

DECIZIA nr. 520/2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 5, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 5 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 5, comunicata in data de **02.09.2010**, din totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa, societatea contestand numai urmatoarele obligatii de plata:

- x lei - impozit pe veniturile din salarii;
- x lei - accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- x lei - CAS datorata de angajator;
- x lei - accesorii aferente CAS datorata de angajator;
- x lei - CAS retinuta de la asigurati;
- x lei - accesoriile aferente CAS retinuta de la asigurati;
- x lei - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- x lei - accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- x lei - contributia de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- x lei - accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- x lei - CASS datorata de angajator;
- x lei - accesorii aferente CASS datorata de angajator;
- x lei - CASS retinuta de la asigurati;
- x lei - accesorii aferente CASS retinuta de la asigurati;
- x lei - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale;
- x lei - accesorii aferente contributiei de asigurare pentru accidente (...);
- x lei - contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- x lei - accesoriile aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- x lei - contributia la FNUASS;
- x lei - accesorii aferente contributiilor la FNUASS;
- x lei - contributia la fondul pentru handicapati;
- x lei - accesorii aferente contributiei la fondul pentru handicapati.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Societatea contesta si Procesul-verbal nr. X.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Are ca obiect principal de activitate "alte activitati postale si de curier".

Organele de inspectie fiscala au recalificat veniturile obtinute de diversi prestatori in baza conventiilor civile incheiate cu contestatara, considerand ca acestia nu au desfasurat o activitate independenta, astfel incat aceste venituri ar reprezenta venituri de natura salariala.

A. Aceasta recalificare este neintemeiata si nelegala avand in vedere urmatoarele:

- pct. 67 din HG nr. 44/2004 nu este aplicabil conventiilor civile incheiate de catre societate, deoarece se refera numai la veniturile de natura salariala prevazute la art. 55 din Codul fiscal;

- Codul fiscal (art. 52 lit. d) califica expres veniturile obtinute in baza conventiilor civile ca fiind venituri din activitati independente.

Interpretarea logica si gramaticala a pct. 67 din HG nr. 44/2004 este urmatoarea:

- este o aplicare numai a art. 55 din Codul fiscal, care se refera la venituri de natura salariala si a art. 52, care se refera la conventiile civile;

- veniturile de natura salariala se impart in doua categorii: venituri din activitati dependente si venituri din activitati independente;

- veniturile de natura salariala vor putea fi considerate ca fiind venituri din activitati dependente doar daca sunt indeplinite criteriile indicate la pct. 67;

- criteriile indicate la pct. 67 trebuie indeplinite in mod cumulativ pentru a determina calificarea veniturilor drept venituri din activitati independente.

Niciunul dintre criteriile mentionate nu se aplica situatiei conventiilor civile incheiate de societate.

1. Referitor la faptul ca partile care intra in relatia de munca, denumite angajator si angajat stabilesc de la inceput felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii:

In relatia dintre contestatara si prestatori nu a existat in niciun moment o relatie de subordonare, astfel ca nu s-au predeterminat niciodata:

- felul activitatii (in conventii s-a precizat doar obiectul contractului, insa acest lucru este obligatoriu pentru orice contract);

- timpul de lucru (se stabileste doar un interval orar in care prestatorul trebuie sa indeplineasca prestatia, intervalul fiind prevazut in beneficiul destinatarului livrarii si nu al beneficiarului sau al prestatorului);

- locul desfasurarii activitatii (in contracte se mentioneaza ca atat ridicarea, cat si distribuirea materialelor promotionale trebuie sa se realizeze intr-un perimetru determinat; este total nepotrivit sa se sustina ca respectivii prestatori

aveau locul de munca cartierul Drumul Taberei sau cartierul Titan; activitatea de ridicare a unor materiale de la sediul societatii si de distribuire a acestora intr-un perimetru dat, nu poate echivala cu prestarea unei munci, in sensul Codului muncii si nici nu poate fi incadrata ca activitate dependenta.

2. Referitor la faptul ca partea care utilizeaza forta de munca pune la dispozitia celeilalte parti mijloacele de munca, cum ar fi: spatii cu inzestrare corespunzatoare, imbracaminte speciala, unelte de munca si altele asemenea:

Societatea nu a pus la dispozitia prestatorilor niciunul dintre elementele mentionate.

3. Referitor la faptul ca persoana care activeaza contribuie numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea ei intelectuala, nu si cu capitalul propriu si la faptul ca platitorul de venituri de natura salariala suporta cheltuielile de deplasare in interesul serviciului angajatului:

Nici aceste conditii nu sunt indeplinite, deoarece toti prestatorii din conventii si-au platit singuri toate cheltuielile de transport.

Deplasarea acestora se putea face cu orice mijloace de care ar fi dispus acestia.

Societatea nu a platit si nici nu a intentionat sa plateasca prestatorilor indemnizatii de delegare-detasare, indemnizatii de concediu de odihna ori indemnizatii pentru incapacitate temporara de munca.

4. Referitor la faptul ca persoana care activeaza lucreaza sub autoritatea unei alte persoane si este obligata sa respecte conditiile impuse de aceasta, conform legii:

Prestatorii nu si-au desfasurat activitatea sub autoritatea niciunei alte persoane, existand doar obligatia lor de a indeplini prestatia prevazuta in conventia civila.

