

DECIZIA NR. 1543/2021
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 17909/29.09.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 30907/24.09.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 17909/29.09.2021, cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L. C.U.I.X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX68/2004, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Industriilor, nr. 6, județul X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 18464/08.09.2021, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.07.2021**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.07.2021 și are ca obiect **suma totală de X1 lei**, compusă din:

- X2 lei TVA;
- X3 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X4 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X6 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X8 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X10 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X11 lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X12 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă;
- X13 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- X14 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care a fost comunicată prin poștă Decizia de impunere nr. F-AB 111/14.07.2020, respectiv data de **22.07.2020**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la curier, respectiv data de **06.09.2020**, așa cum rezultă din AWB.

Contestația este formulată prin SCA X- LDDP, la dosar fiind anexată în original împuternicirea nr. 6006146 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X.

I. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.07.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/14.07.2021 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea în tot a acesteia.

1) CU PRIVIRE LA CONTRIBUȚIILE SOCIALE ȘI IMPOZITUL PE VENITURILE DIN SALARII ȘI ASIMILATE SALARIILOR

În susținerea contestației, petenta aduce următoarele argumente:

a) Organele de control au încălcat dispozițiile art. 6 și ale art. 7 din Codul de procedură fiscală.

Contestatară consideră că organele de inspecție fiscală nu au făcut constatări complete și că au procedat la stabilirea de obligații fiscale suplimentare fără a da dovadă de o minimă diligentă în administrarea mijloacelor de probă permise de lege, în vederea dovedirii afirmațiilor pe care le fac în cuprinsul actelor de control.

În baza rolul său activ, organului fiscal are dreptul de a face investigații legale care să conducă la aflarea adevărului, dar, în speță, petenta precizează că inspecția fiscală face o serie de afirmații, fără a proceda la administrarea unor probe care să fundamenteze soluția adoptată.

Reprezentantul societății afirmă că organele fiscale nu au stabilit starea de fapt întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, deoarece nu au avut în vedere Notele explicative și documentele puse la dispoziție de SC X SRL, ci și-au întemeiat constatările exclusiv pe susținerile D.R.A.F. 7 Sibiu, fără a le verifica, fapt care a dus la denaturarea stării de fapt reale. Petenta consideră că organul fiscal a copiat constatările DRAF 7 Sibiu, fără a analiza efectiv aceste constatări și fără a le corobora cu ansamblul mijloacelor de probă administrate sau care puteau fi administrate cu prilejul inspecției.

b) Răsturnarea sarcinii probei

Reprezentantul societății afirmă că organul fiscal răstoarnă sarcina probei, punând în sarcina SC X SRL obligația de a demonstra contrariul a ceea ce autoritatea fiscală afirmă, contrar dispozițiilor art. 1169 din Codul civil.

Este invocată în susținere Hotărârea CEDO în Cauza Anghel împotriva României (cererea 28183/03) din 4 oct. 2008, (pct. 54) care instituie un principiu general- *garantarea dreptului la apărare și asigurarea unui proces echitabil*- care trebuie respectat nu doar de către instanțele de judecată, ci și de către orice structură administrativă care interpretează și aplică legea, societatea afirmând că sarcina probei revine organelor fiscale, iar această obligație nu poate fi răsturnată sau transferată contribuabilului într-o situație incertă (conform adagiului *in dubio contra fiscum*, care reprezintă o particularizare a principiului *in dubio pro reo*), probele trebuind să fie suficiente și relevante în scopul formulării unei apărări corespunzătoare.

Petenta precizează că organul fiscal își întemeiază constatările pe supozițiile DRAF 7 Sibiu, supoziții care nu au fost probate și care, consideră aceasta, încalcă principiul prezumției de nevinovăție. De asemenea, contestatară consideră că organul fiscal pornește de la prezumția de rea credință atunci când analizează documentele invocate, fără a avea un temei probator pentru această prezumție, și recunoaște faptul că putea solicita noi explicații scrise, dar invocă posibile presiuni și influențe, fără vreun temei probator în acest sens.

c) Inspecția fiscală nu are la bază constatări proprii

Reprezentantul societății afirmă că organele de control nu au respectat dispozițiile art. 65 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, respectiv că inspecția fiscală nu are la bază constatări proprii.

În ceea ce privește aspectele învederate de către organul fiscal, și anume că perioadele analizate cu prilejul inspecției fiscale sunt diferite de cele analizate de către inspectorii antifraudă, contestatară afirmă că nu prezintă relevanță atâta vreme cât concluziile sunt

similare cu cele ale inspectorilor antifraudă, concluziile organului fiscal fiind practic o preluare a concluziilor inspectorilor antifraudă.

Referitor la afirmația că susținerile inspectorilor antifraudă fiscală bazate pe documente și declarații nu ar fi putut fi ignorate, petenta susține că echipa de control avea obligația de a analiza documentele și declarațiile prin filtrul propriului lor raționament.

d) Încălcarea principiului libertății de gestiune a SC X SRL

Societatea precizează în susținerea contestației că organele fiscale nu pot face aprecieri asupra oportunității contractării serviciilor de către SC X SRL și invocă Decizia nr. 1831/2016 a ÎCCJ. Aceasta consideră că, dacă s-ar admite o astfel de "judecată de oportunitate" din partea unor terți față de societate, efectul ar consta în limitarea libertății de mișcare a societății, într-un amestec în luarea deciziilor de management/de gestiune din partea unor persoane care nu au nici dreptul, nici competența de a se pronunța asupra modului în care este condusă societatea, și se menționează că societatea a operat în profit în toată perioada analizată.

Este invocat principiul libertății de gestiune/de management, care protejează întreprinderea împotriva unor astfel de ingerințe, și se face trimitere la hotărârea definitivă nr. 2653/18 decembrie 2019 a Curții de Apel București.

Petenta consideră că prin reconsiderarea adoptată, organul fiscal s-a pronunțat implicit asupra oportunității încheierii contractului de prestări servicii între SC X SRL și F ENGINEERING SRL, ceea ce ar presupune o încălcare a principiului libertății de gestiune.

e) Proba prestării serviciilor

Cu privire la proba serviciilor, societatea afirmă că a demonstrat pe parcursul inspecției fiscale, cu documente justificative, atât necesitatea cât și prestarea efectivă a serviciilor și că organul fiscal nu contestă necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor, ci calitatea în care au fost prestate serviciile de către dl Marco M.

f) Neincidența art. 11 alin. (1) din Codul fiscal

Contestatară consideră că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal este invocat doar formal, în măsura în care organul fiscal nu a motivat incidența acestuia, așa cum dispune teza a doua a acestui alineat. Se concluzionează că organul fiscal poate proceda la recalificarea unei tranzacții sau la neluarea în considerare a acesteia, numai și numai dacă poate proba că, prin acea tranzacție, una dintre părțile implicate obține un avantaj fiscal, un regim fiscal mai avantajos, pe care nu l-ar fi putut obține în mod normal, ceea ce nu s-a demonstrat în cazul SC X SRL.

Față de cele de mai sus, reprezentantul societății concluzionează că lipsa scopului economic justifică doar ignorarea tranzacției, în timp ce doar conținutul economic diferit poate justifica reîncadrarea și susține că organul fiscal a omis să motiveze care dintre aceste opțiuni a fost aplicată în cazul X SRL (Curtea de Apel Brașov Decizia nr. 1327/2013).

Petenta afirmă că din cuprinsul actelor administrative fiscale contestate lipsește motivarea îndeplinirii condițiilor de invocare a art. 11 alin. (1) Cod fiscal, așa cum stabilesc dispozițiile tezei a doua a acestui alineat.

g) Atribuțiile pe care domnul Marco M le avea în calitate de director general al X SRL nu se suprapun cu serviciile prestate de către F ENGINEERING S.R.L.

Reprezentantul petentei afirmă că atribuțiile pe care domnul Marco M le avea în calitate de director general al societății (în principal de management și reprezentare) nu se suprapun cu serviciile prestate de către F ENGINEERING S.R.L., servicii care sunt specifice unei funcții de execuție, și nu de conducere, în susținere făcându-se trimitere la Decizia nr. 612/2020 a Curții de Apel Cluj și la Hotărârea definitivă nr. 1327/2013 a Curții de Apel Brașov.

Se mai menționează că nu există nicio contradicție între calitatea de director general care exercită atribuții de conducere și serviciile de execuție, care sunt suplimentare și diferite față de cele specifice calității de director general.

2) CU PRIVIRE LA TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ STABILITĂ SUPLIMENTAR **În susținerea contestației, petenta aduce următoarele argumente:**

a) **Petenta consideră că actele administrativ- fiscale nu sunt motivate în fapt în ceea ce privește constatările privind taxa pe valoarea adăugată, lipsind unul din elementele acestuia, menționat la art. 46 lit. e) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 97 și ale art. 73 alin. (2) din același act normativ.**

Se invocă jurisprudența ÎCCJ- Secția de contencios administrativ și fiscal, în Decizia nr. 3359 din 30 mai 2005, Decizia nr. 274 din 26 ianuarie 2006 și Decizia 1476 din 18 martie 2009.

b) **În motivare se afirmă că sunt îndeplinite condițiile de fond privind deductibilitatea TVA.**

Petenta învederează că organul de inspecție fiscală a constatat că sunt îndeplinite condițiile de formă privind deductibilitatea TVA, respectiv existența unei facturi, fiind criticată doar îndeplinirea condițiilor de fond. Dar, precizează petenta, a pus la dispoziția inspecției fiscale facturi și deize care dovedesc faptul că achizițiile efectuate de la societatea F ENGINEERING SRL sunt în scopul operațiunilor taxabile, obiectul de activitate al X SRL constând în fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice.

De asemenea, în motivare se precizează că din afirmațiile organelor de control fiscal nu rezultă concret motivul pentru care nu ar fi îndeplinite condițiile de fond privind deductibilitatea TVA, în condițiile în care nu se contestă realitatea prestării serviciilor de către domnul Marco M, ci doar calitatea în care acestea au fost prestate de către Marco M.

c) **În drept, contestatara invocă Jurisprudența CJUE în materia dreptului de deducere.**

Petenta consideră că organul de inspecție fiscală a adus o atingere gravă principiului proporționalității reținut de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauze precum Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise (C-409/04, paragrafele 52-53), cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, Garage Molenheide (paragrafele 46-48).

