

DECIZIA NR.3452

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P. prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de X .

SOCIETATEA X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. si contesta partial actul administrativ respectiv obligatiile fiscale, care se compun din:

- TVA;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat
- contributia individuala la asigurarile sociale de stat
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- impozit pe veniturile din salarii;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei, iar contestatia formulata impotriva acestui act administrativ fiscal a fost depusa la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actului administrativ fiscal cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA, contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, contributia individuala la asigurarile sociale de stat, contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate, contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate, contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale, impozit

pe veniturile din salarii, pentru urmatoarele motive:

A). In ceea ce privesc aspectele de nelegalitate ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine:

1).In perioada controlului, inspectorii fiscali au solicitat reprezentantilor legali ai societatii o serie de informatii, informatii care le-au fost furnizate insa acestia au apreciat ca informatiile prezentate sunt nerelevante sub aspectul examinarii starii de fapt ori a raporturilor juridice relevante pentru impunere.

Societatea contestatoare sustine ca inspectorii fiscali nu au perseverat in a obtine si alte date suplimentare prin contactarea partenerilor contractuali, in vederea realizarii si finalizarii in concret a operatiunii de control încrucisat, ci au procedat la finalizarea controlului fiscal, interpretand - dupa bunul plac si in defavoarea contribuabilului - documentele ce au fost puse la dispozitie de catre societate.

Or, aceste aspecte nu pot releva decat lipsa de interes a inspectorilor fiscali de a solicita si obtine din partea persoanelor indreptatite toate aspectele relevante pentru finalizarea inspectiei fiscale prin identificarea in mod corect si concret a tuturor aspectelor relevante pentru impunere. Nelegalitatea actelor administrativ fiscal contestate rezida tocmai din gresita administrare si apreciere a mijloacelor de proba, cu consecinta retinerii a unei stari de fapt fiscale care nu corespunde realitatii faptice.

2). Societatea contestatoare considera ca organele de inspectie fiscala au realizat un control fiscal cu nerespectarea regulilor privind inspectia fiscala; invoca in sustinere prevederile art 103 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si drepturile contribuabilului prevazute in CARTA drepturilor si obligatiilor contribuabilului pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale, finalizat prin emiterea unei decizii de impunere nule absolut iar pe de alta parte in faptul ca documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si analizate de acestea au fost administrate si apreciate in mod eronat.

Cu prilejul inspectiei fiscale, societatea contestatoare sustine ca, in timpul controlului a acordat explicatii pentru toate nelamuririle constatate pe perioada inspectiei fiscale si faptul ca nu a avut cunostinta ca nu mai este platitoare de TVA in conditiile in care nu i-a fost comunicat un document in acest sens.

Totodata sustine ca a solicitat organelor de control sa i se permita posibilitatea de a depune dovezi privitoare la faptul ca cele doua persoane pentru care s-au calculat impozit pe salarii si contributii aferente nu au prestat munca in folosul societatii, nefiind angajate, pur si simplu au venit in ajutorul administratoarei si au ridicat anumite facturi in numele societatii.

Societatea contestatoare sustine ca nelegalitatea actelor administrativ fiscal contestate rezida tocmai din gresita administrare si apreciere a mijloacelor de proba, cu consecinta retinerii unei stari de fapt fiscale care nu corespunde realitatii faptice.

Practic, nelegalitatea Deciziei de impunere si a Raportul de inspectie fiscala, rezida pe de o parte din faptul ca s-a realizat un control fiscal fara a se realiza verificarea tuturor documentelor care ar fi justificat cuantumul veniturilor realizate de societate in domeniul sau de activitate, inregistrate in evidentele contabile, iar pe de alta parte în faptul ca documentele puse la dispozitia organelor de control si analizate de acestea au fost administrate si apreciate in mod eronat.

3). Societatea contestatoare sustine ca un alt viciu de nelegalitate care afecteaza eficacitatea juridica a actelor administrativ fiscale contestate, rezida din faptul ca decizia de impunere a fost emisa fara ca anterior sa fie intocmit un raport de inspectie fiscala; invoca dispozitiile art. 109 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si sustine ca decizia de impunere se emite ulterior datei existentei valabile a

raportului de inspectie fiscala, semnat de organele de inspectie, verificat si avizat de seful de serviciu. Practic, numai dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala se va putea emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

Societatea contestatoare considera ca emiterea unei decizii de impunere, fara ca la data emiterii sa existe un raport de inspectie fiscala verificat si aprobat de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, este sanctionata cu nulitatea absoluta atat a deciziei de impunere, cat si a raportului de inspectie fiscala, intocmit ulterior existentei, unei decizii de impunere.