Criteriile de mai sus trebuie indeplinite cumulativ pentru ca veniturile obtinute din astfel de activitati sa fie considerate venituri din activitati dependente.

B. Contestatara a calculat, retinut si declarat impozitul pe conventii civile in procent de 16% la AFP Sector 5, respectand in totalitate dispozitiile art. 52 alin. 1 lit. d din Codul fiscal.

C. Nu exista niciun text de lege care sa dea inspectorilor fiscali dreptul de a recalifica veniturile in speta, dispozitiile art. 11 din Codul fiscal nefiind aplicabile in cauza, deoarece nu este vorba de o tranzactie in sensul urmarit de Codul fiscal.

D. OUG nr. 58/2010 nu are efecte retroactive.

In concluzie, contestatara solicita desfiintarea deciziei de impunere contestata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 5 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, societatea contestand obligatii de plata in suma totala de X lei.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale este 22.11.2007 - 31.08.2009.

Obiectul principal de activitate al societatii il constituie "alte activitati postale si de curier".

3.1 Referitor la impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de X lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de X lei, in conditiile in care, pe de-o parte activitatea desfasurata de prestatorii de servicii in baza contractelor civile incheiate cu contestatara coincide cu obiectul principal de activitate al acesteia, iar pe de alta parte pentru sumele platite in baza acestor contracte nu face dovada sunt indeplinite criteriile legale privind exercitarea unei activitati independente.

In fapt, in perioada 01.02.2008 - 31.08.2009, **SC X SRL** a incheiat contracte civile de prestari servicii cu diverse persoane fizice, inregistrate in contabilitate in contul 621 "cheltuieli cu colaboratori".

Contractele respective nu au fost inregistrate la ITM Bucuresti.

Pentru veniturile achitate colaboratorilor in baza contractelor civile incheiate, societatea a calculat, retinut si declarat impozitul aferent in procent de 16%.

Referitor la conventiile civile al caror obiect il constituie: distribuire de materiale publicitare, verificare si control, manipulare, colectare si inregistrare date din teren, organele de inspectie fiscala au constatat ca sunt indeplinite criteriile prevazute la pct. 67 din HG nr. 44/2004, cu privire la veniturile de natura salariala.

Urmare recalificarii veniturilor respective platite de societate in perioada 01.02.2008 - 31.08.2009, AFP sector 5 a stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X o diferenta de impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de X lei.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 7 alin. 1, art. 46 alin. 1, art. 52, art. 55, art. 78 si art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 18, 19, 66¹ si 67 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

"Art. 7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu exceptia titlului VI, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

2. activitate dependenta - orice activitate desfasurata de o persoana fizica într-o relatie de angajare; (...)

4. activitate independenta - orice activitate desfasurata cu regularitate de catre o persoana fizica, alta decât o activitate dependenta."

(2) Criteriile care stabilesc daca o activitate desfasurata de o persoana fizica reprezinta o activitate dependenta sau independenta sunt prevazute în norme.

“**Art. 46.** - (1) **Veniturile din activitati independente** cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere si veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, realizate în mod individual si/sau într-o forma de asociere, inclusiv din activitati adiacente. “

Norme metodologice:

“**18.** Se supun impozitului pe veniturile din activitati independente persoanele fizice care realizeaza aceste venituri în mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea desfasurarii de activitati în scopul obtinerii de venit, asociere care se realizeaza potrivit dispozitiilor legale si care nu da nastere unei persoane juridice.

19. Exercitarea unei activitati independente presupune desfasurarea acesteia în mod obisnuit, pe cont propriu si urmarind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existenta unei activitati independente sunt: libera alegere a desfasurarii activitatii, a programului de lucru si a locului de desfasurare a activitatii; riscul pe care si-l asuma întreprinzatorul; activitatea se desfasoara pentru mai multi clienti; activitatea se poate desfasura nu numai direct, ci si cu personalul angajat de întreprinzator în conditiile legii.”

Codul fiscal:

“**Art. 52.** - (1) Platorii urmatoarelor venituri au obligatia de a calcula, de a retine si de a vira impozit prin retinere la sursa, reprezentând plati anticipate, din veniturile platite:

(...) d) venituri din activitati desfasurate în baza contractelor/conventiilor civile încheiate potrivit Codului civil, altele decât cele mentionate la art. 78 alin. (1) lit. e).”

Norme metodologice:

“**66¹.** Persoanele fizice care realizeaza venituri din activitati desfasurate pe baza contractelor/conventiilor civile, încheiate potrivit Codului civil au dreptul sa opteze, pentru impunerea venitului brut cu cota de 16%, impozitul fiind final, potrivit art. 78 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.”

Codul fiscal:

“**Art. 55.** - (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca.