În motivare se face trimitere și la principiul neutralității TVA, care impune degrevarea în întregime a persoanelor impozabile de povara TVA datorată sau plătită în cursul tuturor activităților economice (paragraful 78 din cazul C-255/02 Halifax) și la jurisprudența CJUE în cauza C110/98-C 147/98, Gabalfrisa și alții, punctul 43, precum și cauza în cauza C-590/13, Idexx Laboratories Italie, punctele 30 și 31, cauza C-392/09 Uszodaepito kft, punctul 34, în care curtea s-a pronunțat în sensul că dreptul de deducere constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, care nu poate fi limitat.

d) **Referitor la achizițiile de servicii de la F ENGINEERING SRL, reprezentantul societății susține că sunt deductibile din perspectiva TVA.**

Petenta afirmă că achizițiile de servicii analizate în speță sunt deductibile din perspectiva TVA și invocă în susținere jurisprudența CJUE din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, precizând că contractul de asistență tehnică și de gestiune prevede plata unei renumerații forfetare lunare de 4.000 Euro- 6.670 EURO (fără TVA), având natura unui contract de abonament.

Din jurisprudența internă petenta invocă Sentința definitivă nr. 117/09 mai 2018 pronunțată în Dosarul nr. 314/33/2017 de către Curtea de Apel Cluj Napoca, ca urmare a respingerii de către ÎCCJ a recursului formulat de ANAF.

Petenta consideră că dacă s-a apreciat că serviciile comerciale trebuiau să fie prestate de persoana directorului general al X SRL, inspecția fiscală trebuia (ca urmare a reîncadrării) să stabilească și noile consecințe fiscale, respectiv recunoașterea unei cheltuieli deductibile cu remunerația directorului general și anularea componentei de TVA colectată din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

În temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petenta a solicitat susținerea orală a contestației, fapt pentru care, cu adresa nr. 17909/07.10.2021, contribuabilul a fost informat că susținerea orală a contestației a fost programată în data de 21.10.2021, ora 11:00.

Procedura a avut loc la data și ora stabilite, la sediul D.G.R.F.P. Brașov, susținerile fiind consemnate în Minuta ședinței nr. 17909/21.10.2021, anexată la dosarul cauzei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.07.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, constând în:

- X2 lei TVA;
- X3 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X4 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X6 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X8 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X10 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X11 lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X12 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă;
- X13 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- X14 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.07.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/14.07.2021 contestate, în perioada 23.04.2021-05.07.2021, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii aferente perioadei 01.01.2016-31.12.2020, fiind determinat un fond de salarii suplimentar în sumă totală de X15 lei (pornind de la suma de X16 lei reprezentând suma netă primită de dl Marco M), pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții sociale obligatorii în sumă totală de **X17 lei** și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **X3 lei**.

De asemenea, inspecția a avut ca obiect verificarea soldului negativ al TVA solicitat și rambursat cu control ulterior, pentru perioada 01.02.2018-31.12.2020, fiind constatată TVA dedusă fără drept în sumă de X2 lei.

În fapt, din verificarea documentelor puse la dispoziție de contribuabil, organele de control au constatat că în perioada ianuarie 2017- octombrie 2019, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628- Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, suma de X16 lei și a dedus TVA aferentă în sumă de X2 lei, în baza a 34 de facturi emise de societatea F ENGINEERING SRL CUI X. Obiectul facturilor îl constituie prestări de servicii de control calitate, iar plata a fost efectuată integral prin virament bancar.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că serviciile facturate de SC F ENGINEERING SRL către societatea verificată reprezintă o retribuire a muncii prestate la funcția de bază a d-lui M Marco, angajat ca director general, pentru care societatea avea obligația calculării, reținerii și achitării la bugetul de stat a impozitului pe

veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale aferente. De asemenea, s-a constatat că, în conformitate cu dispozițiile art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, SC X SRL nu are drept de deducere a TVA înscrisă în facturile de servicii emise de SC F ENGINEERING SRL.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele considerente de fapt și de drept:

- conform fișelor de post și explicațiilor scrise date de salariații cu funcții de conducere (șef birou calitate- logistică, respectiv șef compartiment CTC) s-a concluzionat că activitatea biroului calitate și compartimentului CTC se ocupă de efectuarea controlului de calitate în ansamblul;

- referitor la dl M Marco, s-a reținut că în perioada aprilie 2016- septembrie 2016 a fost salariat al SC X SRL, unde deținea funcția de șef serviciu industrie prelucrătoare, cu un salariu de bază brut de 14.200 lei, care reprezenta cel mai mare salariu din societate, comparativ cu alți salariați care au avut funcții de conducere sau similare. Începând cu 16.01.2017, dl M Marco este încadrat ca salariat al SC X SRL în funcția de director general, cu normă întreagă, iar salariul de încadrare scade la 5.500 lei, mult inferior salariului ca și șef serviciu industrie prelucrătoare și inferior chiar și salariului unora dintre salariați;

-pe lângă această sumă (5.500 lei), dl M Marco încasează prin intermediul SC F ENGINEERING SRL, unde are calitatea de administrator, diverse sume de bani lunar, în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu SC X SRL, activitate care are caracter continuu. În aceste contracte nu sunt stipulate riscurile pe care și le asumă prestatorul de servicii și începând cu luna ianuarie 2017, între dl M Marco și SC X SRL există o relație de subordonare angajat-angajator prin prisma contractului de muncă;

- la data de 01.09.2016 când a fost încheiat primul contract de prestari servicii cu F ENGINEERING SRL, unde deținea funcția de administrator, dl M Marco era și salariat al societății X SRL, iar imediat după încetarea contractului de muncă (15.09.2016) acesta este remunerat prin intermediul microîntreprinderii F ENGINEERING SRL, formă de remunerare prin care a fost în mod evident aplicat un regim fiscal mai favorabil.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de societate și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură

A.1) Referitor la afirmația petentei că organele de control ar fi încălcat dispozițiile art. 6 și ale art. 7 din Codul de procedură fiscală

În motivarea contestației, petenta afirmă că constatările organelor de inspecție nu sunt complete, acestea procedând la stabilirea de obligații fiscale suplimentare, „fără a da dovadă de o minimă diligentă în administrarea mijloacelor de probă permise de lege în vederea dovedirii afirmațiilor pe care le fac în cuprinsul actelor de control”.

În drept, prevederile art. 6, art. 7 și art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dispun că:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același

contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/ plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

art. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/ plătitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.”

Conform dispozițiilor legale mai sus citate, organele de inspecție fiscală sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, în limitele stabilite de lege, să examineze din oficiu starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal administrează mijloace de probă, identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. Legiuitorul lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului.

Referitor la afirmația petentei cum că constatările organelor de inspecție nu sunt complete și că echipa de control nu a procedat la administrarea unor probe care să

fundamenteze soluția avansată, nu au stabilit starea de fapt întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, respectiv că nu au avut în vedere Note explicative și documentele puse la dispoziție de X SRL, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece din documentele la dosar se constată că organele de inspecție fiscală au apreciat relevanța stărilor de fapt fiscale și au avut în vedere prevederile legale și mijloace de probă edificatoare, situația fiscală a contribuabilului fiind stabilită prin coroborarea informațiilor din documentele prezentate la control de petentă, cu cele deținute de organul fiscal. Aceste informații și documente sunt înscrise și detaliate în raportul de inspecție fiscală, unde este detaliat și modul în care a fost stabilită starea de fapt fiscală ținând cont de toate mijloacele de probă administrate.

Faptul că organele de control au administrat ca mijloc de probă Procesul verbal nr. 25956/17.09.2019 încheiat la SC X SRL de către inspectorii antifraudă din cadrul D.R.A.F. 7 Sibiu, nu presupune o încălcare a procedurii fiscale, aceasta dispunând că mijloc de probă este orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, iar faptul că starea de fapt constatată este aceeași ca și în cazul concluziilor inspectorilor antifraudă este justificat, în condițiile în care s-au avut în vedere pentru analiză aceeași stare de fapt, aceleași prevederi legale și aceleași documente prezentate la control. Prin decizia emisă, organele de control au stabilit starea de fapt fiscală având în vedere atât documentele puse la dispoziție de societate, cât și documentele care erau anexate la Procesul verbal întocmit inspectorii antifraudă, documente care nu puteau avea conținut diferit la momentul efectuării inspecției fiscale, față de cele prezentate cu prilejul controlului operativ (contracte comerciale, fișe de cont, fișele posturilor pentru angajați, contracte de muncă).

În legătură cu Notele explicative date de salariații cu atribuțiuni în ceea ce privește controlul calității și Nota explicativă dată de dl M Marco în fața inspectorilor din cadrul DRAF 7 Sibiu, acestea au fost luate în considerare de echipa de control în forma și conținutul la data la care au fost scrise cu prilejul controlului operativ, pentru că s-a considerat că dacă s-ar fi cerut alte explicații scrise cu privire la aceleași aspecte, acestea ar fi putut fi influențate de raportul de subordonare dintre angajator și salariați, (persoanele cu atribuții de control al calității erau angajați ai SC X SRL, iar dl M Marco era director general la data întocmirii Raportului de inspecție fiscală). De asemenea, echipa de control a considerat că explicațiile d-lui M Marco ar fi putut suferi modificări majore în ceea ce privește modul acestuia de abordare a situației de fapt.

Aspectul că echipa de control nu a solicitat alte explicații scrise de la reprezentantul societății și de la salariații acestuia, nu a limitat dreptul la apărare al petentei, acesta având posibilitatea de a prezenta la control orice alt document considera că este necesar și fiindu-i permis să-și exprime punctul de vedere față de concluziile organelor de control fiscal, prilej cu care putea prezenta orice declarație de la angajații săi și orice alte explicații considera că sunt necesare.

În drept, potrivit art. 9, art. 46 și art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 9 Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/ plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

(...)