B).In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat, societatea sustine ca organele fiscale au stabilit in sarcina sa obligatia de plata a sumei pornind de la faptul ca, i-a fost anulat codul de înregistrare in scopuri de TVA; in aceste conditii s-a constatat ca societatea nu are dreptul de deducere al TVA, iar pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii realizate pentru care in conditii normale erau scutite de TVA, au calculat TVA suplimentara.

Societatea contestatoare sustine ca nu i-a fost comunicata Decizia de anulare a înregistrarii in scopuri de TVA si solicita verificarea, la nivelul AJFP, daca a fost emisa vreo Decizie de anulare a codului de înregistrare in scopuri de TVA si daca aceasta a fost comunicata acesteia.In lipsa comunicarii Deciziei de anulare a codului de înregistrare in scopuri de TVA, din punct de vedere juridic, masura anularii codului de înregistrare in scopuri de TVA nu-i este opozabila, in sensul ca aceasta nu produce niciun efect juridic.

Orice act administrativ fiscal produce efecte juridice de la data comunicarii acestuia persoanei fizice sau juridice ; anularea codului de înregistrare in scopuri de TVA se poate dispune in conditiile art. 316 alin. 9 Cod Fiscal.

Practic, Decizia de anulare a codului de înregistrare in scopuri de TVA se impunea a ne fi comunicata, societatea avand la dispozitie atacarea acesteia printr-o contestatie intemeiata pe dispozitiile art. 268 si urmatoarele, din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Prin necomunicarea acestei decizii societatii i-a fost incalcat dreptul de contestare al acesteia si implicit am fost pusa in fata faptului implinit in sensul ca efectele Deciziei de anulare a codului de înregistrare in scopuri de TVA, fara a avea cunostinta de acest lucru, a dus la stabilirea suplimentara a TVA.

b) Cu privire la impozitul pe salarii si contributiile aferente drepturilor salariale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat, societatea contestatoare sustine ca ;

Organele de control au identificat pe anumite facturi înregistrate in evidentele contabile, numele a doua persoane care nu au calitatea de angajati ai societatii.

Societatea contestatoare sustine ca aceste doua persoane nu au prestat munca in folosul acesteia , nefiind angajate, pur si simplu au venit in ajutorul administratoarei si au ridicat anumite facturi in numele sau; una dintre aceste persoane este chiar sotul administratoarei, care nu facut altceva decat sa-si ajute sotia.

Societatea contestatoare considera ca organele fiscale aveau dreptul de a calcula aceste obligatii doar in cazul in care, urmare unui control al ITM se statua obligatia in sarcina sa de a perfecta contracte individuale de munca cu cele doua persoane. Or, in speta nu exista niciun proces verbal intocmit de ITM prin care sa se fi dispus aceasta masura; sustine ca organele fiscale nu au competenta de a stabili daca o persoana a lucrat fara contract individual de munca, atributia aceasta revenindu-i exclusiv Inspectoratului Teritorial de Munca.

În lipsa unui document emis de ITM prin care să se constate că cele două persoane au lucrat fără contract individual de muncă, organele fiscale nu au dreptul de a recalcula impozit pe salarii și contribuții aferente drepturilor salariale, acestea depășindu-și atribuțiile deoarece cele două persoane nu au desfășurat activitate în folosul societății.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. - Inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății X, obligații fiscale de plată, care se compun din:

- TVA;
- contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat
- contribuția individuală la asigurările sociale de stat
- contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale
- contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru somaj;
- contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj
- contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate;
- contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate;
- contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- impozit pe veniturile din salarii;
- impozit pe dividende;

Societatea X contestă parțial actul administrativ fiscal și anume contestă obligațiile fiscale, care se compun din:

- TVA;
- contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat
- contribuția individuală la asigurările sociale de stat
- contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale
- contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru somaj;
- contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj
- contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate;
- contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate;
- contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- impozit pe veniturile din salarii;

În Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA contestate de societate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. - Inspecție fiscală, precizează:

Potrivit vectorului fiscal, Societatea X este persoana juridică înregistrată în scopuri de TVA începând cu data 01.06.2012; de la data de 27.02.2014 societății i-a fost retras codul de înregistrare în scopuri de TVA în baza art. 153 alin. (9) lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA, societatea avea obligația efectuării ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, precum și a serviciilor neutilizate aflate în stoc la data anulării codului de TVA, însă aceasta nu a procedat la efectuarea operațiunilor în cauză și declararea lor într-un decont de TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația ajustării TVA aferente achiziției mijloacelor de transport înregistrate în contabilitate în

contul 2133, a marfurilor aflate in stoc , achizitionate in baza facturilor emise de persoane juridice, operatiuni economice pentru care aceasta si-a exercitat dreptul de deducere la momentul achizitiei, inclusiv prin mecanismul taxarii inverse.