Norme metodologice:

“**67. Veniturile de natura salariala** prevazute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activitati dependente, **daca sunt îndeplinite urmatoarele criterii:**

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

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

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

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

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

Codul fiscal:

“**Art. 78.** - (1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

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

“**Art. 79.** - (1) Impozitul pe venit se calculează prin retenere la sursă la momentul plății veniturilor de către platitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

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

În ceea ce privește persoanele care prestează munca în temeiul unei convenții civile, trebuie subliniat că aceste convenții prezintă particularități și caracteristici distincte, total diferite față de cele pe baza de contracte individuale de muncă, încheiate în conformitate cu prevederile Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare.

Convențiile civile se încheie pe un lucru determinat, astfel cum reglementează art. 962 - 965 din Codul civil, ca un raport juridic de a da sau de a face, adică de realizare a unui produs, de executare a unei lucrări sau de prestare a unui serviciu, și nu pe timp, perioadă de muncă. În același sens, încheierea convențiilor civile pentru prestarea unor activități se realizează numai cu respectarea condițiilor universale valabile care stau la încheierea oricărei convenții civile, respectiv:

- realizarea activității să fie cu caracter ocazional, întâmplător conjunctural și uneori, urgent;

- activitatea respectiva sa nu fie inscrisa in obiectul de activitate al unitatii si nici prevazuta a se realiza prin posturile cuprinse in statul de functii al unitatii;

- pentru o asemenea activitate nu se poate stabili cu exactitate perioada, timpul de munca (destul de diferit de la un executant la altul), calificarea executantului (in special pe baza de diplome care pentru unele activitati, nu sunt edificatoare), mijloacele de realizare si alte asemenea elemente;

- pentru realizarea unei asemenea activitati nu se justifica incadrarea de personal cu contract individual de munca, nici chiar cu timp partial pe perioada nedeterminata;

- obiectul conventiei civile consta intr-un raport juridic de a face ceva, fara a se specifica perioada, timpul de munca.

Mai mult, cu privire la legalitatea incheierii de contracte civile de prestari servicii s-a pronuntat si Inspectoratul Teritorial de Munca al Municipiului Bucuresti din cadrul Ministerului Muncii, Familiei si Protectiei Sociale, Inspectia Muncii, prin adresa nr. x:

“Intre contractele individuale de munca si conventiile civile de prestari servicii exista deosebiri de fond.

Conventiile civile pot fi incheiate potrivit normelor dreptului comun numai pentru activitati care au caracter ocazional (de circumstanta), exclud subordonarea prestatorului muncii fata de beneficiarul acesteia, se realizeaza uno ictu (dintr-o data).

Existenta oricarui element din cele mentionate anterior ne arata ca suntem in afara unui raport de munca, deci ca se poate incheia o conventie civila, asa cum evident inexistentia lor arata contrariul.

Trasatura proprie, fundamentala, caracteristica si determinanta a raportului de munca, care asa cum am aratat, se exclude pentru raportul juridic civil, este constituita de relatia de subordonare existenta intre subiectele acestui raport, in sensul ca persoana care presteaza munca este subordonata celui alt subiect al raportului juridic de munca.

Consecinta subordonarii, sub aspectul obiectului si continutului raportului juridic de munca, consta in aceea ca, cel ce angajeaza stabileste programul si locul de munca al personalului sau avand, in acelasi timp, dreptul de a-i da indicatii generale sau amanuntite cu privire la modalitatile realizarii sarcinilor de serviciu. In esenta, subordonarea consta in dreptul exclusiv al angajatorului de a organiza in conditiile legii, munca salariatului in colectivul sau.

Salariatul nu poate refuza indeplinirea sarcinilor de serviciu, chiar daca sub aspectul oportunitatii, eficientei economice, interesul serviciului, indicatiile nu ar reprezenta solutia optima ori ar fi gresite.

Subordonarea caracteristica pentru raportul juridic de munca implica incadrarea in colectivul de munca al unui angajator determinat intr-o anumita structura organizatorica si intr-o anumita ierarhie functionala.

In concluzie, in situatia in care nu sunt intrunite conditiile pentru incheierea unei conventii civile, iar partile convin stabilirea de raporturi juridice, actul juridic nu poate fi decat un contract individual de munca, incheiat cu respectarea prevederilor Legii nr. 53/2003 Codul muncii, modificata si completata.”

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. X, rezulta urmatoarele:

1. - In perioada verificata, **SC X SRL** a desfasurat urmatoarele activitati: prestarea de servicii de management al expeditiei directe si de servicii de distributie adresata a diverselor materiale, in baza contractelor incheiate cu diverse societati (SC x SRL) si furnizarea de servicii de distributie neadresata in cutiile postale sau in locurile special amenajate in baza contractelor incheiate cu x SRL, SC x SRL.