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală, însă nu mai devreme de 3 zile lucrătoare de la data comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală, respectiv 5 zile lucrătoare în cazul marilor contribuabili. Perioada necesară pentru îndeplinirea audierii în condițiile prevăzute la art. 9 alin. (3) lit. b) nu se include în calculul duratei inspecției fiscale.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

În speță, se reține că prin adresa nr. 22293/30.06.2021, înregistrată la contribuabil cu nr. 1698/30.06.2021, întocmită de organul fiscal, administratorul societății a fost înștiințat că în data de 05.07.2021, ora 12, la sediul societății (sau prin altă formă de comunicare electronică) va avea loc discuția finală asupra constatărilor inspecției fiscale și a consecințelor fiscale. Odată cu înștiințarea a fost prezentat și proiectul de raport de inspecție fiscală, iar contribuabilul și-a exprimat punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, înregistrat la AJFP X- Activitatea de Inspecție Fiscală cu nr. 23440/12.07.2021, în raportul de inspecție fiscală fiind înscrise mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

Se reține deci că prin faptul că nu au fost solicitate alte explicații scrise, petentei nu i-a fost îngăduit dreptul de a fi ascultată sau de a formula un punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală. Totodată, contribuabilul putea aduce orice clarificări suplimentare considera că sunt necesare și putea prezenta documente suplimentare și cu prilejul contestației analizate în speță, care este tot o manifestare a dreptului la apărare.

Referitor la susținerea petentei că organele de control au stabilit în mod subiectiv volumul examinărilor, aceasta nu poate fi reținută de organul de soluționare, în condițiile în care petenta nu precizează ce documente anume au fost omise la examinare și ar fi putut influența în mod decisiv starea de fapt și nu prezintă în susținerea contestației astfel de documente care nu au fost avute în vedere cu prilejul efectuării inspecției.

A.2) Referitor la afirmația că organul fiscal răstoarnă sarcina probei, punând în sarcina SC X SRL obligația de a demonstra contrariul a ceea ce autoritatea fiscală afirmă.

Referitor la susținerea petentei privind răsturnarea sarcinii probei și la invocarea dispozițiilor art. 1169 din Codul civil, conform căruia „Cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească.”, organul de soluționare reține că potrivit dispozițiilor art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Din documentele la dosar se reține că petenta a prezentat la control înscrisuri pentru:

- descrierea relației comerciale dintre SC X SRL și SC F ENGINEERING SRL (facturi, devize de lucrări, contracte de prestări servicii control calitate);
- descrierea funcțiilor și a atribuțiilor pe care dl Marco M le deține în cadrul SC X SRL, care fac obiectul contractelor între părți;
- prezentarea atribuțiilor înscrise în fișele de post ale salariaților cu atribuții de control de calitate și a fișei de post pentru directorul general al SC X SRL, dl MARCO M, care este și administratorul SC F ENGINEERING SRL (serviciile fiind executate potrivit devizelor de către dl M Marco);

documente care au fost administrate ca mijloace de probă de către organele de control și pe care acestea și-au fundamentat concluziile, fiind îndeplinită sarcina probei trasată la art. 73 alin. (2).

În speță sunt irelevante alegațiile contestatarei privind probațiunea în materie civilă, întrucât ne aflăm în materie fiscală, ca materie specifică, derogatorie de la dreptul comun, iar potrivit art. 10 și art. 124 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.

art. 124 Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului

[...]

(2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

în cadrul obligației de cooperare și colaborare cu organele fiscale, contribuabilul fiind obligat să procure mijloacele doveditoare necesare și să prezinte informații, documente și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În cauză, faptul că organul de control nu este de acord cu încadrarea fiscală dată de petentă relațiilor cu dl Marco M, nu presupune că acesta pornește de la prezumția de rea-credință, sau că se încalcă principiul prezumției de nevinovăție, interpretarea sa bazându-se pe o analiză complexă a informațiilor din documentele prezentate la control.

A.3) Referitor la afirmația că inspecția fiscală nu are la bază constatări proprii

Reprezentantul societății afirmă că inspecția fiscală nu are la bază constatări proprii și citează în mod eronat dispozițiile art. 65 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală adoptat prin OG nr. 92/2003/R, în fapt la data efectuării controlului fiind incidente prevederile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate.

Contrar celor afirmate de contribuabil, din documentele la dosar se constată că organele fiscale au stabilit starea de fapt fiscală întemeiată pe constatări proprii, chiar dacă au avut în vedere și precizările înscrise în Procesul verbal încheiat de DRAF 7 Sibiu, transmis oficial organelor de inspecție fiscală și care a stat la baza propunerii de efectuare a inspecției fiscale.

În fapt, DRAF 7 Sibiu este o instituție cu atribuțiuni fiscale subordonată Direcției Generale Antifraudă Fiscală din cadrul ANAF, care efectuează control operativ și inopinat în legătură cu stabilirea obligațiilor societății din punct de vedere fiscal și care este obligată să transmită constatările proprii către organele fiscale cu atribuții de efectuare a inspecției fiscale, respectiv de emiteră a deciziilor de impunere.

Astfel, constatările inspectorilor antifraudă, bazate de documente și declarații, nu puteau fi ignorate, dar organele de inspecție fiscală au motivat decizia de impunere pe baza de constatări proprii, ci nu au preluat „mecanic” concluziile inspectorilor antifraudă, și au analizat documentele și declarațiile prin filtrul propriului lor raționament, în urma analizei proprii efectuate organele de inspecție fiscală stabilind relevantă pentru control o altă perioadă (ian. 2017- oct.2019) decât cea pe care inspectorii antifraudă fiscală au luat-o în considerare (oct. 2016- iulie 2019). La baza acestei decizii, s-a avut în vedere că reconsiderarea tranzacțiilor dintre SC X SRL și furnizorul de servicii F ENGINEERING SRL este justificată pentru perioada în care dl M Marco a fost angajat în funcția de director general (începând cu ian. 2017) și nu din oct. 2016, de când începe contractul de prestari servicii cu F ENGINEERING SRL. De asemenea, reconsiderarea s-a efectuat doar pentru perioada în care persoana care efectuează serviciile de control calitate facturate de F ENGINEERING SRL este domnul M Marco și nu alți angajați ai F ENGINEERING SRL.

A.4) Referitor la afirmația că actele administrativ fiscale nu sunt motivate în ceea ce privește constatările privind taxa pe valoarea adăugată

În motivarea contestației, petenta precizează că „singura motivare în fapt a organului de inspecție fiscală în materie de TVA este reprezentată de o trimitere la constatările în materia contribuțiilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii”.

Petenta consideră că actul administrativ fiscal contestat nu este motivat în fapt, lipsind unul din elementele acestuia, menționat la art. 46 lit. e) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 97 și ale art. 73 alin. (2) din același act normativ.

Se invocă jurisprudența ÎCCJ Secția de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 3359 din 30 mai 2005, decizia nr. 274 din 26 ianuarie 2006 și decizia 1476 din 18 martie 2009.

În drept, în ceea ce privește forma, conținutul și motivarea actului administrativ fiscal, se constată că sunt incidente prevederile art. 46 și ale art. 97 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

art. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la [art. 46](#), și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

Se reține deci că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

De asemenea, conținutul și modul de completare a formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice” sunt reglementare prin Ordinul 3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere, care la Anexa 2 precizează:

„Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală. [...]

2.1.2. „Motivul de fapt”: se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.”

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cauza în speță, actele administrativ- fiscale analizate sunt **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.07.2021**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Alba, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.07.2021. Din analiza acestora se constată că sunt precizate tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă, iar la pct. 2.1.2. „Motivul de fapt”, precum și în Raportul de inspecție fiscală sunt prezentate detaliat constatările și concluziile organelor de control, astfel, nu poate fi reținută în soluționarea contestației afirmația petentei că actele administrativ-fiscale sunt nemotivate în fapt.

Față de cele anterior prezentate, întrucât susținerile petentei privind încălcarea procedurii de desfășurare a inspecției se constată ca nefondate, organul de soluționare va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Aspecte privind fondul

Referitor la obligațiile fiscale în sumă totală de X1 lei, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.07.2021, reprezentând:

- X2 lei TVA;
- X3 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X4 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X6 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

- X7 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X8 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X10 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X11 lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X12 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă;
- X13 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- X14 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este de a se stabili dacă societatea datorează obligațiile fiscale mai sus menționate, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate în susținere nu sunt de natură să contrazică și să combată cele constatate de echipa de inspecție fiscală.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.07.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/14.07.2021 contestate, organele de control menționează că S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice”- CAEN 2511.

Din verificările efectuate asupra documentelor/înscrisurilor privind cheltuielile societății, inspectorii cu atribuții de control au constatat deficiențe cu influență asupra obligațiilor de plată la bugetul de stat.

În fapt, din verificarea documentelor contabile și fiscale puse la dispoziție de contribuabil, organele de control au constatat că în perioada ianuarie 2017- octombrie 2019, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628- Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, suma de X16 lei și a dedus TVA aferentă în sumă de X2 lei, în baza a 34 de facturi emise de societatea F ENGINEERING SRL CUI X. Obiectul facturilor îl constituie prestări de servicii control, iar plata a fost efectuată integral prin virament bancar.

Facturile au fost acceptate de beneficiarul SC X SRL, prin dl director general (cu atribuții de reprezentare a firmei în relațiile cu furnizorii și clienții), înaintea întocmirii facturii și plata a fost efectuată prin ordin de plată, sub semnătura directorului general dl M Marco.

SC X SRL a încheiat cu furnizorul F ENGINEERING SRL CUI X, reprezentată de dl M Marco în calitate de administrator, următoarele contracte:

- Contractul de prestări servicii în domeniul verificării tehnice și inspecției calității nr. 1/01.09.2016, valabil până la data de 01.01.2017, prețul fiind de 4.000 euro/lună;
- Contractul de prestări servicii în domeniul verificării tehnice și inspecției calității nr. 01/01.01.2017, valabil până la data de 31.12.2017, prețul fiind de 4.000 euro/lună;
- Contractul de prestări servicii în domeniul verificării tehnice și inspecției calității nr. 3/01.01.2018, valabil până la data de 31.12.2018, prețul fiind de 6.670 euro/lună +TVA;
- Contractul de prestări servicii în domeniul verificării tehnice și inspecției calității nr. 4/07.01.2019, valabil până la data de 31.12.2019, prețul fiind de 6.670 euro/lună +TVA.

