



MINISTERUL FINANTELOR
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Galați

Str. Portului, nr. 163,
Tel: 0236 46 04 86
Fax: 0236 43 24 66

e-mail: registratura.dgrfp.gl@anaf.ro

DECIZIA

de soluționare a contestației înregistrată la formulată de
SC AAA SRL ,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice – Activitatea de inspecție fiscală cu adresa nr. .../...04.2018 înregistrată la registratura DGRFP sub nr. .../...04.2018, asupra **contestației formulată de SC AAA SRL, CUI xxx împotriva Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. .../...02.2018 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. , în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...02.2018.

Obiectul contestației privește suma totală de ...lei, reprezentând:

- | | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| 1. Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor | ... lei |
| 2. Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator | ... lei |
| 3. Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați | ... lei |
| 4. Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator | ... lei |
| 5. Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator | ... lei |
| 6. Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați | ... lei |

7. Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	... lei
8. Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați	...lei
9. Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	... lei
10. Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice	... lei

stabilită prin Decizia de impunere nr. .../....02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de D.G.R.F.P. — A.J.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Contestația SC AAA SRL a fost formulată de avocat George Dimofte în baza împuternicirii avocațiale nr. GL/0075605 anexată în original la dosarul cauzei, fiind semnată olograf de acesta, având aplicată amprenta ștampilei cabinetului de avocatură, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1), lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare.

Analizând termenul de depunere a contestației se constată că Decizia de impunere nr. .../....02.2018 a fost confirmată de primire în data de **06.03.2018** iar contestația formulată a fost depusă în data de **02.04.2018** înregistrată la registratura A.J.F.P sub nr. ..., prin urmare, **contestația a fost depusă în termenul legal** prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite prevederile art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice prin Serviciul soluționare contestații 1 este legal investită cu soluționarea contestației formulată de SC AAA SRL.

I. SC AAA SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. .../....02.2018 și solicită admiterea contestației și anularea parțială a actelor administrativ fiscale atacate.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat contractele de prestări servicii încheiate de societate ca fiind în fapt contracte de muncă și au interpretat în mod eronat textele de lege incidente stabilind sume suplimentare cu titlu de impozit pe salarii și contribuții sociale aferente drepturilor salariale, deși situația de fapt și înscrisurile existente atestă faptul că reîncadrarea operațiunilor nu se justifică.

1. Sub aspect al dreptului procedural

Deciziei de impunere contestate îi lipsește motivarea în fapt în ceea ce privește modul de stabilire a venitului din salarii suplimentar în quantum de ... lei, încălcându-se prevederile art. 46 alin 2 lit e din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală.

În Decizia de impunere doar se face un calcul al impozitului pe salarii și contribuțiilor aferente drepturilor salariale fără a se preciza modalitatea în care organele fiscale au stabilit o bază de calcul suplimentară a salariilor în cuantum de ... lei și care au fost operațiunile pe care le-au reîncadrat în baza dreptului la apreciere.

Precizările din cuprinsul deciziei de impunere cu privire la aceste obligații fiscale sunt telegrafice, ambigui, generalități (cote) și nu o descriere detaliată a modului în care SC AAA SRL în calitate de contribuabil a efectuat și tratat din punct de vedere fiscal o operațiune patrimonială și prezentarea consecinței fiscale astfel cu prevăd instrucțiunile de completare a formularului. Mențiunile înscrise în Decizia de Impunere se limitează doar la a preciza (fără justificare) că există o bază de calcul suplimentară de ... lei la care se aplică cotele de impunere legale și apoi se reflectă rezultatul acestei operațiuni.

Decizia de impunere este un act administrativ fiscal în sensul art. 46 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală de natură a stabili, modifica sau stinge drepturi și obligații fiscale. Raportul de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal în sensul art. 46 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală ci este rezultatul unei proceduri administrative prealabile emiterii actului administrativ fiscal -Decizia de impunere.

Decizia de impunere este singurul act care poate fi contestat pe cale administrativă și ulterior pe cale judecătorească în contencios administrativ fiscal și trebuie să conțină motivarea în fapt detaliată pentru ca agentul economic contribuabil să poată formula apărări în cunoștință de cauză.

În opinia contestatoarei, inspectorii fiscali au dat dovadă de superficialitate în materia inspecției fiscale deoarece Deciziei de impunere îi lipsește motivarea în fapt.

Motivarea actelor administrative reprezintă o condiție de valabilitate a acestora, emitentului unui astfel de act revenindu-i obligația de a indica în mod neechivoc elementele de fapt și de drept care au stat la baza soluției adoptate, atât pentru a putea fi cunoscute de destinatar și în funcție de care să se poată formula eventualele apărări, dar și pentru ca instanța de judecată să poată exercita un control efectiv al legalității actului.

Această condiție e prevăzută în mod expres și în Codul European al Bunei Conduite Administrative și având în vedere dispozițiile art. 49 din Codul de procedură fiscală, se consideră că aceste aspecte sunt de natură a atrage nulitatea relativă și virtuală a actelor administrative fiscale.

2. Sub aspect al dreptului material

Temeiurile de drept invocate, de organele de control pentru reîncadrarea unor operațiuni comerciale au fost prevederile art. 11 alin. 1, art. 7 alin. 2, art. 55 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv art. 7 alin. 2 și 3, art. 11 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

Raportat la aceste temeuri de drept rezultă că organele fiscale și-au întemeiat decizia în mod exclusiv de dreptul la apreciere.

Dreptul de apreciere fiind o excepție de la regula generală trebuie uzitat doar în limitele stricte prevăzute de lege.