2. - In acest sens a incheiat contracte de prestari servicii si management postal pentru furnizarea de servicii de distributie adresata si neadresata cu societatile mai sus mentionate;

de exemplu: contractul nr. x incheiat cu x SRL:

- obiectul contractului: "furnizarea de servicii de distributie neadresata (...);

- obligatiile partilor: "prestatorul are urmatoarele obligatii: sa receptioneze si sa depoziteze materialele de la beneficiar sau de la reprezentantul autorizat al acestuia pe baza de proces-verbal de receptie; **sa distribuie materialele in locatiile, in cantitatile si in termenele agreate cu beneficiarul** (...); sa intocmeasca rapoarte la finalizarea distributiilor pe care sa le remita beneficiarului";

- beneficiarul are urmatoarele obligatii: sa trimita prestatorului o comanda de executie (...) care trebuie sa cuprinda: **informatii legate de data, ora si locul livrarii materialelor**; cantitatea livrata; greutatea unitara a materialului publicitar; data inceperii campaniei de distributie; **localitatile/zonele de distributie**; (...); **sa livreze materialul publicitar in cantitatile si la termenele stabilite cu prestatorul, precum si la destinatiile corespunzatoare** pentru fiecare comanda in parte";

- termene de executie: "distributia materialelor pentru fiecare comanda in parte se va finaliza in termen de 3,5 zile lucratoare in cazul serviciilor drop mail (...).

3. - Contestatara in calitate de prestator a asigurat distribuirea materialelor publicitare in locatiile, in cantitatile si in termenele agreate cu beneficiarul si a intocmit rapoarte la finalizarea distributiilor pentru fiecare locatie (magazin, oras) a beneficiarului.

4. - Asa cum reiese din statele de plata inregistrate la ITM, contestatara a avut pe perioada supusa verificarii salariati permanenti care au ocupat urmatoarele posturi: manager proiect, asistent manager, director comercial, directori regionali, coordonatori zonali, reprezentanti locali, sefi de echipa.

5. - Pentru posturile de distribuitori de materiale publicitare **nu a avut salariati permanenti**, ci in vederea desfasurarii acestei activitati a incheiat contracte civile de prestari servicii cu diverse persoane fizice, iar pentru veniturile platite acestor persoane a calculat, retinut si declarat impozitul aferent in procent de 16%, conform art. 79 din Codul fiscal.

De exemplu, contractul de prestari servicii nr. x din 14.06.2009 incheiat cu doamna x, in calitate de prestator:

- obiectul contractului: "**distribuire de materiale publicitare**";

- obligatiile beneficiarului: "(...) sa asigure conditii necesare desfasurarii activitatii si sa puna la dispozitia prestatorului toate documentele necesare executarii prezentului contract (...);"

- obligatiile prestatorului: "**sa execute la termenul si in conditiile de calitate stabilite de beneficiar (...); sa prezinte la solicitarea beneficiarului situatia/stadiul indeplinirii serviciilor prin predarea rapoartelor specifice serviciilor prestate; sa se asigure ca informatiile din fisa de activitate ocazionala sunt corecte si sa semnaleze eventualele neconcordante pana in data de 20 a lunii pentru serviciile prestate in perioada 1 - 15 ale lunii respective si pana in 5 ale lunii urmatoare pentru serviciile prestate in perioada 16 - 31 ale lunii precedente (...);**

- reguli de distributie: "**distributia se va face numai la adresele si pe arterele indicate de reprezentantii beneficiarului; prestatorul va distribui numai la adresele indicate in raportul de distributie; este interzisa: distributia materialelor publicitare la o alta adresa** decat cele indicate de reprezentantii beneficiarului si mentionate in raportul de distributie;"

- controlul distributiei: "**activitatea de distribuire a materialelor publicitare in cutiile postale este monitorizata permanent de beneficiar** printr-o serie de metode prin intermediul carora se poate stabili modul in care se realizeaza distributia de catre prestator. **Beneficiarul realizeaza controlul cu persoane desemnate care nu participa la distributie avand exclusiv functia de control, precum si prin alte metode.** In cazul persoanelor desemnate care efectueaza controlul, acestea supravegheaza atat activitatea de ansamblu a echipei, cat si a fiecarui prestator in parte (...);

- raspunderea prestatorului. penalitati: "10,00 ron **pentru fiecare intarziere si/sau nerespectare traseu** (...); 100 ron pentru fiecare rucsac pierdut (**prestatorii pot primi un rucsac** (...)); 200,00 ron pentru fiecare carucior pierdut (**prestatorii pot primi un carucior** (...))."

Fata de cele mai sus prezentate se retine ca, in speta, **activitatea desfasurata de prestatorii de servicii in baza contractelor civile incheiate cu contestatara coincide cu obiectul principal de activitate al acesteia**, ceea ce contravine dispozitiilor Codului civil, iar sumele platite nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi incadrate in categoria veniturilor din activitati independente, avand in vedere urmatoarele aspecte:

1. - exercitarea activitatii de distribuire de materiale publicitare de catre diversele persoane fizice contractate **nu presupune** desfasurarea acesteia în mod obisnuit, pe cont propriu si urmarind un scop lucrativ, in contracte neexistand nicio mentiune cu privire la aceste aspecte;

2. - prestatorii **nu au dreptul de a alege liber** modalitatea de desfasurare a activitatii, programul de lucru si locul de desfasurare a activitatii; mai mult, potrivit clauzelor contractuale, acestia sunt monitorizati/controlati/supervizati permanent de persoane cu atributii de control din cadrul societatii contestatare si au obligatia de a executa contractul la termenul si in conditiile de calitate stabilite de beneficiar, sa prezinte la solicitarea beneficiarului situatia/stadiul indeplinirii serviciilor prin predarea rapoartelor specifice serviciilor prestate si sa prezinte o serie de informatii numai intr-un anumit interval al lunii de raportare; in ceea ce priveste locul de desfasurare al activitatii, acesta este cert, distributia efectuandu-se numai la adresele si pe arterele indicate de reprezentantii beneficiarului, fiind interzisa

distributia materialelor publicitare la o alta adresa decat cele indicate de reprezentantii beneficiarului si mentionate in raportul de distributie;