In aceste conditii , organele de inspectie fiscala au determinat baza impozabila aferenta taxei pe valoarea adaugata pentru care societatea avea obligatia ajustarii TVA astfel:

- pentru mijloacele de transport valoarea ramasa neamortizata a fost in suma de.. lei ;
- pentru marfuri suma de..

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata de ajustat in favoarea statului pentru bunurile de natura stocurilor, este in suma de ...

b)Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a efectuat livrari de deseuri si prestari de servicii (sablare), aplicând in mod eronat un regim de scutire de taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care, societatii verificate i s-a anulat codul de înregistrare in scopuri de TVA conform prevederilor art 153, alin. (9), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru livrarile de deseuri feroase si neferoase nu pot fi aplicate prevederile art. 160, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nefiind indeplinita conditia obligatorie pentru a proceda la masurile de simplificare (taxare inversa) respectiv conditia ca atat furnizorul cat si beneficiarul sa fie înregistrati in scopuri de TVA, in perioada cand au loc operatiunile economice.

In conditiile in care societatii i-a fost anulat codul de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 153 alin. (9) lit. a) - e) sau g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru livrarile de deseuri, aceasta nu avea dreptul sa aplice prevederile art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv sa deduca si sa colecteze TVA aferenta livrarilor de deseuri feroase si neferoase(4426 "TVA deductibila"=4427"TVA colectata"), motiv pentru care organele de inspectie fiscala, asupra acestor operatiuni, au stabilit suplimentar TVA, pe perioada verificata.

c).Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna februarie 2014, dupa data anularii codului de înregistrare in scopuri de TVA (27.02.2014) societatea a dedus in mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata, suma in cauza fiind preluata si declarata prin decontul de taxa intocmit pentru luna februarie 2014.

Conform prevederilor legale in materie, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se poate exercita de catre o persoana impozabila înregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform art. 153 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la momentul exigibilitatii acesteia.

Avand in vedere ca Societatii X i-a fost anulat codul de înregistrare in scopuri de TVA incepand cu data de 27.02.2014, pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor dupa data anularii codului de TVA, societatea si-a exercitat in mod nejustificat deductibilitatea taxei motiv pentru care au stabilit suplimentar de plata, TVA.

d).Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2013, societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adaugata, aferenta unor achizitii de bunuri (tamplarie PVC, materiale instalatii, gresie, faianta, parchet, plinta) pentru care Societatea X nu a prezentat documente prin care sa justifice ca bunurile au fost achizitionate in folosul societatii si nu au fost identificate la domiciliul fiscal al societatii .

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au considerat că bunurile au fost puse gratuit la dispoziția altor persoane, iar în temeiul art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au colectat suplimentar TVA.

e).Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna februarie 2014, a înregistrat taxă pe valoarea adăugată neexigibilă colectată.

Din verificările efectuate s-a constatat că suma în cauză este aferentă unor livrări efectuate către diversi parteneri anterior anulării codului de înregistrare în scop de TVA a societății verificate și anume s-a constatat că din cele șase facturi aflate în sold neincasate la data de 28.02.2014; până la data controlului societatea a încasat în luna mai 2014, contravaloarea facturilor, emise către societatea I, restul aflându-se în sold neachitat.

Totodată, pentru prestațiile de servicii facturate după data anulării codului de taxă pe valoarea adăugată, faptul generator al taxei pe valoarea adăugată este la momentul emiterii facturii, respectiv în luna februarie 2014;

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată de plată.

Referitor la impozitul pe venituri din salarii și contribuțiile sociale de natură salariale, contestate de societate, din Raportul de inspecție fiscală, rezulta:

Cu ocazia efectuării unui control încrucișat la SC X finalizat prin întocmirea Procesului verbal, organe de inspecție fiscală din cadrul AJFP au consemnat unele aspecte vizând prestarea unor activități de către persoane care nu aveau calitatea de angajat al societății și anume în procesul verbal, se specifică: „... din analiza documentelor în baza cărora au fost achiziționate bunuri sau servicii, precum și a documentelor în baza cărora au fost livrate diverse bunuri, a rezultat faptul că în favoarea SC X au prestat diverse activități de către PF, în perioada noiembrie 2011 - noiembrie 2014 ... și PF, în perioada octombrie - noiembrie 2014, fără ca pentru aceste persoane să fie încheiate contracte de muncă în perioada menționată anterior. Persoanele menționate anterior apar în calitate de delegați atât pe avizele de însoțire a marfii, cât și pe documentele de achiziție de marfuri și servicii.”