Contractele au ca obiect prestarea de către F ENGINEERING SRL a următoarelor servicii:

- inspectarea materialelor care intră în procesul de producție și marcajele acestora, în conformitate cu tehnologia de fabricație și standardele interne de calitate;
- inspectarea produselor pe tot parcursul procesului de fabricație și completarea întregii game de fișe de măsurători;
- urmărește inspectarea tehnologiei de fabricație și a standardelor interne de calitate;

- la orice neîndeplinire a standardelor interne de calitate și/sau a tehnologiei de fabricație se vor întocmi liste de neconformități;
 - certifică cantitativ și calitativ, prin etichete specifice, toate produsele fabricate în secția de producție;
 - urmărește perioada de valabilitate metrologică a tuturor echipamentelor de inspecție, măsurare și încercare din secția de producție;
 - urmărește ca stocarea interoperațională să fie făcută în conformitate cu standardele interne de calitate;
 - are dreptul de a prezenta propuneri privitoare la modalitățile de îmbunătățire/ respectare a tehnologiei de fabricație și/sau a standardelor interne de calitate;
- rezultând faptul că prestările de servicii facturate se referă la controlul calității procesului de producție.

În toate contractele menționate mai sus este stipulat faptul că toate cheltuielile legate de, dar fără a se limita la, transport, masă, cazare, în vederea îndeplinirii contractului, vor fi suportate de beneficiar separat de prețul descris în contracte.

Pentru prestările de servicii descrise în contracte, societatea F ENGINEERING SRL emite lunar facturi care au anexate devize de lucrări, în care sunt înscrise întreaga gamă de servicii care fac obiectul contractelor, precum și diverse articole cu denumire în limba italiană și cod de articol. În aceste devize este menționat faptul că prestările de servicii au fost efectuate de dl Marco M, în calitate de administrator al SC F ENGINEERING SRL.

Analizând calitatea pe care o deține persoana care efectuează aceste servicii, respectiv dl. Marco M, în cele 2 societăți partenere, în legătură cu facturile/ contractele menționate mai sus, organele de control au constatat următoarele:

PE DE O PARTE

- dl M MARCO a fost angajat cu normă întreagă la SC X SRL (8 ore pe zi/40 ore pe săptămână programul de lucru fiind 7.30-16), în perioada 15.04.2016-15.09.2016 având funcția de șef serviciu industrie prelucrătoare, în perioada 16.01.2017-15.10.2019 având funcția de director general societate comercială, iar din data de 21.01.2020 până în prezent deține funcția de director general societate comercială;
- prin procurile speciale din decembrie 2016, respectiv martie 2017, dl MARCO M este împuternicit de către C SERGIO (administrator al SC X SRL) să reprezinte societatea verificată, în calitate de administrator, să ia decizii și să coordoneze activitatea de administrare și conducere a companiei X SRL;
- prin Hotărârea Adunării Generale a Asociaților nr. 2615/02.10.2019 dl MARCO M a fost numit în calitate de administrator cu puteri depline de reprezentare exercitate separat.

PE DE ALTĂ PARTE dl. M MARCO, CNPX este administrator și asociat unic al SC F ENGINEERING SRL pe toată perioada controlată, nefiind salariat al acesteia.

În vederea stabilirii situației de fapt fiscale, organele de control au procedat la analiza comparativă a următoarelor documente:

1) FIȘA POSTULUI d-lui Marco M în calitate de director general, întocmită de SC X SRL, din sintetizarea căreia reiese că Marco M are următoarele responsabilități și sarcini:

- stabilește obiectivele de dezvoltare ale firmei;
- aprobă bugetul și rectificările acestuia;
- identifică oportunități de afaceri;
- reprezintă firma în relațiile cu furnizorii, clienții și alte organisme/organizații;
- asigură managementul firmei, între atribuțiile în acest sens fiind participarea la elaborarea și implementarea sistemelor de raportare și a sistemului de calitate, asigurarea rețelei de relații necesară dezvoltării activității firmei, elaborează planuri de afaceri și implementarea lor etc.;
- asigură rețeaua de relații necesară dezvoltării activității firmei.

2) Procurile speciale din 06.12.2016 respectiv din 08.03.2017 date de C Sergio în calitate de administrator al SC X SRL, prin care dl M Marco este împuternicit să reprezinte societatea mandatară în calitate de administrator;

3) Procesul Verbal nr. 25956/17.09.2019 încheiat de către inspectorii din cadrul DRAF 7 Sibiu la SC X SRL, în care sunt înscrise constatări cu privire la obiectul contractelor de prestări servicii enumerate mai sus, încheiate cu SC F ENGINEERING SRL, precum și la atribuțiile d-lui Marco M în calitate de director general al SC X SRL și de împuternicit al administratorului.

În vederea stabilirii prestatorului efectiv al serviciilor și ținând cont că SC X SRL are printre salariați un șef birou calitate- logistică, un șef compartiment CTC (control sudură) și mai mulți ingineri mecanici, au mai fost analizate și următoarele:

a) Fișa postului d-lui G Cristian Ioan, șef birou calitate- logistică și contactul de muncă încheiat cu acest salariat, care are printre atribuțiile postului:

- coordonarea procesului de producție în scopul îndeplinirii indicatorilor de calitate;
- organizarea și monitorizarea producției din punct de vedere calitativ și predarea directorului general a unui raport detaliat la sfârșitul lunii;
- efectuarea controlului tehnic de conformitate pe flux și la final;
- asigurarea conducerii operative, planificarea și executarea întregii activități de management al calității în cadrul societății;
- controlează modul de depozitare și conservare a produselor intrate în procesul de producție cât și a celor finite;
- identifică și izolează neconformitățile apărute pe fiecare fază a procesului tehnologic;
- întocmește note de neconformitate;
- propune măsuri de rezolvare a neconformităților;
- participă la rezolvarea cu maximă operativitate a reclamațiilor de la clienți;
- respinge produsele neconforme în toate fazele de fabricație și urmărește ca acestea să fie rezolvate în conformitate cu procedurile specifice de tratare a neconformităților și informează administratorul despre problemele identificate.

b) Nota explicativă dată de domnul G Cristian Ioan, în care, la întrebarea privind activitățile pe care le desfășoară la SC X SRL, acesta precizează:

- din 2016 ocupă funcția de șef birou calitate și logistică;
- se ocupă de partea de control final al pieselor și subansamblelor din punct de vedere calitativ și comunică d-lui Marco problemele apărute;
- ține evidența pe partea de neconformități interne și externe;
- se ocupă de partea de neconformități, control piese, control final al ansamblelor, etichetare;
- în 90% din cazuri colega G Claudia pune etichetele pe subansamble;
-
- în concluzie, domnul G Cristian Ioan precizează că se ocupă de controlul calității împreună cu dl Oarga Dorin, la standardele impuse de administratorul Marco M și nu există o altă structură de control peste departamentul intern de calitate.

c) Fișa de post a d-nei G Claudia Emilia, șef compartiment CTC (control sudură) din data de 01.03.2017 (anterior a deținut funcția de inginer mecanic), care are în subordine 2 persoane responsabili CTC (control tehnic de calitate), printre atribuțiile postului fiind:

- coordonează identificarea, introducerea și menținerea sub control a proceselor incluse în sistemul calității;
- conduce procesul de asigurare a calității în activitatea de producție;
- răspunde de menținerea și îmbunătățirea sistemului de management al calității;
- urmărește pe fluxul de fabricație calitatea construcțiilor sudate;
- verifică executarea pieselor conform desenelor de execuție, parametrilor și normelor tehnice;

- oprește executarea operațiilor și a fabricației în cazul unor abateri grave de la normele de calitate;
- pregătește fișele de control;
- verifică din punct de vedere al calității și conformității piesele executate de colaboratorii externi;
- verifică pe parcurs și la final ca ansamblul să fie corespunzător cu proiectul și completează fișele de control zilnic;
- urmărește permanent aplicarea parametrilor de calitate impuși prin procedurile specifice sau prin instrucțiuni tehnologice;
- participă la identificarea produselor neconforme în toate fazele de fabricație și urmărește ca acestea să fie rezolvate în conformitate cu procedurile specifice de tratare a neconformităților.

d) Nota explicativă dată de d-na G Claudia Emilia, în care, la întrebarea privind activitățile pe care le desfășoară la societate, aceasta precizează că:

- preia fișele de control din secție, le înregistrează, le scanează și le transmite pe e-mail în Italia;
- pentru piese noi execută fișe de control după desen și le dă în secție pentru a fi completate;
- până în 2018 verifica în secție fluxul de fabricație al pieselor (partea de aste rotunde), verifica pe parcurs și la final ca ansamblul să fie corespunzător cu proiectul și completa fișele de control;
- din 2018, timpul de activitate se rezumă în proporție de 90% la munca de birou.

e) Nota explicativă dată de dl M Marco în 06.09.2019, în prezența avocatului A Florin, în care, la întrebările puse de inspectorii antifraudă acesta precizează că:

- a început activitatea la SC X SRL prin intermediul F ENGINEERING SRL în luna septembrie 2016, obiectul contractului fiind prestări servicii privind verificarea controlul și certificarea calității produselor executate în cadrul societății beneficiare;
- SC F ENGINEERING SRL îi aparține, fiind specializat în controlul produselor industriale;
- ulterior, în decembrie 2016 a fost numit director general cu contract de muncă și fișă a postului distinctă;
- activitatea de director general nu se suprapune cu activitatea de verificare, control și certificare efectuată de F ENGINEERING SRL; în cadrul controlului de calitate răspunde față de X SRL conform contractului;
- în perioada aprilie-septembrie 2016 a fost angajatul SC X SRL pe perioadă nedeterminată, având funcția de șef serviciu producție.

f) Din sintetizarea fișei postului de director general, reiese că dl Marco M stabilește obiectivele de dezvoltare ale firmei, asigură managementul firmei, participă la elaborarea și implementarea sistemelor de raportare și a sistemului de calitate, asigură rețeaua de relații necesară dezvoltării activității firmei, elaborează planuri de afaceri și le implementează etc.