3. - societatea nu face dovada ca prestatorii desfasoara activitatea de distributie materiale publicitare **pentru mai multi clienti**;

4. - prestatorul **desfasoara activitatea numai direct**, fara personal angajat de acesta în conditiile legii; mai mult potrivit clauzelor contractuale, are obligatia de a nu permite tertilor sa aiba acces la informatiile confidentiale.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contestatarei privind respectarea in totalitate a dispozitiilor art. 52 alin. 1 lit. d din Codul fiscal, cata vreme nu a tinut cont si de obligativitatea indeplinirii conditiilor legale privind exercitarea unei activitati independente.

Prin urmare, niciunul dintre argumentele contestatarei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei cu privire la neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la pct. 67 din HG nr. 44/2004, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la obligativitatea indeplinirii cumulative a conditiilor prevazute la pct. 67:

Desi acest aspect nu este stipulat expres de legiuitor, societatea indeplineste in integralitate conditiile enumerate la pct. 67.

2. Referitor la indeplinirea conditiei privind faptul ca partile care intra in relatia de munca, denumite angajator si angajat stabilesc de la inceput felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii:

Contrar sustinerilor sale, asa cum rezulta din clauzele contractuale mai sus analizate, in relatia dintre contestatara si prestatori a existat permanent o relatie de subordonare, aceasta fiind expres stipulata in contract, prestatorii fiind continuu monitorizati/controlati/supervizati de persoane cu atributii de control din cadrul societatii contestatare.

De altfel, felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii sunt clar stabilite de **SC X SRL**, distribuirea materialelor publicitare neputandu-se realiza decat la adresele indicate de beneficiar si in intervalul de timp clar stabilit in contract.

Cu privire la afirmatia societatii potrivit careia "este nepotrivit sa se sustina ca respectivii prestatori aveau locul de munca cartierul Drumul Taberei sau cartierul Titan", cata vreme acestia desfasoara activitate de teren, intr-un perimetru bine delimitat (numai pe anumite strazi si la anumite adrese), si nu la sediul beneficiarului.

3. Referitor la indeplinirea conditiei privind partea care utilizeaza forta de munca care pune la dispozitia celeilalte parti mijloacele de munca, cum ar fi: spatii cu inzestrare corespunzatoare, imbracaminte speciala, unelte de munca si altele asemenea:

Contrar sustinerilor sale, asa cum rezulta din clauzele contractuale mai sus prezentate, societatea pune la dispozitia prestatorilor rucsace si carucioare pentru transportul materialelor publicitare. In speta nu poate fi vorba de punerea la dispozitia acestora a spatiilor cu inzestrare corespunzatoare, cata vreme activitatea desfasurata este activitate de teren si nu poate fi vorba nici de acordarea de

imbracaminte speciala, cata vreme activitatea nu se desfasoara in conditii speciale sau dificile, nefiind necesara o tinuta obligatorie.

4. Referitor la indeplinirea conditiei privind persoana care activeaza ce contribuie numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea ei intelectuala, nu si cu capitalul propriu si privind platitorul de venituri care suporta cheltuielile de deplasare ale angajatului:

Contrar sustinerilor sale, asa cum rezulta din clauzele contractuale mai sus prezentate si cum deja a fost aratat anterior, distribuitorii de materiale publicitare contribuie numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea lor intelectuala si nicidecum nu contribuie cu capital propriu.

In ceea ce priveste suportarea sau nu de catre platitorul de venituri a cheltuielilor de deplasare, nu reprezinta o conditie obligatorie pentru ca o activitate sa fie considerata dependenta/independenta, alte elemente fiind avute in vedere la incadrarea juridica a unei relatii contractuale existenta intre doua parti.

Mai mult, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei *“in perioada verificata a avut incheiate contracte de prestari servicii in toate localitatile unde societatea are puncte de lucru si nu au existat detasari sau deplasari.”*

5. Referitor la indeplinirea conditiei privind persoana care activeaza care trebuie sa lucreze sub autoritatea unei alte persoane, fiind obligata sa respecte conditiile impuse de aceasta, conform legii:

Contrar sustinerilor sale, asa cum rezulta din clauzele contractuale si cum deja a fost aratat anterior, prestatorii nu au dreptul de a alege liber modalitatea de desfasurare a activitatii, programul de lucru si locul de desfasurare a activitatii; sunt monitorizati/controlati/supervizati permanent de persoane cu atributii de control din cadrul societatii contestatare; au obligatia de a executa contractul la termenul si in conditiile de calitate stabilite de beneficiar, de a prezenta la solicitarea beneficiarului situatia/stadiul indeplinirii serviciilor prin predarea rapoartelor specifice serviciilor prestate; distributia se efectueaza numai la adresele si pe arterele indicate de reprezentantii beneficiarului, fiind interzisa distributia materialelor publicitare la o alta adresa decat cele indicate de reprezentantii beneficiarului si mentionate in raportul de distributie; etc.