Urmare verificării și analizării documentelor prezentate de societate în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- societatea a fost înființată în luna iunie 2011 însă a desfășurat activitate economică efectivă începând cu luna noiembrie 2011;

- activitatea economică desfășurată de societate este recuperarea materialelor reciclabile sortate - cod CAEN 3832;

- desfășurarea activității efective a fost asigurată cu angajații proprii ai X; până în luna iulie 2012, societatea nu figurează în vectorul fiscal ca și platitoare de impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente;

- potrivit REVISAL, în perioada supusă verificării societatea a avut încheiate un număr de 4 contracte individuale de muncă, din care la data controlului sunt încetate un număr de 2 contracte individuale de muncă;

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada noiembrie 2011 - decembrie 2012, societatea a desfășurat activitate economică constând în achiziții de deseuri și livrări de deseuri, fără a avea personal specializat angajat pentru acest tip de activitate, singurul angajat fiind paznicul cu timp parțial de lucru.

Din analiza documentelor de achiziție (facturi) și de livrare (facturi, avize) ale societății X s-a constatat că, pe unele din acestea sunt înscrise la rubrica „delegat”, numele unor persoane fizice, care nu au calitatea de angajat al societății verificate sau al furnizorului/clientului, rezultând astfel că aceștia au prestat diverse activități pentru

societate, atat administrative (achizitii diverse) cat si productive (receptii deseuri si livrari deseuri, transportul deseurilor catre beneficiari), comportamentul efectiv fiind al unei persoane salariate.

Societatea, in perioada noiembrie 2011 - decembrie 2012, nu a inregistrat cheltuieli salariale, in afara celor aferente angajatului cu norma partiala de lucru (paznic) astfel ca se pune in discutie imposibilitatea efectuarii activitatii economice desfasurate de societate fara a avea personal angajat.

Cu ocazia controlului incrucisat, organele de inspectie fiscala au solicitat lamuriri cu privire la persoanele care au prestat activitati, prin nota explicativa data la momentul respectiv, administratorul societatii, acesta prin raspunsul dat a mentionat ca PF au ajutat inainte sa fie angajati.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a incheiat contracte individuale de munca anterior inceperii activitatii cu persoanele fizice in conformitate cu prevederile art. 10 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii. Prin neintocmirea contractelor individuale de munca si implicit neintocmirea fiselor de pontaj pentru persoanele in cauza societatea s-a sustras de la declararea obligatiilor fiscale aferente veniturilor salariale.

In conformitate cu prevederile art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, mentinute prin art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala coroborate cu prevederile art. 55 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au stabilit baza impozabile prin estimare, in conformitate cu prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, luand in calcul salariul minim brut garantat in plata pentru perioada supusa verificarii, pentru cele doua persoane care au prestat servicii pentru societatea X fara a avea forme legale de munca, si anume:

- pentru PF pentru perioada noiembrie 2011 - iulie 2016, pentru timp partial de lucru de 4 ore, in conditiile in care acesta avea calitatea de angajat al altei societati, tinand cont de faptul ca societatea a inregistrat un volum de activitate mai scazut;

- PF, cu norma intreaga, pentru perioada octombrie - noiembrie 2014, cand persoana fizica nu a avut incheiat contract individual de munca.

Pe perioada noiembrie 2011-iulie 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit fond de salarii suplimentar asupra caruia au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare reprezentand contributii sociale de natura salariala si impozit pe venit din salarii.

III. Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 23.06.2011-31.07.2016;

A). In ceea ce privesc motivele de nelegalitate a Deciziei de impunere, invocate de societatea contestatoare, mentionam:

1. Referitor la argumentul societatii contestatoare privind lipsa de interes a organelor de inspectie fiscala de a solicita si obtine din partea persoanelor indreptatite toate aspectele relevante pentru finalizarea inspectiei fiscale prin identificarea in mod corect si concret a tuturor aspectelor relevante pentru impunere, mentionam:

Analizand actele administrativ fiscale contestate si documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca inspectia fiscala s-a bazat in concret pe documentele puse la dispozitie de societatea contestatoare, pe informatiile transmise de reprezentantul legal

al societății la întrebările din Notele explicative ale organelor de inspecție fiscală, Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, informații din baza de date ANAF, Procesul verbal încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. -Inspecție fiscală, urmare efectuării unui control încrucișat la societatea contestatoare.