Astfel pentru perioada 01.04.2014 - 31.12.2015 actul normativ dădea dreptul organelor fiscale să reîncadreze operațiuni doar pentru stabilirea impozitelor și taxelor suplimentare și nu pentru contribuții.

Acest aspect a fost sesizat și de legiuitor care în Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal dă dreptul organelor fiscale ca în baza reîncadrărilor să poată stabili și cuantumul contribuțiilor sociale obligatorii.

În opinia contestatoarei suntem în situația unui exces de putere deoarece organele fiscale puteau stabili prin reîncadrare doar impozitul pe salarii nu și contribuțiile aferente drepturilor salariale.

Un alt argument invocat în susținere este neretroactivitatea legii, principiu consacrat de dispozițiile art. 15 alin. 2 din Constituție și de art. 6 Noul Cod Civil prin urmare se apreciază că dispozițiile Legii 227/2015, nu pot fi aplicate perioadei 2014 - 2016, ele găsindu-și aplicabilitatea după intrarea în vigoare a legii și numai pentru situațiile factice noi.

Cu referire la situația de fapt, respectiv la contractele de prestări servicii încheiate cu BBB SRL, SC EEE SRL, II FF, GG PFA și II HH, aferent cărora s-au stabilit obligațiile fiscale contestate se susține faptul că singurul motiv pentru care organele fiscale au realizat operațiunea de reîncadrare a fost faptul că reprezentanții ai acestor societăți erau și angajații societății în anumite perioade de timp.

Unul din motivele pentru care aceștia au îndeplinit temporar și calitatea de salariați era acela că societatea era cea care avea contracte de prestări servicii cu parteneri extracomunitari iar deplasarea forței de muncă și prestarea de servicii pe teritoriul aceluia stat putea fi făcută doar în anumite condiții care presupuneau și existența acestor contracte individuale de muncă.

Cu toate acestea substanța operațiunilor și raporturilor juridice dintre societate și persoanele respective era cea constând în contractele de prestări servicii cu societățile (SRL,PFA, II) reprezentate de aceștia, aspect care se poate constata și din structura veniturilor facturate de aceste acestea nefiind venituri constante, egal atribuite pe o perioada determinată de timp.

Cu titlu de exemplu, II FF, GG PFA și II GG au facturat și încasat în luna iunie 2015 fiecare câte ... lei sumă care potrivit susținerilor contestatoarei nu poate reprezenta salarii neavând caracteristicile unor drepturi salariale. De altfel, organele fiscale nici nu au emis dispoziții societăților beneficiare ale contractelor de prestări servicii, pentru reîncadrarea operațiunilor de încasare venituri, având în vedere că aceste societăți, la rândul lor au calculat și plătit impozite și taxe aferente acestor venituri.

Analizând prevederile legale se constată că beneficiarii de venit nu se aflau în vreo relație de subordonare cu societatea contestatoare, societățile prestatoare având alt statut juridic.

În mod fals și neprobat organele fiscale au concluzionat ca societățile prestatoare nu dețineau bază materială proprie pentru prestările de servicii, deoarece textele de lege la care organele fiscale fac trimitere se raportează la persoane fizice și în niciun caz la persoane juridice, ca în cazul de față, și suplimentar nu există vreo notă explicativă a societăților beneficiare din care să rezulte această stare de fapt.

Se apreciază așadar ca organele fiscale în mod arbitrar au reîncadrat relații comerciale de prestări servicii în relații de muncă și în consecință impozitele calculate nu au niciun temei legal.

În susținere sunt invocate prevederile art. 6 alin. 1 și ale art. 55 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 și se consideră că organele de control în analiza efectuată au făcut aprecieri subiective fără a efectua verificări complete a înregistrărilor contabile.

În opinia contestatoarei, organele de inspecție fiscală, în exercitarea dreptului la apreciere au dat dovada de exces de putere, deoarece acestea nu își întemeiază soluția pe texte de lege sau pe situații de fapt ci pe speculații și aprecieri

personale fiind ignorate prevederile art. 6 pct. 2, art. 7 pct. 2, art. 12 alin. 3 și 4, art 13 alin 1-6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. .../....02.2018 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .../....02.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. , au stabilit obligații fiscale contestate în sumă totală de ...lei în următoarea structură:

1 Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor	... lei
2 Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator	... lei
3 Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați	... lei
4 Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator	... lei
5 Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator	... lei
6 Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați	... lei
7 Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	... lei
8 Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați	...lei
9 Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	... lei
10 Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice	... lei

Motivul de fapt invocat de organul fiscal în stabilirea obligațiilor fiscale menționate este determinarea unui fond de salarii suplimentar în sumă de ... lei pentru perioada 01.04.2014-31.12.2016, aferent căruia s-au calculat impozitul pe venit și contribuțiile aferente.

În **Raportul de inspecție fiscală nr. .../....02.2018** care constituie suportul informațional care a stat la baza emiterii deciziei contestate se fac următoarele precizări suplimentare:

Conform documentelor prezentate de societate, în perioada verificată societatea a avut un număr mediu de salariați, astfel:

- În anul 2014 societatea a avut un număr mediu de ... angajați iar la sfârșitul perioadei un număr de .. salariați.

- În anul 2015 societatea a avut un număr mediu de .. angajați iar la sfârșitul perioadei un număr de .. salariați.

-În anul 2016 societatea a avut un număr mediu de .. angajați iar la sfârșitul perioadei un număr de ... salariați.