Mai mult, asa cum inclusiv Inspectoratul Teritorial de Munca al Municipiului Bucuresti din cadrul Ministerului Muncii, Familiei si Protectiei Sociale, Inspectoria Muncii, a subliniat prin adresa nr. x, consecinta subordonarii consta in aceea ca, **SC X SRL** stabileste programul si locul de munca al personalului si, in acelasi timp, are dreptul de a-i da indicatii generale sau amanuntite prestatorului cu privire la modalitatile realizarii sarcinilor de serviciu. In esenta, subordonarea consta in dreptul exclusiv al contestatarei de a organiza in conditiile legii, munca prestatorului in colectivul sau.

De altfel, prestatorii nu pot refuza indeplinirea sarcinilor de serviciu, acestia fiind incadrati intr-o anumita ierarhie functionala, respectiv structura organizatorica a societatii; activitatea prestatorilor este subordonata sefilor de echipa, coordonatorilor zonali si este controlata de controlori, atat in timpul distributiei, cat si dupa finalizarea acesteia.

Fata de cele mai sus prezentate se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la recalificarea veniturilor platite de **SC X SRL** in baza contractelor civile de prestari servicii, avand in vedere ca:

- aceste venituri nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi incadrate in categoria veniturilor obtinute din activitati independente, prevazute la pct. 19 (art. 46) din HG nr. 44/2004;

- aceste venituri indeplinesc in integralitate conditiile legale prevazute la pct. 67 (art. 55) din HG nr. 44/2004, desi nu este obligatorie indeplinirea cumulativa a acestora;

- nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea constatata, desi cunostea pozitia organelor de inspectie fiscala.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici invocarea de catre contestatara a faptului ca nu exista niciun text de lege care sa dea inspectorilor fiscali dreptul de a recalifica veniturile in speta, intrucat:

- dispozitiile art. 11 din Codul fiscal, potrivit carora *"la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei"* sunt perfect aplicabile in speta (contractele civile de prestari servicii incheiate intre societate si diverse persoane fizice), tinand cont de faptul ca, atat in acceptia Codului fiscal, cat si in sens general, notiunea de "tranzactie" se refera la conventia incheiata între doua sau mai multe parti, prin care se transmit anumite drepturi, se face un schimb comercial etc.;

- in speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 6 si art. 7 alin. 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 6.1. din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050/2004, potrivit carora:

Codul de procedura fiscala:

"Art. 6 - Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza."

Norme metodologice:

"6.1. În aprecierea unei situatii fiscale asupra careia urmeaza a lua o decizie, organul fiscal va determina starile de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege."

Codul de procedura fiscala:

"Art. 7 - (2) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz."

Totodata, precizarea societatii referitoare la neretroactivitatea dispozitiilor OUG nr. 58/2010 nu prezinta relevanta in solutionarea cauzei, aceste prevederi legale nefiind aplicabile in speta.

Se retine si faptul ca **SC X SRL** face confuzie intre “veniturile din activitati dependente” si “veniturile din activitati independente” considerand ca ambele sunt venituri de natura salariala, acestea fiind notiuni total diferite, reglementate distinct de Codul fiscal, respectiv cap. II “Venituri din activitati independente” si cap. III “Venituri din salarii”. De altfel, organele de inspectie fiscala au facut clar distinctia intre veniturile din activitati independente si veniturile din activitati dependente, asa ca nici nu poate fi vorba ca veniturile obtinute in baza conventiilor civile provin in acelasi timp atat din venituri din activitati independente, cat si din activitati dependente.

Afirmatiile contestatarei potrivit carora relatia contractuala dintre aceasta si prestatorii de servicii nu a fost niciodata una de munca, intentia partilor fiind aceea de a avea un raport de drept civil, nu se pot retine in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere urmatoarele:

Potrivit art. 942 din Codul civil “*Contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânsii un raport juridic*” si, in principiu, incheierea oricarui contract este libera potrivit principiului libertatii de vointa in materia contractelor **insa acest principiu trebuie inteles ca nu este vorba de o libertate in general, ci de o libertate pe care o conditioneaza si o determina viata sociala pe de o parte si dispozitiile cuprinse in normele legale pe de alta parte.**

Astfel, potrivit art. 5 din Codul civil “*Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare*)*, la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri” or, potrivit dispozitiilor Legii nr. 53/2003 si Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, acte normative care prin domeniul de reglementare, intereseaza ordinea publica, vointa legiuitorului a fost aceea de a impune o anumita conduita agentilor economici astfel incat partile sa-si conformeze activitatea fata de niste prevederi contractuale existente, iar vointa juridica care sta la baza contractului trebuie sa se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate si nu sa deroge de la acestea.

Ca urmare, societatea nu poate sa incheie conventii civile pentru servicii ce fac obiectul activitatii sale principale si pentru care nu poate sa demonstreze ca sunt indeplinite criteriile legale privind exercitarea unei activitati independente.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** pentru impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de X lei.

