniturilor de natură salarială, motiv pentru care X avea obligația calculării contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator.

Totodată, se reține că indemnizațiile primite de cele 5 persoane fizice numite în Consiliului Director, respectiv în Comisia de Cenzor sunt venituri asimilate salariilor, la care X avea obligația de a calcula contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, în sumă de X lei, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată.

Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X lei.

În fapt, X nu a calculat, evidențiat și nu a virat contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați aferentă indemnizațiilor plătite membrilor Consiliului Director și Comisiei de Cenzori.

Organele de inspecție fiscală precizează că X a reținut și declarat contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați în cotă de 5,5 %.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 257

„(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art.213 alin. (1).

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

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

De asemenea, prevederile art. 296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(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.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;”

Totodată, se reține că indemnizațiile primite de cele 5 persoane fizice numite în Consiliului Director, respectiv în Comisia de Cenzor sunt venituri asimilate salariilor, la care X avea obligația de a calcula contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, în sumă de X lei, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată.

Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de x lei.

În fapt, x nu a calculat, evidențiat și nu a virat contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice aferentă veniturilor obținute de persoanele fizice care nu pot fi încadrate să desfășoare activități în baza unor convenții civile, respectiv aferentă indemnizațiilor plătite membrilor Consiliului Director și Comisiei de Cenzori.

În drept, sunt incidente prevederile OUG nr.58/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, care stipulează:

Art.6

„(2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art. 5 lit. a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,85%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii

realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială**).

De asemenea, prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

Art. 296¹⁸

„(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.

[...]

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

[...]

c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că cele 8 persoane fizice care desfășoară activități în cadrul x, nu au fost înregistrate din punct de vedere fiscal ca persoane fizice independente, iar modul de desfășurare a activității îndeplinește criteriile prevăzute de lege pentru a fi calificată drept activitate dependentă.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile realizate de cele 8 persoane fizice în baza convențiilor civile, în perioada 01.01.2009-01.03.2014, se încadrează în categoria veniturilor din activități dependente îmbrăcând forma veniturilor de natură salarială, motiv pentru care x avea obligația calculării contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Totodată, se reține că indemnizațiile primite de cele 5 persoane fizice numite în Consiliului Director, respectiv în Comisia de Cenzor sunt venituri asimilate salariilor, la care x avea obligația de a calcula contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, în sumă de x lei, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată.

Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de x lei.

În fapt, x nu a calculat, evidențiat și nu a virat contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale aferentă veniturilor obținute de persoanele fizice care nu pot fi încadrate să desfășoare activități în baza unor convenții civile, respectiv aferentă indemnizațiilor plătite membrilor Consiliului Director și Comisiei de Cenzori.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, care stipulează:

Art. 4

“În sensul prevederilor prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) angajator - persoana fizică sau persoana juridică, 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, ce poate 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;”

Art. 7

“Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cota prevăzută de lege, aplicată asupra veniturilor care constituie, potrivit legii, baza de calcul al acestei contribuții, realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii*.”

De asemenea, prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

Art. 296¹⁸

„(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.

[...]

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

[...]

f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că cele 8 persoane fizice care desfășoară activități în cadrul x, nu au fost înregistrate din punct de vedere fiscal ca persoane fizice independente, iar modul de desfășurare a activității îndeplinește criteriile prevăzute de lege pentru a fi calificată drept activitate dependentă.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile realizate de cele 8 persoane fizice în baza convențiilor civile, în perioada 01.01.2009-01.03.2014, se încadrează în categoria veniturilor din activități dependente îmbrăcând forma veniturilor de natură salarială, motiv pentru care x avea obligația calculării contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Totodată, se reține că indemnizațiile primite de cele 5 persoane fizice numite în Consiliului Director, respectiv în Comisia de Cenzor sunt venituri asimilate salariilor, la care x avea obligația de a calcula contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 959 lei, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată.

Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de x lei.

În fapt, x nu a calculat, evidențiat și nu a virat contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator aferentă veniturilor obținute de persoanele fizice care nu pot fi încadrate să desfășoare activități în baza unor convenții civile, respectiv aferentă indemnizațiilor plătite membrilor Consiliului Director și Comisiei de Cenzori.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art.5

“(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);”

De asemenea, prevederile art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

Art. 296¹⁸

„(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.