În urma verificărilor s-au constatat următoarele:

În perioada 2014 – 2016 societatea a înregistrat în contul 628 “cheltuieli cu prestările de servicii executate de terți” prestări de servicii executate de societăți, întreprinderi individuale sau de persoane fizice autorizate care au asociați și administratori persoane care sunt în același timp și salariați ai societății verificate, astfel:

1) de la S.C. BBB S.R.L. :

a) în anul 2014 achiziții în valoare de ... lei reprezentând prestări de servicii de reparații mașini avariate de grindină și servicii demontare autoturisme. Activitatea de reparații mașini avariate de grindină și demontare autoturisme s-a desfășurat în Bulgaria, iar clientul final al S.C. AAA S.R.L. a fost CCC D.O.O. Slovenia, cod valid de TVA Slzz. Facturile fiscale au fost înregistrate astfel:

- în luna septembrie 2014 un număr de 9 facturi în valoare totală de ... lei;
- în luna decembrie 2014 o factura în valoare de ... lei;

Din facturile fiscale emise către S.C. AAA S.R.L. nu rezultă întotdeauna numărul de mașini reparate, prețul pe fiecare mașină avariata. Din cele pe care au fost înscrise informațiile de mai sus rezultă ca au fost prestate servicii la urmatoarele:

- 44 mașini demontate la prețul de ... euro/ buc.
- 10 mașini remediate după grindină la prețul de .. euro/ buc.
- în luna decembrie 2014 există o factură în valoare de ... euro, respectiv ... lei din care nu rezultă numărul de mașini remediate și tariful.

Echipa de inspecție fiscală a efectuat un control inopinat la S.C. BBB S.R.L. , încheindu-se procesul verbal nr. .../...01.2018, ocazie cu care s-au constatat urmatoarele:

- aceasta avea ca asociat unic și administrator pe DD – CNP yyy care era și salariat al societății S.C. AAA S.R.L. la data întocmirii facturilor;
- cheltuielile înregistrate de societate în anul 2014 au fost de .. lei, din care se menționează cheltuieli cu diverse materiale, servicii, dobânzi bancare, etc. Societatea nu a înregistrat cheltuieli de deplasare, diurnă, cazare, bilete de avion, etc.;
- în anul 2014 societatea nu a avut salariați, echipamente tehnologice, mijloace de transport.
- societatea a evidențiat și declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei.

b) în anul 2016 achiziții în valoare de ... lei reprezentând prestări servicii de reparații mașini avariate de grindină efectuate către S.C. AAA S.R.L. Activitatea de reparații mașini avariate de grindină s-a desfășurat în Franța la Lyon, iar clientul final al S.C. AAA S.R.L. a fost EEE Franta, cod valid de TVA FRqqq.

Din facturile fiscale emise către S.C. AAA S.R.L. nu rezultă numărul de mașini reparate, prețul pe fiecare mașină avariata.

În anul 2016 au fost emise un număr de două facturi fiscale astfel:

- factura fiscală nr. .../...11.2016 în sumă de ... euro, respectiv ... lei;
- factura fiscală nr. .../...12.2016 în suma de ... euro, respectiv ... lei.

Din procesul verbal menționat rezultă că :

- cheltuielile înregistrate de societate în anul 2016 au fost de ... lei (cheltuieli cu diverse materiale, servicii, dobanzi bancare, etc.) Societatea nu a înregistrat cheltuieli de deplasare, diurna, cazare, bilete de avion, etc.

- în anul 2016 societatea nu a avut salariați și echipamente de lucru, dar a avut în evidență un mijloc de transport în valoare de .. lei, achiziționat de la S.C. AAA S.R.L., în luna decembrie 2016, respectiv o Skoda Superb .

- societatea a evidențiat și declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei.

2) de la S.C. EEE S.R.L. , C.U.I. 33990320

În anul 2016 S.C. AAA S.R.L. a achiziționat servicii de reparații mașini avariate de grindină în sumă totală de ... lei, respectiv un număr de patru facturi fiscale astfel:

1. Factura fiscală nr. ../...08.2016 în sumă de .. euro, respectiv .. lei, cu mențiunea că această factură fiscală a fost înregistrată în contabilitate în luna septembrie 2016;
2. Factura fiscală nr. ../...09.2016 în sumă de .. euro, respectiv .. lei;
3. Factura fiscală nr. ../...09.2016 în sumă de .. euro, respectiv .. lei;
4. Factura fiscală nr. ../...12.2016 în sumă de ...euro, respectiv ... lei.

Din facturile fiscale menționate mai sus nu rezultă numărul de mașini reparate, prețul pe fiecare mașină avariata, etc.

Activitatea de reparații mașini avariate de grindină s-a desfășurat în Franța la Lyon, iar clientul final al S.C. AAA S.R.L. a fost EEE Franta, cod valid de TVA FRqqq.

Echipa de inspecție fiscală a efectuat un control inopinat la S.C. EEE S.R.L. , încheindu-se procesul verbal nr. .../...01.2018, ocazie cu care s-au constatat următoarele:

- aceasta avea ca asociat unic și administrator pe JJ – CNP iii care era și salariat al societății S.C. AAA S.R.L. la data întocmirii facturilor;

- în anul 2016 societatea nu are în evidență mijloace fixe, echipamente tehnologice, mijloace de transport, singurul activ în evidență fiind un telefon mobil înregistrat în contul 214 "mobilier , birotica";

- societatea nu a avut salariați;

- la data de 31.12.2016 societatea a înregistrat venituri totale de ... lei, pentru care a evidențiat și declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei și cheltuieli de ... lei din care cheltuieli cu deplasările în sumă de ... lei, (cheltuieli efectuate în Franța, respectiv: cu cazarea ...lei, cheltuielile cu alimentele servite în perioada august – octombrie 2016 în sumă de ... lei și cheltuieli cu combustibilul în valoare de ... lei) și cheltuieli cu combustibilul în sumă de ... lei achiziționat în România.