Față de cele prezentate mai sus în ceea ce privește:

- descrierea relației comerciale dintre SC X SRL și SC F ENGINEERING SRL (facturi, devize de lucrări, contracte de prestări servicii control calitate);
- descrierea calității persoanei care efectuează aceste servicii și care fac obiectul contractelor între părți (dl Marco M);
- atribuțiile înscrise în fișele de post atât ale salariaților cu atribuții de control de calitate, cât și în fișa de post a directorului general al SC X SRL, dl MARCO M, care este și administratorul SC F ENGINEERING SRL, societate furnizoare de servicii (serviciile fiind executate potrivit devizelor de către dl M Marco);

echipa de inspecție fiscală concluzionează că serviciile facturate de SC F ENGINEERING SRL către SC X SRL în perioada ianuarie 2017-octombrie 2019 au fost prestate în fapt de salariații societății X SRL și anume salariații biroului calitate- logistică și departamentului CTC, precum

și de dl Marco M în calitate de director general la SC X SRL și nu de către dl M Marco în calitate de administrator (nu angajat) la SC F ENGINEERING SRL, plățile efectuate către SC F ENGINEERING SRL conform facturilor întocmite de aceasta reprezentând în fapt o formă de completare a remunerației primită de dl Marco M pentru munca prestată în calitate de director general al SC X SRL și nu de administrator al unei societăți partenere furnizoare de servicii.

Organele de control menționează că începând cu luna noiembrie 2019, SC F ENGINEERING SRL are personal angajat prin care execută lucrările de control calitate, drept pentru care nu au reconsiderat și aceste plăți ca fiind de natură salarială.

Referitor la SC F ENGINEERING SRL, din consultarea bazei de date INFOPC-Detalii contribuabil, s-a constatat că:

- societatea este înființată în 29.06.2016;
- asociat unic și administrator este dl M Marco SRL
- societatea este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor din 30.06.2016 și plătitoare de TVA din 01.02.2018;
- potrivit raportului REVISAL în perioada 2016- octombrie 2019 societatea nu a avut angajați; după această dată F ENGINEERING SRL angajează controlori calitate care efectuează lucrările înscrise în devizele de lucrări atașate facturilor;
- veniturile sunt obținute în totalitate de la SC X SRL care este singurul client.

Având în vedere informațiile disponibile în baza de date ANAF, documentele prezentate de contribuabil, constatările DRAF 7 Sibiu înscrise în PV nr. 25956/17.09.2019, concluzia organelor de inspecție fiscală este că facturile înregistrate în evidența contabilă a societății X SRL de la furnizorul F ENGINEERING SRL în perioada ianuarie 2017- octombrie 2019, nu reflectă realitatea operațiunii economice facturate, operațiunea reprezintă în fapt o formă de remunerare suplimentară a directorului general, dl M Marco, care presupunea calcularea unor obligații fiscale reprezentând contribuții salariale și impozit pe salarii în valoare considerabil mai mare decât obligațiile fiscale datorate de societatea SC F ENGINEERING SRL, și anume impozit pe veniturile microîntreprinderii de 3% și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice de 5%.

Date fiind cele anterior constatate, organele de inspecție fiscală apreciază că scopul acestor operațiuni a fost de a se disimula realitatea, respectiv de a se aplicat un **regim fiscal mai favorabil unor sume asimilate salariilor**, cu consecința sustragerii de la plata contribuțiilor salariale și a impozitului pe salarii.

Având în vedere ca serviciile efectuate de dl M Marco în calitate de administrator al SC F ENGINEERING SRL și facturate de aceasta societate, reprezintă o retribuire a muncii prestate la funcția de bază de către dl Marco M, angajat al societății verificate, echipa de inspecție fiscală a reîncadrat forma acestei operațiuni ca fiind de natură salarială și a procedat la aplicarea tratamentului fiscal corespunzător, respectiv la calcularea contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X4 lei, a contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X5 lei, a contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în suma de X6 lei, a contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de X7 lei, a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de X7 lei, a contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X8 lei, a contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X9 lei, a contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X10 lei, a contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de X11 lei, a contribuției asiguratorii pentru muncă în sumă de X12 lei, a impozitului pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de X3 lei, a contribuției de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară

activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în sumă de X13 lei, și a contribuției asiguratorii pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în sumă de X14 lei.

Suma de X16 lei, reprezentând valoarea totală a serviciilor înregistrate de la F ENGINEERING SRL, este suma netă primită de dl Marco M ca și salariu, astfel că organele de control au stabilit salariul brut, respectiv baza de impozitare aplicând procedeul sutei micșorate.

ÎN MATERIE DE TVA

Având în vedere că serviciile efectuate de dl M Marco în calitate de administrator al SC F ENGINEERING SRL și facturate de această societate, reprezintă o retribuire a muncii prestate la funcția de bază de către dl Marco M, angajat al societății verificate, echipa de inspecție fiscală a reîncadrat forma acestei operațiuni ca fiind de natură salarială, și a procedat la aplicarea tratamentului fiscal corespunzător și anume neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de X2 lei înscrisă în facturile emise de acest partener.

În motivarea contestației, petenta susține că organul fiscal s-a pronunțat asupra oportunității încheierii contractului de prestări servicii între X SRL și F ENGINEERING SRL, ceea ce presupune o încălcare a principiului libertății de gestiune a X SRL. Petenta consideră că organele fiscale nu pot face aprecieri asupra oportunității contractării serviciilor de către X SRL.

În fapt, așa cum s-a arătat anterior, organele de control au constatat că X SRL avea personal angajat în sarcina căruia, potrivit fișei postului, intrau operațiuni de control al calității, iar ca urmare a inspecției, au concluzionat că efectuarea controlului de calitate în ansamblul era efectuat de biroul calitate și compartimentul CTC din cadrul SC X SRL.

Astfel, s-a constatat că angajatul SC X SRL, dl G Cristian Ioan, care deține funcția de șef birou calitate- logistică, are printre atribuțiile postului:

- coordonarea procesului de producție în scopul îndeplinirii indicatorilor de calitate;
- organizarea și monitorizarea producției din punct de vedere calitativ și predarea directorului general a unui raport detaliat la sfârșitul lunii;
- efectuarea controlului tehnic de conformitate pe flux și la final;
- asigurarea conducerii operative, planificarea și executarea întregii activități de management al calității în cadrul societății;
- controlează modul de depozitare și conservare a produselor intrate în procesul de producție cât și a celor finite;
- identifică și izolează neconformitățile apărute pe fiecare fază a procesului tehnologic;
- întocmește note de neconformitate;
- propune măsuri de rezolvare a neconformităților;
- participă la rezolvarea cu maximă operativitate a reclamațiilor de la clienți;
- respinge produsele neconforme în toate fazele de fabricație și urmărește ca acestea să fie rezolvate în conformitate cu procedurile specifice de tratare a neconformităților și informează administratorul despre problemele identificate.

Din Nota explicativă dată de domnul G Cristian Ioan, rezultă că acesta, în calitate de angajat al X SRL, se ocupă de partea de control final al pieselor și subansamblelor din punct de vedere calitativ și comunică d-lui Marco problemele apărute, ține evidența pe partea de neconformități interne și externe, se ocupă de partea de neconformități, control piese, control final al ansamblelor, etichetare, în 90% din cazuri colega G Claudia pune etichetele pe subansamble. Domnul G Cristian Ioan precizează că se ocupă de controlul calității împreună cu

dl O Dorin, la standardele impuse de **administratorul Marco M și nu există o altă structură de control peste departamentul intern de calitate.**

Totodată, d-na G Claudia Emilia, angajată a SC X SRL în funcția de șef compartiment CTC (control sudură), are în subordine **2 persoane responsabili CTC (control tehnic de calitate)**, iar printre atribuțiile postului său se identifică:

- coordonează identificarea, introducerea și menținerea sub control a proceselor incluse în sistemul calității;
- conduce procesul de asigurare a calității în activitatea de producție;
- răspunde de menținerea și îmbunătățirea sistemului de management al calității;
- urmărește pe fluxul de fabricație calitatea construcțiilor sudate;
- verifică executarea pieselor conform desenelor de execuție, parametrilor și normelor tehnice;
- oprește executarea operațiilor și a fabricației în cazul unor abateri grave de la normele de calitate;
- pregătește fișele de control;
- verifică din punct de vedere al calității și conformității piesele executate de colaboratorii externi;
- verifică pe parcurs și la final ca ansamblul să fie corespunzător cu proiectul și completează fișele de control zilnic;
- urmărește permanent aplicarea parametrilor de calitate impuși prin procedurile specifice sau prin instrucțiuni tehnologice;
- participă la identificarea produselor neconforme în toate fazele de fabricație și urmărește ca acestea să fie rezolvate în conformitate cu procedurile specifice de tratare a neconformităților.

Din Nota explicativă dată de d-na G Claudia Emilia, rezultă că aceasta preia fișele de control din secție, le înregistrează, le scanează și le transmite pe e-mail în Italia, pentru piese noi execută fișe de control după desen și le dă în secție pentru a fi completate, până în 2018 verifica în secție fluxul de fabricație al pieselor (partea de aste rotunde), verifica pe parcurs și la final ca ansamblul să fie corespunzător cu proiectul și completa fișele de control.

Prin urmare, potrivit responsabilităților din fișa postului și declarațiilor formulate în scris, atât domnul G Cristian Ioan, cât și doamna G Claudia Emilia au atribuții în controlul calității în toate fazele de fabricație, se subordonează d-lui Marco M în calitate de directorul general al X SRL, pot fi sancționați disciplinar pentru nerespectarea acestor atribuții sau pentru îndeplinirea neglijentă a acestora și nu există o altă structură de control peste departamentul intern de calitate.

În ceea ce privește relația dintre dl Marco M și X SRL, conform documentelor la dosar se reține că a avut în perioada ianuarie 2017- octombrie 2019, o relație dependentă cu X SRL, respectiv a fost angajat cu normă întreagă la SC X SRL (8 ore pe zi/40 ore pe săptămână programul de lucru fiind 7.30-16), deținând funcția de director general societate comercială.