Potrivit prevederilor art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

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

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

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal , în condițiile legii administrează probe procedând la solicitarea de informații din partea contribuabilului, folosirea înscrisurilor, a datelor și informațiilor stocate în baza de date, efectuarea de constatări la fața locului, efectuarea în condițiile legii de controale curente, operative , inopinate, controale tematice, după caz.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca informațiile oferite de către contribuabil în timpul controlului, documentele prezentate de acesta în timpul controlului precum și informațiile din baza de date ANAF privind societatea X și Procesul verbal încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. -Inspecție fiscală, urmare efectuării unui control încrucișat la societatea contestatoare, au constituit mijloace de probă la determinarea stării de fapt fiscale a contribuabilului X, neimpunându-se efectuarea de controale încrucișate la partenerii contractuali ai acesteia , obligațiile fiscale stabilite (în speta TVA , impozit pe venit, contribuții sociale obligatorii de natură salarială) nefiind aferente unor operațiuni economice care să implice efectuarea unor astfel de verificări.

Prin urmare argumentul societății contestatoare potrivit căruia “inspectorii fiscali nu au perseverat în a obține și alte date suplimentare prin contractarea partenerilor contractuali, în vederea realizării și finalizării în concret a operațiunilor de control încrucișat ci au procedat la finalizarea controlului fiscal” nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

În speta, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin actul administrativ contestat, a fost constatată urmare;

-neefectuării de către societate a ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natură stocurilor, a activelor corporale fixe și serviciilor neutilizate aflate în stoc la data anulării codului de TVA;

-aplicarii in mod eronat a unui regim de scutire de taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor efectuate, in conditiile in care societatii verificate i-a fost anulat codul de inregistrare in scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(9) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

-deducerea taxei pe valoarea adaugata dupa anulara codului de inregistrare in scopuri de TVA sau pentru bunuri care nu au legatura cu activitatea societatii ;

-exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata colectata;

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale obligatorii au fost stabilite avand la baza documentele prezentate de societate, Procesul verbal incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala, urmare efectuării unui control incrucisat la societatea contestatoare, informatiile transmise de reprezentantul legal al societatii urmare Notei explicative a organelor de inspectie fiscala.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organul fiscal a interpretat dupa bunul plac si in defavoarea contribuabilului documentele puse la dispozitie de catre societate nu este real si nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

La art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

Iar la art.72, art.73 din acelasi act normativ, se prevede:

-art.72

“Forţa probantă a documentelor justificative şi evidenţelor contabile

Documentele justificative şi evidenţele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există şi alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

-art.73

Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale

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

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

Prin urmare se retine ca, Decizia de impunere, contestata de societate, a fost motiva pe baza de probe sau constatari proprii, organele de inspectie fiscala consemnand constatarile in conformitate cu situatia fiscala reala si legislatia fiscala , aplicabila pe perioada verificata, argumentele prezentate de societate in sustinerea contestatiei nefiind fondate.

2.In ceea ce priveste sustinerea societatii contestatoare potrivit careia organele de inspectie fiscala au realizat un control fiscal cu nerespectarea regulilor privind inspectia fiscala si anume nerespectarea prevederilor art.103 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul

de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia "inspectie fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere" si drepturile contribuabilului prevazute in CARTA drepturilor si obligatiilor contribuabilului pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale, finalizat prin emiterea unei decizii de impunere nule absolut, mentionam:

Se retine ca societatea contestatoare face trimitere la art.103 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care se refera la locul si timpul desfasurarii inspectiei fiscale, insa textul de lege invocat apartine art.105 din acelasi act normativ potrivit caruia *"Inspectia fiscală va avea in vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare."*

Mentionam ca inspectia fiscala a fost inceputa in anul 2016, aceasta fiind efectuata in conformitate cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, iar textul de lege invocat de societatea contestatoare se regaseste la art.118 alin.(5) din acest act normativ.