3.2 Referitor la majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii in suma de X lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata majorari de intarziere (aferente impozitului pe veniturile din salarii) in suma de X lei, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand impozit pe veniturile din salarii in suma de X lei, iar, pe de alta parte, societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat majorarile de intarziere contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X, s-au stabilit in sarcina societatii majorari de intarziere in suma de X lei aferente impozitului pe veniturile din salarii in suma de X lei. Accesoriile au fost calculate de la data scadentei pana la data de 25.08.2010.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere."

"Art. 120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

Articolele de mai sus au fost modificate prin art. I, pct. 9 din O.U.G. nr. 39/2010, dupa cum urmeaza:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de intarziere."

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv".

"Art. 120' - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere, iar incepand cu data intrarii in vigoare a OUG nr. 39/2001, se datoreaza atat dobanzi, cat si penalitati de intarziere.

Referitor la suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii in suma de X lei, individualizata prin Decizia de

impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X, se retine ca stabilirea de accesorii in sarcina societatii, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe veniturile din salarii in suma de X lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, rezulta ca **SC X SRL** datoreaza si suma de X lei, cu titlu de majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

3.3. Referitor la contributiile sociale in suma de X lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal in sarcina societatii contributiile sociale si accesoriile aferente acestora, in conditiile in care la pct. 3.1 din prezenta decizie s-a retinut ca baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii a fost legal majorata urmare inspectiei fiscale, iar in cazul salariatilor, contributiile sociale se calculeaza asupra veniturilor de natura salariala.

In fapt, urmare a majorarii bazei impozabile a impozitului pe veniturile din salarii cu veniturile platite unor persoane fizice in baza contractelor civile de prestari servicii, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar in sarcina **SC X SRL** prin decizia de impunere nr. X si contributiile sociale aferente, respectiv:

- x lei - CAS datorata de angajator;
- x lei - CAS retinuta de la asigurati;
- x lei - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- x lei - contributia de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- x lei - CASS datorata de angajator;
- x lei - CASS retinuta de la asigurati;
- x lei - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale;
- x lei - contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- x lei - contributia la FNUASS;
- x lei - contributia la fondul pentru handicapati.

In drept, in ceea ce priveste **contributia de asigurari sociale (CAS)** datorata de angajator si retinuta de la asigurati, sunt incidente prevederile art. 18, art. 23 si art. 24 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

"**Art. 18.** - (1) In sistemul public sunt contribuabili, dupa caz:

- a) asiguratii care datoreaza contributii individuale de asigurari sociale;
- b) angajatorii; [..]".

"**Art. 23.** - (1) Baza lunara de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale în cazul asiguratilor o constituie:

- a) salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile si adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de munca, în cazul

asiguratilor prevazuti la art. 5 alin. (1) pct. I, sau veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de asiguratii prevazuti la art. 5 alin. (1) pct. II;

"**Art. 24.** - (1) Baza lunara de calcul, la care angajatorul datoreaza contributia de asigurari sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asiguratii prevazuti la art. 5 alin. (1) pct. I si II."

In ceea ce priveste **contributia de asigurari sociale de sanatate** (CASS) datorata de angajator si retinuta de la asigurati, sunt incidente prevederile art. 257 si art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

"**Art. 257.** - (1) Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).

(2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 6,5%, care se aplica asupra:

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

"**Art. 258.** - (1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asiguratii au obligatia sa calculeze si sa vireze la fond o contributie de 7% asupra fondului de salarii, datorata pentru asigurarea sanatatii personalului din unitatea respectiva.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoana fizica si juridica pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor."

Referitor la **contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator si retinuta de la asigurati**, sunt aplicabile prevederile art. 19, art. 26 si art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

"**Art. 19.** - În sistemul asigurarilor pentru somaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

a) persoanele care desfășoară activitati pe baza de contract individual de munca sau pe baza de contract de munca temporara, în condițiile legii, cu exceptia persoanelor care au calitatea de pensionari(...)"

"**Art. 26.** - Angajatorii au obligatia de a plati lunar o contributie la bugetul asigurarilor pentru somaj, a carei cota se aplica asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj, conform art. 27 alin. (1)."

"**Art. 27.** - (1) Angajatorii au obligatia de a retine si de a vira lunar contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, a carei cota se aplica asupra bazei lunare de calcul, reprezentata de venitul brut realizat lunar, în situatia persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevazute la art. 19."

Cu privire la **contributiile angajatorilor pentru accidente de munca si boli profesionale, pentru concedii si indemnizatii si la fondul de garantare**

pentru plata creantelor salariale, sunt incidente prevederile urmatoarelor acte normative:

Art. 101 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, republicata:

"Art. 101. - (1) Baza lunara de calcul la care angajatorul datoreaza contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale pentru persoanele prevazute la art. 5 si 7 o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar."

si art. 4 din O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 4. - (2) Incepand cu data de 1 ianuarie 2006, *cota de contributie pentru concedii si indemnizatii*, destinata exclusiv finantarii cheltuielilor cu plata drepturilor prevazute de prezenta ordonanta de urgenta, *este de 0,85%, aplicata la fondul de salarii [...]*",

respectiv art. 7 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale:

"Art. 7. - (1) Angajatorii au obligatia de a plati lunar o contributie la Fondul de garantare in cota de 0,25%, aplicata asupra *sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj* realizate de salariatii incadrati cu contract individual de munca, potrivit legii".