Totodată, prin procurile speciale din decembrie 2016, respectiv martie 2017, dl MARCO M este împuternicit de către C SERGIO (administrator al SC X SRL) să reprezinte societatea verificată, în calitate de administrator, să ia decizii și să coordoneze activitatea de administrare și conducere a companiei X SRL, iar la data de 02.10.2019, prin Hotărârea AGA nr. 2615, dl MARCO M a fost numit în calitate de administrator cu puteri depline de reprezentare exercitate separat.

În speță este important de subliniat modul în care a fost remunerat dl M Marco în calitate de angajat al SC X SRL, respectiv că în perioada aprilie 2016- septembrie 2016 când a deținut funcția de șef serviciu industrie prelucrătoare, a avut un **salariu de bază brut de 14.200 lei**, care reprezenta cel mai mare salariu din societate, comparativ cu alți salariați care au avut funcții de conducere sau similar, iar începând cu 16.01.2017, dl M Marco deține funcția de director general, cu normă întreagă, **dar salariul de încadrare scade la 5.500 lei**,

valoare mult inferioară salariului ca și șef serviciu industrie prelucrătoare și inferioară chiar salariului brut al unora dintre salariați. **Totodată, pe lângă această sumă, dl M Marco încasează lunar prin intermediul SC F ENGINEERING SRL, unde are calitatea de administrator, sume de bani în baza unor contracte de prestări servicii în care SC X SRL are calitatea de beneficiar, valoarea serviciilor fiind stabilită la o sumă fixă lunar (4.000 euro/lună în perioada 01.09.2016-31.12.2017 și 6.670 euro/lună în perioada 01.01.2018-31.12.2019).**

Această evoluție a venitului salarial lunar, nu face decât să vină în susținerea afirmațiilor organelor de control că serviciile facturate de SC F ENGINEERING SRL către societatea verificată reprezintă o completare a retribuirii muncii prestate la funcția de bază de către dl M Marco, angajat ca director general, pentru care societatea avea obligația calculării, reținerii și achitării la bugetul de stat a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale aferente.

Trebuie subliniat și că la data de 01.09.2016, când a fost încheiat primul contract de prestări servicii cu F ENGINEERING SRL, unde deținea funcția de administrator, dl M Marco era și salariat al societății X SRL, iar contractul de muncă a încetat în 15.09.2016, după această dată și până la data de 16.01.2017 când este încheiat un nou contract de muncă, pentru funcția de director general societate comercială, acesta fiind remunerat doar prin intermediul microîntreprinderii F ENGINEERING SRL, fapt pentru care perioada septembrie 2016-decembrie 2016 nu a făcut obiectul deficiențelor constatate de echipa de control.

Cu privire la serviciile facturate de către F ENGINEERING SRL, petenta susține că a demonstrat pe parcursul inspecției fiscale cu documente justificative atât necesitatea cât și prestarea efectivă a serviciilor, și că organul fiscal nu contestă necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor, ci calitatea în care au fost prestate serviciile de către dl Marco M, fără a proba aceste susțineri.

În fapt, din analiza facturilor și a devizelor de lucrări întocmite de F ENGINEERING SRL, contrar celor afirmate de contestatară, că „*Organul de inspecție fiscală nu contestă prestarea serviciilor de către domnul M Marco*”, se reține că organele de control au constatat că serviciile facturate de SC F ENGINEERING SRL către SC X SRL în perioada ianuarie 2017-octombrie 2019 **au fost prestate în mare parte de salariații SC X SRL și anume de către salariații Biroului calitate logistică și ai Departamentului CTC, potrivit fișelor de post ale acestora și notelor explicative.** Cu privire la prestațiile d-lui Marco M, echipa de control a constatat că au fost efectuate în calitate de director general la SC X SRL, și nu de către dl M Marco în calitate de administrator al SC F ENGINEERING SRL, concluzia organelor de inspecție fiscală fiind că plățile efectuate către SC F ENGINEERING SRL conform facturilor întocmite de aceasta, reprezintă în fapt o formă de completare a remunerării d-lui Marco M pentru munca prestată în calitate de director general al societății verificate, unde are, așa cum am arătat anterior, un salariu mult inferior aportului funcției pe care o deține (5.500 lei brut), și nu pentru munca prestată în calitate de administrator al unei societăți furnizoare de servicii, prin această formă de remunerare fiind în mod evident aplicat un **regim fiscal mai favorabil.**

În motivarea contestației, petenta afirmă că atribuțiile pe care domnul Marco M le avea în calitate de director general al SC X SRL nu se suprapun cu serviciile prestate de către F ENGINEERING SRL, or acestea se suprapun cu atribuțiile propriilor angajați ai SC X SRL, după cum vom arăta în continuare:

Servicii contractate de la F ENGINEERING SRL	Atribuțiile angajaților SC X SRL
- inspectarea materialelor care intră în procesul de producție și marcajele acestora, în conformitate cu tehnologia de fabricație și standardele interne de calitate;	- <u>d-na G Claudia Emilia</u> : verifică din punct de vedere al calității și conformității piesele executate de colaboratorii externi;
- inspectarea produselor pe tot parcursul procesului de fabricație și completarea întregii game de fișe de măsurători ;	- <u>dl G Cristian Ioan</u> : efectuarea controlului tehnic de conformitate pe flux și la final; se ocupă de partea de control final al pieselor și subansamblelor din punct de vedere calitativ și comunică d-lui Marco

	<p>problemele apărute;</p> <p>- <u>d-na G Claudia Emilia</u>: urmărește pe fluxul de fabricație calitatea construcțiilor sudate; verifică pe parcurs și la final ca ansamblul să fie corespunzător cu proiectul și completează fișele de control zilnic; preia fișele de control din secție, deci acestea sunt întocmite de personalul CTC din subordine;</p>
- urmărește inspectarea tehnologiei de fabricație și a standardelor interne de calitate;	- <u>d-na G Claudia</u> : conduce procesul de asigurare a calității în activitatea de producție conform procedurilor și standardelor existente; răspunde de menținerea și îmbunătățirea sistemului de management al calității; verifică executarea pieselor conform desenelor de execuție, parametrilor și normelor tehnice;
- la orice neîndeplinire a standardelor interne de calitate și/sau a tehnologiei de fabricație se vor întocmi liste de neconformități;	- <u>dl G Cristian Ioan</u> : întocmește note de neconformitate; ține evidența pe partea de neconformități interne și externe;
	- <u>d-na G Claudia</u> : pregătește fișele de control; verifică pe parcurs și la final ca ansamblul să fie corespunzător cu proiectul și completează fișele de control zilnic; participă la identificarea produselor neconforme în toate fazele de fabricație și urmărește ca acestea să fie rezolvate în conformitate cu procedurile specifice de tratare a neconformităților;
- certifică cantitativ și calitativ, prin etichete specifice, toate produsele fabricate în secția de producție;	- <u>dl G Cristian Ioan</u> : se ocupă de partea de neconformități, control piese, control final al ansamblelor, etichetare;
	- <u>d-na G Claudia</u> , în 90% din cazuri pune etichetele pe subansamble; participă la identificarea produselor neconforme în toate fazele de fabricație și urmărește ca acestea să fie rezolvate în conformitate cu procedurile specifice de tratare a neconformităților;
- urmărește perioada de valabilitate metrologică a tuturor echipamentelor de inspecție, măsurare și încercare din secția de producție;	- <u>dl G Cristian Ioan</u> : răspunde de funcționarea în bune condiții a echipamentului, aparaturii și a utilajelor din dotarea firmei;
- urmărește ca stocarea interoperațională să fie făcută în conformitate cu standardele interne de calitate;	- <u>d-l G Cristian Ioan</u> : controlează modul de depozitare și conservare a produselor intrate în procesul de producție cât și a celor finite;
- are dreptul de a prezenta propuneri privitoare la modalitățile de îmbunătățire/respectare a tehnologiei de fabricație și/sau a standardelor interne de calitate.	- <u>dl Marco M</u> : participă la elaborarea și implementarea sistemelor de raportare și a SISTEMULUI DE CALITATE;
	- <u>d-na G Claudia</u> : răspunde de menținerea și îmbunătățirea sistemului de management al calității;

De altfel, dl Marco M singur nu ar fi putut verifica „toate produsele fabricate în secția de producție”, întocmi toate fișele de neconformități și nu ar fi putut inspecta produsele pe tot parcursul procesului de fabricație și completa întreaga gamă de fișe de măsurători, fapt care ar fi presupus să fie permanent prezent pe linia de producție, de la aprovizionarea cu materii prime și materiale, până la obținerea produsului finit, timp în care ar fi trebuit să-și îndeplinească și sarcinile de director general și de administrator.

În devizele de presări servicii anexate la facturi, sunt înșiruite produsele realizate de SC X SRL în acea lună, cu precizarea că „**F ENGINEERING SRL a prestat**”, toate tipurile de servicii pe care prestatorul și le-a asumat prin contract, dar se precizează că „**contravaloarea serviciilor de consultanță pentru luna [...] este de [...]**”, de aici reieșind și că în fapt nu sunt remunerate servicii de control efectiv al calității.

În ceea ce privește jurisprudența internă din Decizia nr. 1831/2016 a ÎCCJ, din Hotărârea definitivă nr. 2653/18.12.2019 a Curții de Apel București, Sentința definitivă nr. 117/09 mai 2018 pronunțată de către Curtea de Apel Cluj Napoca și din Decizia nr. 1327/2013 a Curții de Apel Brașov, la care petenta face trimitere, organul de soluționare reține că hotărârile judecătorești invocate produc efecte pentru părțile aflate în proces pentru litigiile în cauză, neputând fi reținute a avea autoritate de lucru judecat care să opereze în prezenta speță, instanța de judecată putând emite acte de interpretare a legii doar pentru cauza dedusă judecătii, așa cum este stipulat la art. 9 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia **„Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecătii”**.