Dupa cum am aratat si la punctul III. Lit.A) 1) din prezenta decizie, prevederile art.118 alin.(5) din Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost respectate intocmai de catre organele de inspectie fiscala, acestea verificand documentele si evidentele financiar contabile ale contribuabilului in vederea determinarii starii de fapt fiscale relevante pentru impozitare. Concluziile care au rezultat urmare verificarii sunt argumentate de baza documentelor justificative si a evidentei contabile a contribuabilului, a informatiilor transmise de contribuabil, care potrivit prevederilor legale mai sus enuntate constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

Sustinerea societatii contestatoare potrivit careia nu a avut cunostinta ca nu mai este platitoare de TVA in conditiile in care nu i-a fost comunicat un document in acest sens nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Prin Decizia privind anularea din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.153 alin.(9) /art.153¹ alin.(9) sau alin.(11) din Codul fiscal, organele fiscale din cadrul A.J.F.P., au anulat, societatii X, codul de inregistrare in scopuri de TVA incepand cu data de 27.02.2014, pe motiv ca administratorul societatii are inscrise in cazierul fiscal infractiuni si/sau atragerea raspunderii solidare cu debitorul declarat insolubil sau insolvent, anularea in cauza figurand in vectorul fiscal al societatii.

Organul fiscal din cadrul A.J.F.P. nu a putut comunica Decizia privind anularea din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.153 alin.(9) /art.153¹ alin.(9) sau alin.(11) din Codul fiscal potrivit art.44 alin.(2), alin.(2¹) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data emiterii, astfel ca au procedat la comunicarea actului administrativ fiscal prin publicitate, in conformitate cu prevederile art.44 alin.(3) din acelasi act normativ.

Astfel, Decizia privind anularea din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.153 alin.(9) /art.153¹ alin.(9) sau alin.(11) din Codul fiscal, a fost comunicata prin publicitate pe site-ul ANAF si afisare la sediul A.J.F.P. a anuntului colectiv, data comunicarii fiind data de 27.02.2014.

Sustinerea societatea contestatoare potrivit careia ca nu avea cunostinta de faptul i s-a anulat codul de TVA nu este reala deoarece, dupa cum precizeaza si organele de inspectie fiscala in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, cu ocazia controlului, insusi reprezentantul legal al societatii a precizat ca dupa data de 27.02.2014

nu a mai depus la organul fiscal teritorial deconturi de TVA, declaratii privind livrarile/achizițiile efectuate pe teritoriul Romaniei si ca a schimbat formularul tipizat de facturi care aveau si coloana de TVA cu alt formular care nu mai contine aceasta coloana.

De asemenea, in evidentele financiar contabile pentru operatiunile economice efectuate societatea nu a mai inregistrat in contabilitate TVA deductibila iar pentru livrarile de deseuri efectuate a aplicat un regim de scutire.

In ceea ce priveste sustinerea societatii contestatoare potrivit careia a solicitat organelor de control sa i se permita posibilitatea de a depune dovezi privitoare la faptul ca cele doua persoane pentru care s-au calculat impozit pe salarii si contributii aferente nu au prestat munca in folosul societatii, nefiind angajate, pur si simplu au venit in ajutorul administratoarei si au ridicat anumite facturi in numele societatii, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece organul de inspectie fiscala nu poate ingradi societatii acest drept; din contra, organele de inspectie fiscala in timpul controlului au solicitat documente societatii in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, reale, cu privire la cele doua persoane fizice, prin Nota explicativa, dupa cum rezulta din documentele existente la dosarul contestatiei.

Mai mult, in conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

Totodata in conformitate cu prevederile art.276 alin(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

“Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Se retine, astfel ca la dosarul contestatiei, societatea contestatoare avea posibilitatea sa depuna probe noi in sustinerea cauzei, inasa aceasta nici la dosarul contestatiei si nici in timpul inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala nu au prezentat documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare, argumentul societatii contestatoare potrivit caruia Decizia de impunere ar fi nelegala pe motiv ca s-a realizat un control fiscal fara a se realiza verificarea tuturor documentelor care ar justifica quantumul veniturilor realizate in domeniul sau de activitate este neintemeiat si nu poate duce la anularea actului administrativ fiscal contestat.

3. In ceea ce priveste sustinerea societatii contestatoare potrivit careia, un viciu de nelegalitate al Deciziei de impunere l-ar reprezenta faptul ca aceasta a fost emisa anterior Raportului de inspectie fiscala; invoca in sustinere prevederile art.109 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

Fata de aceasta sustinere precizam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca Raportul de inspectie fiscala a fost intocmit in conformitate cu dispozitiile art.131 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, inspectia fiscala fiind efectuata in baza acestui act normativ si nu in baza O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta fiind inceputa si finalizata in anul 2016.

În conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.[...]

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.”

Din prevederile legale anterior citate se reține că la finalizarea inspecției fiscale se întocmește raportul de inspecție fiscală în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punct de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

Se reține că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere pentru diferențele în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare.

Totodată la art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.”