[...]

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

[...]

e) 0,15% - 0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că cele 8 persoane fizice care desfășoară activități în cadrul x, nu au fost înregistrate din punct de vedere fiscal ca persoane fizice independente, iar modul de desfășurare a activității îndeplinește criteriile prevăzute de lege pentru a fi calificată drept activitate dependentă.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile realizate de cele 8 persoane fizice în baza convențiilor civile, în perioada 01.01.2009-01.03.2014, se încadrează în categoria veniturilor din activități dependente îmbrăcând forma veniturilor de natură salarială, motiv pentru care x avea obligația calculării contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

Totodată, se reține că indemnizațiile primite de cele 5 persoane fizice numite în Consiliul Director, respectiv în Comisia de Cenzor sunt venituri asimilate salariilor, la care x avea obligația de a calcula contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de x lei, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește prevederile legale la care face referire contestația în contestația formulată, respectiv art.296²¹ alin.(2) și art.296²³ alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece acestea nu fac obiectul cauzei:

Art. 296²¹ Contribuabili

„(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

- a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;
- b) membrii întreprinderii familiale;
- c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;
- d) persoanele care realizează venituri din profesii libere;
- e) persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la care impozitul pe venit se determină pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă;
- f) persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit, din activități de natura celor prevăzute la art. 52 alin. (1) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e);
- g) persoanele care realizează venituri din activitățile agricole prevăzute la art. 71 lit. a) - c);
- h) persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit, din activitățile agricole prevăzute la art. 71 lit. d).

(2) Persoanele care sunt asigurate în sistemul public de pensii, conform art. 6 alin. (1) pct. I lit. a) - c), pct. II, III și V din Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, persoanele asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale neintegrate în sistemul public de pensii, precum și cele care au calitatea de pensionari nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile obținute ca urmare a încadrării în una sau mai multe dintre situațiile prevăzute la alin. (1).

Art.296 ²³

(4) Persoanele care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, venituri din pensii și venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, asigurate în sistemul public de pensii, persoanele asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale neintegrate în sistemul public de pensii, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii, precum și persoanele care au calitatea de pensionari ai acestor sisteme, nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile obținute ca urmare a încadrării în una sau mai multe dintre situațiile prevăzute la art. 296²¹ alin. (1).

Referitor la excepția neretroactivității în timp a prevederilor art. 296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv că în mod eronat a fost reținut ca temei de drept încălcat, pentru perioada 01.11.2009-01.01.2011, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece organele de inspecție fiscală atât în Decizia de impunere contestată, cât și în Raportul de inspecție fiscală, au specificat pentru fiecare contribuție temeiul legal (actele normative) aplicabil, iar din anexa 1 a raportului de inspecție fiscală rezultă respectarea reglementărilor referitoare la nivelul procentual a obligațiilor fiscale.

2. Referitor la accesoriile în sumă totală de x lei.

cauza supusă soluționării Direcției Regionale Generale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă x datorează aceste accesoriile în condițiile în care s-a reținut ca fiind datorate debitele reprezentând contribuții sociale în sumă de x lei, iar pe de altă parte, contestatoarea nu a depus documente sau situații din care să rezulte că s-au calculat eronat dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere contestate.

În fapt, pentru diferențele suplimentare stabilite în sumă totală de x lei reprezentând contribuții sociale, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de x lei, după cum urmează:

- majorări în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- majorări în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- majorări în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- majorări în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- majorări în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- majorări în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- majorări în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

În drept, sunt incidente prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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.”

Începând cu data de 28 aprilie 2010, art.119 a fost modificat de pct.9 art.I din Ordonanței de Urgență nr. 39 din 21 aprilie 2010, astfel:

Art. 119

“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Art. 120

“(1) Dobânzile 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

“(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.”

Începând cu data de 3 iunie 2013 alin.(1) al art.120 a fost modificat de pct.1 al art.I din Ordonanța de Urgență nr. 50 din 29 mai 2013, astfel:

Art. 120

“(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și 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

“(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

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

Potrivit prevederile legale se reține că pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale se datorează majorări de întârziere începând cu ziua următoare scadenței obligației datorate și până la data stingerii acesteia. Totodată, se reține faptul că plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora contestatoarea datorează contribuțiile sociale stabilite de către organele de inspectie fiscală, rezultă că acesta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept “accesoriul urmează principalul”, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capat de cerere.