3) de la II FF , CUI : ccc de la care a efectuat achiziții de .. lei, respectiv factura fiscală nr. ../...06.2015. Din studierea dosarului fiscal s-a constatat ca II FF a fost supusă inspecției fiscale ocazie cu care s-a întocmit RIF nr. ../...10.2017. Din acest act de control rezultă următoarele:

- în anul 2015 II FF a avut venituri de .. lei, reprezentând facturi emise către S.C. AAA S.R.L. și cheltuieli de ... lei;

- în anul 2015 organul de control a considerat nedeductibile cheltuieli de .. lei din care ... lei cheltuieli fără documente justificative. Nu au fost înregistrate cheltuieli cu scule pentru tinichigerie;

- societatea a înregistrat cheltuieli cu colaboratorii în suma de .. lei, aceștia fiind persoana fizică GG și societatea NNN S.R.L., asociat și administrator fiind GG.

4) de la GG PFA , CUI : vvv de la care a efectuat achiziții în valoare totală de ... lei, respectiv factura fiscală nr. ../...06.2015. Din studierea dosarului fiscal s-a constatat că GG PFA a fost supusă inspecției fiscale ocazie cu care s-a întocmit RIF nr. ../...12.2017. Din acest act de control rezulta următoarele:

- în anul 2015 PFA GG a avut venituri de ;; lei, reprezentând facturi emise către S.C. AAA S.R.L. și cheltuieli de ... lei;

- în anul 2015 PFA GG a înregistrat cheltuieli cu scule pentru tinichigerie în valoare de ... lei, cheltuieli care au fost considerate nedeductibile de către organul de control din următoarele motive: în baza contractului nr. ../...03.2015 în valoare de ... lei și contractul nr. ../...08.2015 în valoare de ... lei încheiate cu o persoană fizică străină, cetățean italian

conform căruia cel din urma vinde, iar PFA GG cumpără unelte și scule fără a fi întocmite note de intrare – recepție, fără a se face dovada plății, fără a deține factura sau alte documente prevăzute în contract și fără a se face dovada ca sculele au intrat în România ;

- societatea a înregistrat cheltuieli cu colaboratorii în sumă de ... lei, aceștia fiind persoana fizică FF și II FF.

5) de la II GG din , CUI bbb de la care a efectuat achiziții în valoare totală de .. lei, respectiv factura fiscală nr. ../...06.2015;

Referitor la cei trei furnizori menționați mai sus, respectiv II FF, GG PFA și II GG se fac următoarele precizări:

- cei trei furnizori au efectuat lucrări de reparații mașini avariate de grindină, lucrări care s-au efectuat în Monterrey Mexic, iar clientul final al S.C. AAA S.R.L. a fost QQQ din St. Louis, USA ;

- persoanele fizice FF, GG și GG au avut în luna iunie 2015 calitatea de angajați ai societății AAA S.R.L.;

- II FF și GG PFA au emis către S.C. AAA S.R.L. și alte facturi, dar în acele perioade aceștia nu aveau calitatea de angajați ai societății AAA S.R.L.

Având în vedere cele arătate mai sus, în conformitate cu prevederile art. 7, alin (1), punct 2 din Legea nr. 571/2003, art. 7, punct 1 și 2 din Legea nr. 227/2015 organul de control considera ca activitățile desfășurate de furnizorii menționați sunt în realitate activități dependente, din următoarele motive :

- aceștia nu au avut în evidență echipamente de lucru, mijloace de transport cu care să efectueze prestările de servicii ;

- nu au avut salariați care să desfășoare prestările de servicii ;

- în perioada în care au facturat serviciile aceștia erau angajați ai societății AAA S.R.L.;

- cheltuielile cu deplasările, respectiv bilete de avion, cazare, diurna au fost suportate tot de către societatea AAA S.R.L. Se exemplifică cu facturile de transport nr. ../...05.2015 și nr. ../...06.2015 emise de către SC PPP SRL București reprezentând bilete de avion până în Mexic pentru 7 persoane, din care se menționează pe FF, GG și GG.

- societatea AAA S.R.L. a închiriat mijloacele de transport de la SSS din Doha, mijloace de transport puse la dispoziție în diverse locații unde aceasta avea lucrări. Din anexa la contract rezultă ca au fost puse la dispoziția societății verificate mai multe mijloace de transport: în Mexic au fost închiriate un număr de 3 minibus-uri, la Lyon în Franța un număr de 3 estate car, etc ceea ce înseamnă că acestea erau puse la dispoziția prestatorilor de servicii menționați tot de către societatea AAA S.R.L.

În conformitate cu prevederile art. 11, alin (1) din Legea nr. 571/2003 și art. 11, alin (1) din Legea nr. 227/2015, organul de control a reîncadrat tranzacțiile pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, considerând că prestările de servicii executate de societăți, întreprinderi individuale sau de persoane fizice autorizate sunt în realitate venituri de natură salarială obținute de către asociații sau administratorii acestora, platitorul acestor venituri fiind societatea AAA S.R.L.

În vederea stabilirii impozitelor pe venituri din salarii precum și a contribuțiilor datorate bugetului de asigurări sociale, organul de control a procedat astfel:

a) a întocmit noi state de salarii pentru lunile în care consideră că cheltuielile cu prestările de servicii menționate sunt în realitate venituri de natură salarială, astfel:

- luna septembrie 2014 venituri suplimentare în suma de ... lei pentru DD;

- luna decembrie 2014 venituri suplimentare în suma de ... lei pentru DD;

- luna iunie 2014 venituri suplimentare de cate ... lei pentru fiecare din angajații FF, GG si GG;

- luna septembrie 2016 venituri suplimentare în sumă de .. lei pentru KK;

- luna noiembrie 2016 venituri suplimentare în sumă de .. lei pentru DD;

- luna decembrie 2016 venituri suplimentare în sumă de .. lei pentru DD și ... lei pentru KK.