Desi contesta contributiile sociale in suma de X lei, care se compun din x lei - CAS datorata de angajator; x lei - CAS retinuta de la asigurati; x lei - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator; x lei - contributia de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati; x lei - CASS datorata de angajator; x lei - CASS retinuta de la asigurati; x lei - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale; x lei - contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale; x lei - contributia la FNUASS; x lei - contributia la fondul pentru handicapati, **SC X SRL** nu aduce niciun argument suplimentar fata de cele prezentate cu privire la reconsiderarea sumelor platite in baza unor contracte civile de prestari servicii.

Fata de prevederile legale de mai sus, avand in vedere ca la pct. 3.1 din prezenta decizie s-a retinut ca sumele platite in baza unor contracte civile de prestari servicii reprezinta in fapt remuneratii de natura salariala, precum si faptul ca societatea nu aduce argumente cu privire la cota de contributii si modul de calcul a acestora, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** pentru contributiile sociale in suma de X lei.

3.4 Referitor la majorarile de intarziere aferente contributiilor sociale in suma de X lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata majorari de intarziere (aferente contributiilor sociale) in suma de X lei, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.3 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand contributii sociale in suma de X lei, iar, pe de alta parte, societatea nu a depus

documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat majorarile de intarziere contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X, s-au stabilit in sarcina societatii majorari de intarziere in suma de X lei aferente contributiilor sociale in suma de X lei. Accesoriile au fost calculate de la data scadentei pana la data de 25.08.2010.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere."

"Art. 120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

Articolele de mai sus au fost modificate prin art. I, pct. 9 din O.U.G. nr. 39/2010, dupa cum urmeaza:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de intarziere."

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv".

"Art. 120' - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere, iar incepand cu data intrarii in vigoare a OUG nr. 39/2001, se datoreaza atat dobanzi, cat si penalitati de intarziere.

Referitor la suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente contributiilor sociale in suma de X lei, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X, se retine ca stabilirea de accesorii in sarcina societatii, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatarei a fost retinut debitul de natura contributiilor sociale in suma de X lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, rezulta ca **SC X SRL** datoreaza si suma de X lei, cu titlu de majorari de intarziere aferente contributiilor sociale, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Avand in vedere cele prezentate la pct. 3.1, 3.2, 3.3 si 3.4 din prezenta decizie, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** pentru suma totala de X lei reprezentand impozit pe veniturile din salarii, contributi sociale si accesorii aferente stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X emisa de AFP Sector 5.

3.5 Referitor la Procesul-verbal nr. X:

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii este organul competent care se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care prin Procesul-verbal nr. X organele de inspectie fiscala nu au dispus diminuarea pierderii fiscale si nici nu au stabilit si individualizat obligatii de plata in sarcina societatii.

In fapt, prin Procesul-verbal nr. X, organele de inspectie fiscala nu au dispus diminuarea pierderii fiscale si nici nu au stabilit si individualizat obligatii de plata in sarcina societatii.

Constatările vizează numai obiectul, termenul, plata și alte clauze ale convenției civile încheiate între **SC X SRL**, în calitate de beneficiar și domnul X, în calitate de prestator.

De asemenea, societatea contestă și Procesul-verbal nr. X emis de AFP Sector 5.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

"Art. 209 - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în

materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, în a caror raza teritoriala își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de pâna la 3 milioane lei;

b) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiei generale a finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, competenta conform art. 36 alin. (3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenti care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestatiile formulate de acestia, ce au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de pâna la 3 milioane lei;

c) Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesoriile acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestatiile formulate de marii contribuabili, precum si cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala, indiferent de cuantum.

(2) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente."

Intrucat prin Procesul-verbal nr. X, organele de inspectie fiscala nu au dispus diminuarea pierderii fiscale si nici nu au stabilit si individualizat obligatii de plata in sarcina societatii, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate împotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector 5 - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al Procesului-verbal nr. X.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7 alin. 1, art. 11, art. 46 alin. 1, art. 52, art. 55, art. 78 si art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 18, 19, 66¹ si 67 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 962 - 965 din Codul civil, art. 18, art. 23 si art. 24 din Legea nr. 19/2000, art. 257 si art. 258 din Legea nr. 95/2006, art. 19, art. 26 si art. 27 din Legea nr. 76/2002, art. 101 din Legea nr. 346/2002, art. 4 din O.U.G. nr. 158/2005, art. 7 din Legea nr. 200/2006, O.U.G. nr. 39/2010, art. 6, art. 7, art. 119, art. 120, art. 205, art. 209, art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat pct. 6.1. din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050/2004

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** pentru suma totala de X lei reprezentand impozit pe veniturile din salarii, contributi sociale si accesorii aferente stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X emisa de AFP Sector 5.

2. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector 5, spre competenta solutionare, capatul de cerere al contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu privire la Procesul-verbal nr. X.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Bucuresti.