Date fiind cele expuse mai sus, se constată că în mod legal organele de control au concluzionat că serviciile facturate de SC F ENGINEERING SRL sunt în fapt o formă mascată de plată a drepturilor salariale datorate de SC X SRL domnului M Marco, pentru funcția de director general și au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

În aplicarea acestei prevederi legale, la pct. 4 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul a înțeles să precizeze că:

„În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

Conform prevederilor legale citate anterior, se reține că organele de inspecție fiscală 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. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice tranzacție/ activitate nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Organul de soluționare nu poate reține în soluționarea cauzei afirmația petentei că **„este invocat de organul fiscal doar formal, în măsura în care nu a motivat incidența acestuia, așa cum dispune teza a doua a acestui alineat.”**, în decizia de impunere contestată fiind descris în mod detaliat raționamentul care a condus la reîncadrarea formei tranzacției.

Cât privește susținerea petentei că organul fiscal poate proceda la recalificarea unei tranzacții sau la neluarea în considerare a acesteia, **„numai și numai dacă poate proba că, prin acea tranzacție, una dintre părțile implicate obține un avantaj fiscal, un regim fiscal mai**

avantajos, pe care nu l-ar fi putut obține în mod normal”, și afirmației petentei că acest fapt nu s-a demonstrat în cazul SC X SRL, în speță se reține contrariul, respectiv că în cazul veniturilor din salarii doar impozitul pe venit pe care ar fi fost obligată petenta să-l rețină și să-l plătească la bugetul de stat este de 16% în 2017 și 10% în 2018 și 2019, mai mare decât obligațiile fiscale datorate de SC F ENGINEERING SRL, reprezentând impozit venit microintreprinderi în cotă de 3% și impozit dividende în cotă de 5%. În fapt, prin această formă de remunerare a d-lui M Marco, s-a creat o situație fiscală mai favorabilă pentru contestatară, deoarece aceasta nu a calculat și reținut contribuțiile salariale și impozitului pe salarii pe care le-ar fi datorat angajatorul SC X SRL în legătură cu munca prestată de dl M Marco, care ar fi fost în cote mult superioare impozitelor plătite de SC F ENGINEERING SRL (de exemplu în 2017 CAS salariat 10,5%, CASS salariat 5,5%, contribuție pentru șomaj salariat 0,5%, impozitul pe salarii 16%, CAS angajator 15,8%, CASS angajator 5,2% etc.).

Faptul că organul fiscal a procedat la reîncadrarea tranzacțiilor și nu la „ignorarea tranzacției” rezultă și din faptul că acestea nu au considerat nedeductibile cheltuielile cu prestările de servicii, ci au considerat că acestea sunt în fapt cheltuieli salariale. Astfel, referitor la susținerea petentei că inspecția fiscală trebuia (ca urmare a reîncadrării) să stabilească și noile consecințe fiscale, respectiv recunoașterea unei cheltuieli deductibile cu remunerația directorului general al Societății, din documentele la dosar se reține că inspecția fiscală nu a avut ca obiect impozitul pe profit și nu a stabilit obligații suplimentare pe această linie prin “ignorarea” unor cheltuieli cu serviciile prestate de terți și că a fost reîncadrată tranzacția de achiziție de servicii în acordare de venituri salariale.

Față de cele arătate mai sus se reține că organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd că:

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate.

În consecință, din analiza documentelor la dosar se constată că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat venituri asimilate salariilor, contravaloarea serviciilor lunare înregistrate de SC X SRL în baza facturilor emise de F ENGINEERING SRL, iar urmare a faptului că unitatea verificată nu a determinat, înregistrat în evidența contabilă și declarat la organul fiscal de administrare impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale datorate de angajați și angajator pentru aceste sume, cu toate obligațiile ce decurg, au procedat la stabilirea acestora.

În drept, în speță produc efecte prevederile art. 76 alin. (1) și art. 78 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu normele date în aplicare, unde se precizează:

„art. 76 Definierea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

art. 78 Determinarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorată potrivit legii, și următoarele:
(i) deducerea personală acordată pentru luna respectivă;

Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016

„12. (1) În sensul art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate și/sau contravaloarea veniturilor în natură primite ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

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

(i) salariile de bază;

(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;

(iii) indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3 alin. (1), având aceeași natură;

[...]

14. (1) Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 76 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”

Conform acestor prevederi legale sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă. Legiuitorul a prevăzut că venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea sau forma sub care sunt acordate.

În drept, bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor sunt reglementate de Titlul V din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

Pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale

„art. 136 Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

- a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;
- b) cetățenii români, cetățenii altor state și apatrizii care nu au domiciliul sau reședința în România, în condițiile prevăzute de legislația europeană aplicabilă în domeniul securității sociale, precum și de acordurile privind sistemele de securitate socială la care România este parte;
- c) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, atât pe perioada în care persoanele fizice care realizează venituri din salarii ori asimilate salariilor desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

art.137 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

- a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art.76; (...)

art. 138 Cotele de contribuții de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

- a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;

art.139 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

- a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. (...)

art. 140 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora, prevăzute la art. 136 lit. c)

Pentru persoanele prevăzute la art. 136 lit. c), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 139, realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate.

art. 146 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum și instituțiile prevăzute la art. 136 lit. d) - f) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări sociale, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări sociale datorate de aceștia, după caz.”

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate

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

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

- a) cetățenii români cu domiciliul în țară;

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

art.155 Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate:

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

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

art. 156 Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală;

b) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator.

art.157 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor:

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele funcțiilor de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; (...)

art. 158 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de angajatori sau de persoane asimilate acestora prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. f)

(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. f), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 157 asupra cărora se datorează contribuția individuală.

art. 168 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum și instituțiile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. g) - o) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări sociale de sănătate, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de aceștia, după caz.

(5) Calculul contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate individuale se realizează prin aplicarea cotei prevăzute la art. 156 lit. a) asupra bazelor lunare de calcul menționate la art. 157, art. 160 - 167, după caz.

(6) Calculul contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora se realizează prin aplicarea cotei prevăzute la art. 156 lit. b) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la art. 158, cu respectarea prevederilor specifice prevăzute la art. 159.”

În ceea ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj

„art. 184 Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj

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

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, precum și cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii care nu au domiciliul sau reședința în România în condițiile prevăzute de legislația europeană aplicabilă în domeniul securității sociale, precum și în acordurile privind sistemele de securitate socială la care România este parte;

b) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora.

art. 185 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări pentru șomaj

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj, prevăzuți la art. 184, datorează, după caz, contribuții de asigurări pentru șomaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.

art. 186 Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj

Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj sunt următoarele:

- a) 0,5% pentru contribuția individuală;
- b) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator.

art. 187 Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

- a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;

art. 188 Baza de calcul al contribuției de asigurări pentru șomaj datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora

Pentru persoanele prevăzute la art. 184 lit. b), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 187, acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

art. 190- Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări pentru șomaj

(1) Persoanele prevăzute la art. 184 lit. b) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări pentru șomaj, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări pentru șomaj datorate de aceștia, după caz.”

În ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

„art. 192 Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, obligați la plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

Contribuabilii/plătitorii de venit obligați la plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate sunt, după caz:

- a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;

art. 193 Categoriile de venituri supuse contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 192, datorează, după caz, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

- a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

art. 194 Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este de 0,85%.

art. 195 Baza de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 192 lit. a) baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;”

În ceea ce privește contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

„**art. 201 Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, obligați la plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale**
Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, obligați la plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, sunt, după caz:

a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;

art. 202 Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, prevăzuți la art. 201, datorează, după caz, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru următoarele categorii de venituri:

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

art. 203 Cotele de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Cota de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este cuprinsă între 0,15% și 0,85%, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii.

art. 204 Baza de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 201 lit. a) baza lunară de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații acestora, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;

art. 207 Stabilirea și plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Persoanele prevăzute la art. 201 au obligația de a calcula contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.

(2) Contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale calculată potrivit alin. (1) se plătește până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz.”

În ceea ce privește contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

„**art. 209 Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**

Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, obligați la plata contribuției sunt persoanele fizice și juridice, 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 pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

art. 210 Categoriile de venituri supuse contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, prevăzuți la art. 209, datorează, după caz, contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale pentru veniturile din salarii, definite conform art. 76.

(2) Pentru veniturile prevăzute la alin. (1) se datorează contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale și în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situațiile prevăzute la art. 60.

art. 211 Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator, este de 0,25%.

art. 212 Baza de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajatori sau persoane asimilate acestora

(1) Pentru persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator prevăzute la art. 209, baza lunară de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații care au la bază un contract individual de muncă, din salarii sau venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă;

art. 214 Stabilirea și plata contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, prevăzute la art. 209, au obligația de a calcula contribuția de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.”

Pentru perioada 01.01.2018-31.10.2019

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale

„art. 136 Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;

art.137 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri realizate din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76; (...)

art.138 Cotele de contribuții de asigurări sociale

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 25% datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi; (...)

art. 138[^]1 Prevederi speciale pentru domeniul construcțiilor

(1) În perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv, pentru persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor realizate în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu angajatori care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la [art. 60](#) pct. 5, cota contribuției de asigurări sociale prevăzută la [art. 138](#) lit. a) se reduce cu 3,75 puncte procentuale.

(2) Persoanele prevăzute la alin. (1) care datorează contribuția la fondul de pensii administrat privat reglementat de Legea nr. 411/2004 privind fondurile de pensii administrate privat, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de la plata acestei contribuții în limita cotei prevăzute la alin. (1).

(3) Prevederile alin. (1) și (2) se aplică potrivit instrucțiunilor la ordinul comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice și al ministrului sănătății, prevăzut la [art. 147](#) alin. (17).

art.139 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. (...)

art. 140 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora, prevăzute la art. 136 lit. c)

(1) Pentru persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la [art. 139](#), realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor asupra cărora se datorează contribuția, pentru activitatea desfășurată în condiții deosebite, speciale sau în alte condiții de muncă.

(2) Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatorii care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la [art. 60](#) pct. 5 veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de persoanele fizice realizate în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu acești angajatori, în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv.

art.146 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor. Instituțiile prevăzute la art. 136 lit. d)-f), precum și persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula contribuția de asigurări sociale pe care o datorează potrivit legii, după caz. (...)"