Total venituri considerate de organul de control de natura salariala ... lei.

Organul de control consideră că sumele de mai sus platite de societate sunt de fapt venituri de natură salarială și care ar fi trebuit impozitate atât ca impozit pe venit cât și contribuții și fonduri, conform prevederilor din Codul fiscal.

Temeiul de drept invocat

- *Legea nr. 571/2003*

- *Legea nr. 227/2015.*

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ../...04.2018 reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP - își mențin argumentele și constatările prezentate în actele administrativ fiscale și propun „*respingerea contestației formulată de SC AAA SRL împotriva măsurilor dispuse în Decizia de impunere nr. ../...02.2018 și Raportul de inspecție fiscală nr. ../...02.2018*”. Deasemenea se menționează că în urma încheierii Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, contestate nu a fost întocmită sesizare penală.

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

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr. .. din ...05.2018, s-au solicitat SC AAA SRL copii după contractele de prestări servicii care au fost reîncadrate ca fiind în fapt contracte de muncă prin actele administrativ fiscale contestate și Registrul de evidență al salariațiilor din perioada analizată. Cu adresa nr. ../...05.2018, înregistrată la DGRFP sub nr. ../...05.2018, societatea contestatoare a transmis parte din documentele solicitate respectiv: Contractul de service încheiat la data de ...09.2014 cu S.C. BBB S.R.L.; Contractul de prestări service nr.01.2016 încheiat cu SC EEE SRL; 19 rapoarte per salariat. În temeiul dispozițiilor art. 77 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare s-a prelungit cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii documentelor solicitate.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează suma totală de ...lei reprezentând: ... lei impozit venituri din salarii și asimilate salariilor și ... lei contribuții la asigurările sociale aferente veniturilor din salarii, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele

juridice nr. .../....02.2018 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. - în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../....02.2018.

În fapt, organele de inspecție fiscală în urma inspecției au constatat o serie de deficiențe cu privire la condițiile impuse de prevederile legale în vigoare pe linie impozit privind veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, cât și deficiențe privind înregistrarea, calcularea și declararea acestora, fapt pentru care au stabilit suplimentar la bugetul general consolidat prin Decizia de impunere nr. .../....02.2018 o sumă totală de ...lei reprezentând:

1. Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor ... lei
2. Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator ... lei
3. Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați ... lei
4. Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ... lei
5. Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ... lei
6. Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ... lei
7. Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator ... lei
8. Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați ...lei
9. Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ... lei
10. Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice ... lei

Petenta contestă în totalitate obligațiile fiscale stabilite suplimentar, considerând netemeinice constatările și actele administrative emise de organele de inspecție fiscală: Decizia de impunere nr. .../....02.2018 și Raportul de inspecție fiscală nr. .../....02.2018, potrivit elementelor de motivare redată în partea I din decizie.

Organele de control au constatat în urma inspecției fiscale, că în perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli cu prestările de servicii executate de terți în valoare totală de ... lei, în baza unor documente emise de societăți (SC BBB SRL, SC EEE SRL), întreprinderi individuale (II FF CUI ddd, II GG CUI bbb) sau de persoane fizice autorizate (GG PFA CUI vvv) care au asociați și administratori persoane care sunt în același timp și salariați ai societății verificate. În timpul inspecției fiscale s-a considerat că activitățile desfășurate de furnizorii menționați sunt în realitate activități dependente motivat de faptul că: persoanele juridice în cauză nu dețineau echipamente de lucru, mijloace de transport, salariați, cu care să poată efectua prestările de servicii, reprezentanții legali ai acestora au fost angajați în perioada în care au facturat serviciile la AAA SRL, cheltuielile cu deplasarea acestora au fost suportate de AAA SRL

În conformitate cu prevederile art 11 alin 1 din Legea 571/2003 și respectiv art. 11 alin 1 din Legea 227/2015, organul de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacțiile pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției considerând că prestările de servicii executate de aceste persoane juridice sunt în realitate venituri de natură salarială obținute

de către asociații sau administratorii acestora, plătitorul acestor venituri fiind AAA SRL.

ASPECTE DE PROCEDURĂ

Prin acțiunea promovată în calea administrativă de atac se susține că deciziei de impunere contestate îi lipsește motivarea în fapt în ceea ce privește modul de stabilire a venitului din salarii suplimentar în cuantum de ... lei, astfel sunt încălcate prevederile art. 46 alin 2 lit e din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală.

Precizările din cuprinsul deciziei de impunere cu privire la aceste obligații fiscale sunt telegrafice, ambigui, generalități (cote) și nu o descriere detaliată a modului în care SC AAA SRL în calitate de contribuabil a efectuat și tratat din punct de vedere fiscal o operațiune patrimonială și prezentarea consecinței fiscale astfel cum prevăd instrucțiunile de completare a formularului.

În opinia societății contestatoare motivarea actelor administrative reprezintă o condiție de valabilitate a acestora, emitentului unui astfel de act revenindu-i obligația de a indica în mod neechivoc elementele de fapt și de drept care au stat la baza soluției adoptate, atât pentru a putea fi cunoscute de destinatar și în funcție de care să se poată formula eventualele apărări, dar și pentru ca instanța de judecată să poată exercita un control efectiv al legalității actului.

Această condiție e prevăzută în mod expres și în Codul European al Bunei Conduite Administrative și având în vedere dispozițiile art. 49 din Codul de procedură fiscală, se consideră că aceste aspecte sunt de natură a atrage nulitatea relativă și virtuală a actelor administrative fiscale.