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală specifică faptul că deficiențele consemnate au fost prezentate contribuabilului atât pe parcursul inspecției fiscale cât și cu ocazia discuției finale prin prezentarea proiectului de raport de inspecție fiscală.

În speta se reține că urmare verificării fiscale a societății X a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere.

Se retine ca Raportul de inspectie fiscala a fost avizat de seful de serviciu si aprobat de catre conducatorul organului de inspectie fiscala .

Cu privire la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia Decizia de impunere a fost emisa in aceeaasi data cu Raportul de inspectie fiscala, nu are relevanta in speta deoarece legislatia in materie nu interzice acest lucru.

In conditiile in care societatea contestatoare nu precizeaza care au fost normele legale in vigoare care nu au fost respectate la intocmirea deciziei de impunere si ce influenta are faptul de decizia de impunere a fost emisa in aceeaasi zi cu raportul de inspectie fiscala , afirmatia acesteia nu este justificata in conditiile in care aceasta nu face dovada ca a suferit un prejudiciu urmare acestui fapt.

Prin urmare, acest argument nu poate constitui un viciu de nelegalitate care sa afecteze eficacitatea juridica a actului administrativ fiscal contestat si va fi respinsa ca neintemeiat.

4. In ceea ce priveste argumentul societatii ca Decizia de anulare a inregistrarii in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.153 alin.(9) /art.153¹ alin.(9) sau alin.(11) din Codul fiscal, nu i-a fost comunicata iar masura anularii codului de inregistrare in scopuri de TVA nu-i este opozabila, mentionam:

In speta sunt aplicabile prevederile art.41, art.44, art.45 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data emiterii Deciziei de anulare a inregistrarii in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.153 alin.(9) /art.153¹ alin.(9) sau alin.(11) din Codul fiscal, care prevad:

-art.41

“În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.[...]

-art.44

(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat. În situația contribuabililor fără domiciliu fiscal în România, care și-au desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuternicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal, sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică se comunică prin mijloace electronice de transmitere la distanță ori de câte ori contribuabilul a optat pentru această modalitate de emiterie și de comunicare.

(4) În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (3), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate.

(5) Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevăzute la art. 35, afișarea se face, concomitent, la sediul

acestora și pe pagina de internet a autorității administrației publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii a autorității publice locale, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului județean sau a Agenției Naționale de Administrare Fiscală. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.[...]

-art.45

(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

(2) Actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit art. 44 nu este opozabil contribuabilului și nu produce niciun efect juridic.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca actul emis de organul fiscal competent trebuie comunicat contribuabilului caruia îi este destinat. Actul administrativ fiscal se comunica prin remiterea acestuia contribuabilului/imputernicitului, dacă se asigură primirea sub semnatura a actului administrativ fiscal sau prin posta cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire. Actul administrativ fiscal poate fi comunicat și prin alte mijloace cum sunt fax, e-mail sau alte mijloace electronice de transmitere la distanță, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia și dacă contribuabilul a solicitat expres acest lucru.

În cazul în care comunicarea nu a putut fi efectuată prin mijloacele de comunicare mai sus prezentate, comunicarea actului administrativ fiscal se realizează prin publicitate.

Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. Actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.

În cauza în speta, după cum am arătat și la pct.III lit.A)2 din prezenta Decizie, Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153 alin.(9) /art.153¹ alin.(9) sau alin.(11) din Codul fiscal emisă de organele fiscale din cadrul A.J.F.P., a fost comunicată Societății X în data de 27.02.2014 , prin publicitatea.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține ca organele de inspecție fiscală, inițial au transmis Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153 alin.(9) /art.153¹ alin.(9) sau alin.(11) din Codul fiscal, prin posta, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire; plicul a fost restituit A.J.F.P. de Posta Română, pe motiv “Avizat, reavizat expirat termenul de pastrare”.

În condițiile în care comunicarea Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153 alin.(9) /art.153¹ alin.(9) sau alin.(11) din Codul fiscal, nu s-a putut realiza prin această metodă, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au procedat la comunicarea actului administrativ fiscal , prin publicitate, în conformitate cu prevederile art.44 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțat.

Astfel, Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153 alin.(9) /art.153¹ alin.(9) sau alin.(11) din Codul fiscal, a fost comunicată prin publicitate pe site-ul ANAF și afișare la sediul A.J.F.P. a anunțului

colectiv, data comunicării fiind data de 27.02.2014.

Se reține astfel ca, Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153 alin.(9) /art.153¹ alin.(9) sau alin.(11) din Codul fiscal a fost comunicată societății X în data de 27.02.2014, aceasta producând efecte de la această dată.