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate

„art. 154 - Categoriile de persoane fizice exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate

(1) Următoarele categorii de persoane fizice sunt exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate:

[...]

r) persoanele fizice pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu angajatori care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la [art. 60](#) pct. 5, în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv.

art.155 Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate:

(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76;

art.156 Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate

Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate este de 10% și se datorează de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate, potrivit prezentei legi.

art.157 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor:

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele funcțiilor de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; (...)

art. 168 Stabilirea și plata contribuției de asigurări sociale de sănătate

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor.”

În ceea ce privește contribuția asiguratorie pentru muncă

„**art. 220¹ Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă**

Contribuabilii obligați la plata contribuției asiguratorii pentru muncă sunt, după caz:

a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte; (...)

art. 220² Categoriile de venituri pentru care se datorează contribuția asiguratorie pentru muncă

(1) Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la art.76 alin.(1)-(3), după caz, acordate de către contribuabilii prevăzuți la art.220¹ lit. a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la art.220¹ lit. b).

art. 220³ Cota contribuției asiguratorie pentru muncă

1) Cota contribuției asiguratorii pentru muncă este de 2,25%.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv, cota contribuției asiguratorii pentru muncă se reduce la nivelul cotei care se face venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale constituit în baza Legii nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare, în cazul angajatorilor care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la [art. 6](#) pct. 5.

art. 220⁴ Baza de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă

(1) Baza lunară de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele de funcție/salariile de funcție corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; (...)

art. 220⁶ Stabilirea și plata contribuției asiguratorie pentru muncă

(1) Persoanele fizice și juridice prevăzute la [art. 220¹](#) lit. a) au obligația de a calcula contribuția asiguratorie pentru muncă și de a o plăti la bugetul de stat, într-un cont distinct, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se plătesc veniturile, după caz. Persoanele fizice prevăzute la [art. 220¹](#) lit. b) efectuează plata contribuției până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile.”

Se reține că legislația prevede că persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora (în speța de față SC X SRL) au obligația de a calcula, reține și declara impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale și fondurile speciale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar, de salariați, respectiv asupra veniturilor brute reprezentând drepturi salariale sau de natură salarială, realizate lunar de angajat/asigurat.

CU PRIVIRE LA TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ STABILITĂ SUPLIMENTAR

În fapt, ca urmare a reîncadrării din punct de vedere fiscal a operațiunilor de achiziții de servicii de la F ENGINEERING SRL, organele de control au concluzionat că societatea nu are drept de deducere TVA înscrisă în facturile de servicii, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 297 alin. (4) lit. a) și ale art. 299 alin (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările.

În drept, cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA, sunt incidente prevederile art. 297 alin. (4) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde legiuitorul a statuat că:

„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform [art. 294](#), [295](#) și [296](#);

d) operațiuni scutite de taxă, conform [art. 292](#) alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din

afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;”

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

coroborat cu dispozițiile HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform căruia:

„67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

[...]

69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.”

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația să **justifice că bunurile/serviciile au fost achiziționate în mod real și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile/scutite cu drept de deducere**, respectiv că serviciile au fost prestate în beneficiul său, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare a realității operațiunii revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a înregistrat bunurile/serviciile respective.**

În aceste condiții, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale cu drept de deducere, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a **cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă**, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Cerințele legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În susținerea contestației, afirmă că sunt îndeplinite condițiile de formă și de fond privind deductibilitatea TVA, respectiv că deține documente justificative, iar achizițiile efectuate de la societatea F ENGINEERING SRL sunt în scopul desfășurării obiectului de activitate al X SRL, or, așa cum am arătat anterior, s-a reținut că în cauză nu este vorba despre achiziția unor servicii, ci despre plata mascată a unor venituri de natură salarială, serviciile respective fiind prestate în fapt de angajații petentei.

Astfel, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei precizarea reprezentantului societății că din afirmațiile organelor de control fiscal „nu rezultă concret motivul pentru care nu ar fi îndeplinite condițiile de fond privind deductibilitatea TVA”, în condițiile în care nu s-ar contesta realitatea prestării serviciilor de către domnul Marco M, ci doar calitatea în care acestea au fost prestate de către Marco M, concluzia organelor de control fiind că serviciile în cauză au fost prestate în mare parte de salariații SC X SRL și anume de către salariații Biroului calitate logistică și ai departamentului CTC, potrivit fișelor de post ale acestora și notelor explicative. Cu privire la prestațiile d-lui Marco M, echipa de control a constatat că au fost efectuate în calitate de director general la SC X SRL, și nu de către dl M Marco în calitate de administrator al SC F ENGINEERING SRL. Concluzia echipei de inspecție fiscală a fost că plățile efectuate către SC F ENGINEERING SRL conform facturilor întocmite de aceasta, reprezintă în fapt o formă de remunerare a d-lui Marco M pentru munca prestată în calitate de director general al societății verificate, unde este remunerat, așa cum am arătat anterior, cu un salariu mult inferior aportului funcției pe care o deține, formă de remunerare prin care a fost în mod evident aplicat un regim fiscal mai favorabil.

În susținerea contestației, petenta invocă Jurisprudența CJUE în materia dreptului de deducere și consideră că organul de inspecție fiscală a adus o atingere gravă principiului proporționalității reținut de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauze precum Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise (C-409/04, paragrafele 52-53), cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, Garage Molenheide (paragrafele 46-48).

În motivare reprezentantul societății face trimitere și la principiul neutralității TVA, care impune degrevarea în întregime a persoanelor impozabile de povara TVA datorată sau plătită în cursul tuturor activităților economice (paragraful 78 din cazul C-255/02 Halifax) și la jurisprudența CJUE în cauza C110/98-C 147/98, Gabalfrisa și alții, punctul 43, precum și în cauza C-590/13, Idexx Laboratories Italie, punctele 30 și 31, cauza C-392/09 Uszodaepito kft, punctul 34, în care curtea s-a pronunțat în sensul că dreptul de deducere constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, care nu poate fi limitat.

Organul de soluționare reține că jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În speță este relevantă hotărârea CJUE din cauzele reunite C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa, în care la paragraful 46 se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo, și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

De asemenea, la paragrafele 42 și 43 în cauza C-118/2011, Curtea a stabilit că persoana impozabilă poate deduce TVA-ul datorat în amonte pentru bunuri și servicii în măsura în care acestea din urmă sunt utilizate în cadrul activității sale economice. Astfel, sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele

acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Rep., p. I-839, punctul 27).

CJUE, prin jurisprudența sa, a mai stabilit și că „*Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C - 277/14).*”, iar atunci când există o practică abuzivă, tranzacțiile implicate trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească starea de fapt relevantă în absența tranzacțiilor care constituie o practică abuzivă (cauza C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs / Excise, publicată în Culegere 2006, p. I-1609).

Prin urmare, din jurisprudența europeană în cazul C 255/02 Halifax&others, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

Se mai reține că, în înțelesul Codului Fiscal, scopul economic al unei tranzacții trebuie să reflecte întocmai modul cum aceasta se produce, să fie în concordanță cu realitatea, să se deruleze cu respectarea cadrului legal și să pună în evidență drepturile și obligațiile aferente operațiunii, iar simpla deținere a unor facturi întocmite conform prevederilor Codului Fiscal, în funcție de care s-au efectuat anumite înregistrări în contabilitate, nu dau drept de deducere unor operațiuni care în fapt nu au avut loc așa cum este înscris în acestea.

Petenta afirmă că achizițiile de servicii analizate în speță sunt deductibile din perspectiva TVA și invocă jurisprudența CJUE din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, precizând că contractul de asistență tehnică și de gestiune prevede plata unei remunerații forfetare lunare de 4.000 Euro- 6.670 EURO (fără TVA) pentru serviciile ce fac obiectul contractului, raportat la modalitatea de stabilire forfetară anuală a prețului remunerației, având natura unui contract de abonament.

Organul de soluționare nu poate reține afirmația societății că „*aceste achiziții de servicii sunt deductibile și din perspectiva jurisprudenței CJUE în cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, raportat la modalitatea de stabilire forfetară anuală a prețului remunerației, având natura unui contract de abonament*”, în cazul analizat în speță, dată fiind relația de dependență dintre părți, suma fixă plătită lunar având în fapt caracteristicile unei remunerări salariale. De altfel, SC F ENGINEERING SRL nu s-a pus a dispoziția SC X SRL, ci s-a angajat să verifice „*toate produsele fabricate în secția de producție*”, să întocmească toate fișele de neconformități, să inspecteze produsele pe tot parcursul procesului de fabricație și să completeze întreaga gamă de fișe de măsurători, în condițiile în care beneficiarul serviciilor desfășoară activitate de producție continuu și deține personal specializat în cadrul biroului calitate și compartimentului CTC .

Date fiind cele prezentate mai sus, se constată că în mod legal organele de control au reîncadrat din punct de vedere fiscal operațiunile de achiziții de servicii de la F ENGINEERING SRL, iar pentru achizițiile în cauză, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de X2 lei, sumă ce s-a constituit în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Referitor la precizarea petentei că inspecția fiscală trebuia (ca urmare a reîncadrării) să stabilească și noile consecințe fiscale, respectiv anularea componentei de TVA colectată din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, reținem că aceasta nu putea fi efectuată cu prilejul

prezentei inspecției fiscale, deoarece la furnizorul SC F ENGINEERING SRL nu era în desfășurare o acțiune de control.

În drept, în speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora: „(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, organul competent având drept să verifice motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal doar în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.

Drept urmare, considerând cele menționate anterior documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/14.07.2021 în ceea ce privește TVA în sumă de X2 lei, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X3 lei, Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X4 lei, Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X5 lei, Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de X6 lei, Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de X7 lei, Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de X7 lei, Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X8 lei, Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X9 lei, Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X10 lei, Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de X11 lei, Contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de X12 lei, Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în sumă de X13 lei și Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în sumă de X14 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de

impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.07.2021, emisă de A.J.F.P. Brașov, pentru obiect **suma totală de X1 lei**, compusă din:

- X2 lei TVA;
- X3 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X4 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X6 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X8 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X10 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X11 lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X12 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă;
- X13 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- X14 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.