Potrivit prevederilor art.46 și art. 49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) *Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.*

(3) *Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.*

Analizând decizia de impunere care face obiectul prezentei cauze se reține că aceasta conține atât motivele de fapt cât și temeiul de drept care stau la baza stabilirii obligațiilor fiscale contestate. Astfel la motivul de fapt se precizează că "în perioada 2014 – 2016 societatea a înregistrat în contul 628 cheltuieli cu prestările de servicii executate de terți prestări de servicii executate de societăți, întreprinderi individuale sau de persoane fizice autorizate care au asociați și administratori persoane care sunt în același timp și salariați ai societății verificate cheltuieli în valoare totală de ... lei. Organul de control consideră că sumele plătite de societate sunt de fapt venituri de natură salarială și care ar fi trebuit impozitate atât ca impozit pe venit cât și contribuții și fonduri. "

Temeiul de drept invocat, de organele de control pentru reîncadrarea unor operațiuni comerciale: art. 11 alin. 1, art. 7 alin. 2, art. 55 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv art. 7 alin. 2 și 3, art. 11 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

Se reține că potrivit normelor de drept fiscal decizia de impunere se emite în baza raportului de inspecție fiscală și după cum este precizat și la pct. 6 Dispoziții finale din decizia nr. .../...02.2018 este precizat: "... La prezenta decizie se anexează raportul de inspecție fiscală..." care conține o detaliere a situației de fapt fiscale care a condus la stabilirea obligațiilor fiscale contestate.

Astfel, se constată că aspectele **de procedură invocate** de S.C. AAA SRL. nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, organul de soluționare va proceda la analiza pe fond a contestației.

ASPECTE DE FOND

În speță, prin Decizia de impunere nr./...02.2018 au fost calculate obligații fiscale de către organul de control pentru un fond de salarii suplimentar în sumă de ... lei pentru perioada 01.04.2014-31.12.2016.

În perioada analizată S.C. AAA S.R.L. a efectuat lucrări de reparații a autoturismelor lovite de grindină, respectiv de tinichigerie fără revopsire și a înregistrat cheltuieli cu prestările de servicii executate de terți în valoare totală de ... lei, astfel:

- S.C. BBB S.R.L., a facturat servicii în valoare totală de ... lei (... lei în anul 2014

și ... lei în anul 2016)

- S.C. EEE S.R.L., a facturat în anul 2016 servicii în valoare totală de ... lei
- I.I. FF, a facturat în anul 2015 servicii în valoare totală de .. lei
- I.I. GG, CUI bbb, a facturat în anul 2015 servicii în valoare totală de ... lei
- GG P.F.A., CUI vvv, a facturat în anul 2015 servicii în valoare totală de ... lei.

Organul de inspecție fiscală a considerat că prestările de servicii menționate sunt în realitate venituri de natură salarială motivat de următoarele:

- asociații și administratorii persoanelor juridice furnizoare sunt în același timp și salariați ai societății verificate
- cheltuielile aferente lucrărilor efectuate de acești prestatori au fost suportate de SC AAA SRL
- furnizorii prestărilor de servicii nu au dispus de baza materială pentru efectuarea lucrărilor respectiv echipamente de lucru, salariați, mijloace de transport.

În conformitate cu prevederile art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003 și respectiv art. 11 alin 1 din Legea 227/2015, organul de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacțiile pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției considerând că prestările de servicii executate de aceste persoane juridice sunt în realitate venituri de natură salarială obținute de către asociații sau administratorii acestora, plătitorul acestor venituri fiind AAA SRL.

Prin acțiunea administrativă formulată în calea administrativă de atac se menționează că organul fiscal a efectuat un exces de putere deoarece prevederile legale aplicabile până la data de 31.12.2015 nu dădea posibilitatea pentru reîncadrarea operațiunii pentru stabilirea de contribuții. Cu referire la situația de fapt fiscală respectiv la contractele de prestări servicii încheiate cu SC BBB SRL, SC EEE SRL, II FF, II GG, GG PFA unul din motive pentru care reprezentanții acestora au îndeplinit temporar și calitatea de salariat al AAA SRL era datorită faptului că deplasarea în străinătate pentru efectuarea lucrărilor era condiționată de existența acestor contracte individuală de muncă. În raport cu prevederile legale se reține faptul că beneficiarii de venit nu se aflau într-o relație de subordonare cu societatea contestatoare și suplimentar organul fiscal nu a făcut dovada că societățile prestatoare nu dețineau bază materială proprie pentru efectuarea lucrărilor.

În opinia contestatoarei, organele de inspecție fiscală, în exercitarea dreptului la apreciere au dat dovada de exces de putere, deoarece acestea nu își întemeiază soluția pe texte de lege sau pe situații de fapt ci pe speculații și aprecieri personale fiind ignorate prevederile art. 6 pct. 2, art. 7 pct. 2, art. 12 alin. 3 și 4, art 13 alin 1-6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

În drept, speței îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

► **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aplicabil până la 31.12.2015**

ART. 1 Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

(1) *Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la **art. 2**, care constituie venituri la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj și fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precizează contribuabilii care au obligația să plătească aceste*

impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impuneri.

ART. 7 Definiții ale termenilor comuni

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

ART. 55 Definirea veniturilor din salarii

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, 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.

ART. 296⁴ Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

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

a) veniturile din salarii, 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 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. 296⁵ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

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

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

ART. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

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

(2) *** Abrogat.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a²) 31,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a³) 36,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator.

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;

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

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

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d¹) 0,5% pentru contribuția individuală;

d²) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

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

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

(4) Cotele prevăzute la alin. (3) se pot modifica prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat și prin legea bugetului de stat, după caz, cu excepția cotei contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în cazul șomerilor, prevăzută la **art. 296⁶**, care se suportă integral din bugetul asigurărilor pentru șomaj și se datorează pe toată durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii, conform prevederilor art. 80 alin. (2) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, republicată.