Cu privire la motivația contestatoarei potrivit căreia penalitățile se pot calcula doar pentru neplata obligațiilor fiscale principale a căror scadență este după data de 01.07.2010, se reține că punctul 9 al art.I din OUG nr.39/2010 pentru modificarea și completarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, nu numai pentru debitele a căror scadență este ulterioară intrării în vigoare a ordonanței.

Mai mult, art.II alin.(2) din OUG nr.39/2010, stipulează:

“(2) Pentru creanțele fiscale care au scadența anterior intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, începând cu data intrării în vigoare a acesteia se datorează dobânzi și penalități de întârziere. În acest caz, termenele în funcție de care se stabilește nivelul penalității de întârziere prevăzute la art.120¹ încep să curgă de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență.”

3. Referitor la contestarea Procesului verbal nr. x/24.06.2014,

cauza supusă soluționării Direcției Regionale Generale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea cauzei, în condițiile în care procesul verbal nu are caracterul unui titlu de creanță.

În fapt, organele de inspecție fiscală au efectuat un control inopinat în vederea soluționării petiției nr.x/26.05.2014 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Inspecție Fiscală sub nr.x/27.05.2014, respectiv la A.J.F.P. Caraș-Severin - Inspecție Fiscală sub nr.x/30.05.2014, finalizat prin încheierea Procesului verbal nr.x/24.06.2014.

În drept, art.85 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art. 85

“(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.”

Totodată, la art.107.1 lit.a) din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, se prevede că” “107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;”

La art.97 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

b) controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.”

Art. 109

“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;”

Totodată, conform Instrucțiunilor de completare și utilizare a formularului „Proces - verbal”, din anexa nr.5.b la O.M.F.P. nr.1.304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, se stipulează:

„ Procesul verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului art.55 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată) sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere.”

[...]

Constatările organelor de inspecție fiscală rezultate în urma unei acțiuni de control inopinat, încrucișat sau de cercetare la fața locului se pot finaliza cu propunerea, de a se programa efectuarea unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului.”

De asemenea, în anexa nr.5.a la O.M.F.P. nr.1304/2004 privind conținutul formularului „proces-verbal” se precizează: „*1) Se va întocmi numai în cazul controlului inopinat, încrucișat și pentru constatarea unor situații factice existente la un moment dat (art. 55). Nu are ca rezultat întocmirea deciziei de impunere. Se anexează la Raportul de inspecție fiscală.”

Având în vedere dispozițiile legale sus menționate, rezultă că în materia impunerii, legiuitorul a prevăzut prin Codul de procedură fiscală, republicat, în mod expres și limitativ, o anumită categorie de acte administrative fiscale/titluri de creanță prin care se stabilesc obligații bugetare suplimentare. Potrivit prevederilor legale invocate, respectiv art.85 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reținem că doar declarația fiscală și decizia de impunere constituie titluri de creanță prin care se stabilesc obligații de plată în sarcina contribuabililor.

În cazul în speță, se reține că, Procesul verbal nr.x/24.06.2014 încheiat de organele de inspecție fiscală în urma controlului inopinat la x are caracter de act premergător, constatările sale fiind valorificate prin raport de inspecție fiscală, care va sta la baza emiterii deciziei de impunere prin care să se individualizeze eventualele obligații fiscale suplimentare față de cele declarate de contribuabil și care poate fi contestat.

Prin urmare, neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, ci a unui act premergător unui act administrativ fiscal, procesul verbal nu stabilește potrivit legii, niciun raport fiscal între contribuabilul controlat și bugetul de stat în sensul dispozițiilor art.21 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de aceea nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care contestația formulată de x împotriva Procesului verbal nr.x/24.06.2014 urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **x** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/08.08.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/08.08.2014, pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei - accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator;
- x lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei - accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei - accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei - accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- x lei - accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- x lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- x lei - accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- x lei - contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei - accesorii aferente contribuției angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

2. Respingerea ca inadmisibilă a contestației formulată de **x** împotriva Procesului verbal nr.x/24.06.2014 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Serviciului de Inspecție Fiscală 3.

Prezenta decizie se comunică la :

- x
- A.J.F.P. x - Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

x