(5) Calculul contribuțiilor sociale individuale se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la **art. 296⁴**, corectată cu veniturile specifice fiecărei contribuții în parte, cu excepțiile prevăzute la **art. 296¹⁵** și, după caz, la **art. 296¹⁶**.

(6) În cazul în care din calcul rezultă o bază de calcul mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut, prevăzut la **art. 296⁴** alin. (3), cota contribuției individuale de asigurări sociale se va aplica asupra echivalentului a de 5 ori câștigul salarial mediu brut, pe fiecare loc de realizare al venitului.

(9) Contribuțiile sociale individuale calculate și reținute potrivit alin. (1) se virează la bugetele și fondurile cărora le aparțin până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.

► **Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016**

ART. 1 - Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

(1) Prezentul cod stabilește: cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la **art. 2** alin. (2), care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora; procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impuneri în aplicare.

ART. 7 - Definiții ale termenilor comuni

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare generatoare de venituri;

2. activitate dependentă la funcția de bază - orice activitate desfășurată în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, declarată angajatorului ca funcție de bază de către angajat; în cazul în care activitatea se desfășoară pentru mai mulți angajatori, angajatul este obligat să declare numai

angajatorului ales că locul respectiv este locul unde exercită funcția pe care o consideră de bază;

3. activitate independentă - orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele criterii:

3.1. persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;

3.2. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;

3.3. riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;

3.4. activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;

3.5. activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;

3.6. persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;

3.7. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii;

ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a 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.

Art. 76 (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. 138 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 (1) „Baza lunară de calcul al contribuției individuale 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. în situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile asupra cărora se datorează contribuția sunt cele prevăzute la art. 145 alin. (1) lit. a);

Art. 156 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 (1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale 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 situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. în 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. 186 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 (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 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. 194 Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este de 0,85%.

Art. 195 (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;

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...

Art. 210 *(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.(...)*

Art. 211 *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.

În speță, din Raportul de inspecție fiscală nr. .../....02.2018 rezultă că SC AAA SRL a realizat venituri din activități de reparații a autoturismelor lovite de grindină, respectiv de tinichigerie fără revopsire pentru efectuarea cărora a încheiat cu diverse persoane juridice contracte de prestări servicii de întreținere și reparații autoturisme.

Organul de inspecție fiscală a considerat că în realitate activitățile desfășurate de SC BBB SRL, SC EEE SRL, II FF, II GG, GG PFA prin reprezentanții săi sunt în realitate activități desfășurate de persoane fizice într-o relație de angajare generatoare de venituri cu SC AAA SRL și pe cale de consecință a reîncadrat cheltuielile cu prestările de servicii în sumă totală de ... lei ca fiind venituri de natură salarială și a stabilit impozit pe venit în cunatum de ... lei și contribuții sociale obligatorii aferente în quantum ... lei.

Codul fiscal reglementează condițiile în care o activitate desfășurată de orice persoană în scopul obținerii de venituri poate fi considerată independentă respectiv dependentă desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare.

Cu referire la argumentul petentei potrivit căruia prevederile normative aplicabile până la 31.12.2015 nu permiteau reîncadrarea operațiunilor în vederea stabilirii contribuțiilor aferente salariilor este contrazis de prevederile art. 7 alin 2.2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil în perioada analizată, prin urmare în mod eronat consideră petenta că organul de inspecție a efectuat un exces de putere.

În exercitarea rolului activ organul fiscal este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale în baza mijloacelor de probă administrate și să adopte

soluția întemeiată pe prevederile legale iar în speță din documentele prezentate de societatea contestatoare precum și din verificările efectuate la parte din furnizorii menționați precum și din datele existente la dosarul fiscal al acestora rezultă că în realitate activitatea desfășurată de acestia este dependentă, iar veniturile încasate sunt venituri de natură salarială.

Prin contestația promovată, petenta nu neagă faptul că reprezentanții furnizorilor menționați au fost și salariații săi în perioada în care au fost emise facturile pentru prestările în cauză, dar în opinia sa acest fapt nu schimbă natura juridică a operațiunii în speță. Argumentul prezentat nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației motivat de faptul că acesta este contrazis de documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv activitatea prestată de prestatorii menționați este potrivit normelor legale anterior citate activitate dependentă motivat de faptul că:

- activitatea s-a realizat prin utilizarea patrimoniului SC AAA SRL fapt care rezultă din constatările efectuate de organul fiscal și din copiile celor două contracte anexate de societatea contestatoare (Contract de service încheiat în data de ...09.2014 cu BBB SRL, Contractul de prestări servicii nr. .../...01.2016 încheiat cu SC EEE SRL)

- plătitorul de venit a suportat în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit.

- în perioada în care au fost facturate prestările în speță reprezentanții legali ai furnizorilor erau și angajați ai societății contestatoare, prin urmare rezultă că beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit.

Și argumentul societății contestatoare potrivit căruia organul fiscal nu a făcut dovada că societățile prestatoare nu dețineau bază materială proprie pentru efectuarea lucrărilor nu are susținere având în vedere precizările organului de inspecție fiscală înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. .../...02.2018 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .../...08.2018 :

- Echipa de inspecție fiscală a efectuat un control inopinat la S.C. BBB S.R.L. , (proces verbal nr. .../...01.2018), ocazie cu care s-a constatat următoarele:

- aceasta avea ca asociat unic și administrator pe DD – CNP yyy care era și salariat al societății S.C. AAA S.R.L. la data întocmirii facturilor;

- cheltuielile înregistrate de societate în anul 2014 au fost de ... lei, iar în anul 2016 au fost de ... lei (cheltuieli cu diverse materiale, servicii, dobânzi bancare, etc.) Societatea nu a înregistrat cheltuieli de deplasare, diurnă, cazare, bilete de avion, etc.;

- în anul 2014 societatea nu a avut salariați, echipamente tehnologice, mijloace de transport.

- în anul 2016 societatea nu a avut salariați și echipamente de lucru, dar a avut în evidență un mijloc de transport în valoare de ... lei, achiziționat de la S.C. AAA S.R.L., în luna decembrie 2016, respectiv o Skoda Superb.

- Echipa de inspecție fiscală a efectuat un control inopinat la S.C. EEE S.R.L. , (proces verbal nr. .../...01.2018), ocazie cu care s-au constatat următoarele:

- aceasta avea ca asociat unic și administrator pe JJ – CNP iii care era și salariat al societății S.C. AAA S.R.L. la data întocmirii facturilor;

- în anul 2016 societatea nu are în evidență mijloace fixe, echipamente tehnologice,

mijloace de transport, singurul activ în evidență fiind un telefon mobil înregistrat în contul 214 "mobilier , birotica";

- societatea nu a avut salariați;

- la data de 31.12.2016 societatea a înregistrat venituri totale de ... lei, pentru care a evidențiat și declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei și cheltuieli de ... lei din care cheltuieli cu deplasările în sumă de ... lei, (cheltuieli efectuate în Franța, respectiv: cu cazarea ...lei, cheltuielile cu alimentele servite în perioada august – octombrie 2016 în sumă de ... lei și cheltuieli cu combustibilul în valoare de ... lei) și cheltuieli cu combustibilul în sumă de ... lei achiziționat în România.

- Din studierea dosarului fiscal s-a constatat ca II FF a fost supusă inspecției fiscale ocazie cu care s-a întocmit RIF nr. /...10.2017. Din acest act de control rezultă următoarele:

- în anul 2015 II FF a avut venituri de ... lei, reprezentând facturi emise către S.C. AAA S.R.L. și cheltuieli de ... lei;

- în anul 2015 organul de control a considerat nedeductibile cheltuieli de ... lei din care ... lei cheltuieli fără documente justificative. Nu au fost înregistrate cheltuieli cu scule pentru tinichigerie;

- societatea a înregistrat cheltuieli cu colaboratorii în suma de ... lei, aceștia fiind persoana fizică GG și societatea NNN S.R.L., asociat și administrator fiind GG.

- Din studierea dosarului fiscal s-a constatat că GG PFA a fost supusă inspecției fiscale ocazie cu care s-a întocmit RIF nr. /...12.2017. Din acest act de control rezulta următoarele:

- în anul 2015 PFA GG a avut venituri de ... lei, reprezentând facturi emise către S.C. AAA S.R.L. și cheltuieli de ... lei;

- în anul 2015 PFA GG a înregistrat cheltuieli cu scule pentru tinichigerie în valoare de ... lei, cheltuieli care au fost considerate nedeductibile de către organul de control din următoarele motive: în baza contractului nr. /...03.2015 în valoare de ...lei și contractul nr. /...08.2015 în valoare de ...lei încheiate cu o persoana fizica străină, cetățean italian conform căruia cel din urma vinde, iar PFA GG cumpără unelte și scule fără a fi întocmite note de intrare – recepție, fără a se face dovada plății, fără a deține factura sau alte documente prevăzute în contract și fără a se face dovada ca sculele au intrat în România ;

- societatea a înregistrat cheltuieli cu colaboratorii în sumă de ... lei, aceștia fiind persoana fizică FF și II FF.

Se reține faptul că II FF și GG PFA au mai emis și alte facturi în alte perioade operațiunile înscrise în acestea nu au fost reîncadrate de organul fiscal prin actele administrativ fiscale, deoarece acestea nu se încadrau conform criteriilor în activități dependente.

Se constată că în mod corect s-a procedat prin Decizia de impunere nr. /...02.2018 la stabilirea unui fond suplimentar de salarii în cuantum de ... lei aferent căruia s-a stabilit și calculat suplimentar:

1 Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor	... lei
2 Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator	... lei
3 Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați	... lei
4 Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator	... lei
5 Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator	... lei
6 Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați	... lei
7 Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	... lei
8 Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați	...lei
9 Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	... lei
10 Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice	... lei

argumentele societății contestatoare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum s-a menționat mai sus acestea nu respectă prevederile legale cu aplicabilitate în perioada supusă analizei.

Având în vedere cele expuse mai sus, faptul că societatea nu contestă modul de calcul al impozitului pe veniturile din salarii și ale contribuțiilor sub aspectul cotelor, însumării produselor dintre baza de calcul și cotele aplicate și nu prezintă în susținere documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, se va face aplicația prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015 care stipulează:

„ 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,”

și urmează a **se respinge contestația ca neîntemeiată** pentru suma totală de ...lei, reprezentând **impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor – ... lei și contribuții aferente drepturilor salariale – ... lei**, în structura redată în precedent.

Pe cale de consecință, pentru considerentele arătate și în temeiul actelor normative în vigoare pentru speța în cauză, coroborate cu prevederile art. 273 și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, **se**

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC AAA SRL, CUI xxx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. .../....02.2018, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P , în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../....02.2018 pentru suma totală de ...lei, reprezentând:

1 Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor	... lei
2 Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator	... lei
3 Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați	... lei
4 Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator	... lei
5 Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator	... lei
6 Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați	... lei
7 Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	... lei
8 Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați	...lei
9 Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	... lei
10 Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice	... lei

În temeiul art. 273, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate și poate fi atacată la instanța de contencios competentă, în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,