După cum am arătat și mai sus, susținerea societății contestatoare potrivit căreia nu avea cunoștința de faptul că i s-a anulat codul de TVA nu este reală deoarece, după cum precizează și organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, cu ocazia controlului însuși reprezentantul legal al societății a menționat că după data de 27.02.2014 nu a mai depus la organul fiscal teritorial deconturi de TVA, declarații privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul României și că a schimbat formularul tipizat de facturi care aveau și coloana de TVA cu alt formular care nu mai conține această coloană.

De asemenea, în evidențele financiar contabile pentru operațiunile economice efectuate societatea nu a mai înregistrat în contabilitate TVA deductibilă iar pentru livrările de deșeuri efectuate a aplicat un regim de scutire și nu măsuri de simplificare.

Prin urmare, argumentul societății contestatoare potrivit căruia Deciziei de anulare a codului de înregistrare în scopuri de TVA nu-i este opozabilă, în sensul că aceasta nu produce niciun efect juridic din moment ce nu a fost comunicată, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației și va fi respins ca neîntemeiat.

Având în vedere cele prezentate mai sus, Decizia de impunere nu poate fi anulată pentru motivele procedurale expuse de societatea contestatoare în contestația formulată.

Caz de nulitate a actului administrativ fiscal conform art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, îl reprezintă:

“(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.”

Se reține că, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enunțat. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ fiscal sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută; constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu fără a fi necesară cererea contribuabilului, însă în speță nu este cazul.

În consecință, actul administrativ fiscal contestat respectiv Decizia de impunere a

fost întocmită cu respectarea prevederilor legale aplicabile în materie, motiv pentru care susținerea societății contestatoare potrivit căreia actul administrativ fiscal este nul pentru motivele mai sus prezentate nu este reală iar actul administrativ fiscal nu poate fi anulat pe motive procedurale, contestația fiind neîntemeiată.

Deoarece excepțiile de procedură ridicate de societatea contestatoare au fost respinse ca neîntemeiate, D.G.R.F.P. - Serviciul Soluționare Contestații se va investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de Societatea X.

B) Fondul cauzei;

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală, contestată de societate, **cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. - Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de societatea X cu privire la TVA stabilită suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere, în condițiile în care aceasta, pe fondul cauzei, nu prezintă motivele în fapt și în drept pentru care înțelege să conteste această sumă.**

În fapt, Societatea X este persoana juridică înregistrată în scopuri de TVA începând cu data 01.06.2012; de la data de 27.02.2014, societății i-a fost retras codul de înregistrare în scopuri de TVA în baza art. 153 alin. (9) lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA, societatea avea obligația efectuării ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, precum și a serviciilor neutilizate aflate în stoc la data anulării codului de TVA, însă aceasta nu a procedat la efectuarea operațiunilor în cauză și declararea lor într-un decont de TVA.

Urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația ajustării TVA aferente achiziției mijloacelor de transport înregistrate în contabilitate în contul 2133, a marfurilor aflate în stoc, achiziționate în baza facturilor emise de persoane juridice, operațiuni economice pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere la momentul achiziției, inclusiv prin mecanismul taxării inverse (în cazul mărfurilor).

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au determinat baza impozabilă aferentă taxei pe valoarea adăugată pentru care societatea avea obligația ajustării TVA la data anulării codului de TVA și au constatat că pentru mijloacele de transport valoarea rămasă neamortizată a fost în suma de... lei iar marfurile în stoc, valoarea acestora a fost de... lei, astfel că baza impozabilă este de... lei iar taxa pe valoarea adăugată de ajustat în favoarea statului pentru bunurile de natura stocurilor, este în suma de... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, pe perioada verificată, societatea a efectuat livrări de deseuri și prestări de servicii, aplicând în mod eronat un regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care, societății verificate i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA conform prevederilor art 153, alin. (9), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările de deseuri feroase și neferoase nu pot fi aplicate prevederile art. 160, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind îndeplinită condiția obligatorie pentru a proceda la aplicarea măsurilor de simplificare (taxare inversă).

În condițiile în care societății i-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (9) lit. a) - e) sau g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru livrările de deseuri, aceasta nu avea

dreptul sa aplice prevederile art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv taxarea inversa, motiv pentru care organele de inspectie fiscala asupra acestor operatiuni au stabilit suplimentar TVA , pe perioada verificata.

-Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna februarie 2014, dupa data anularii codului de inregistrare in scopuri de TVA societatea a dedus in mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata, suma in cauza fiind preluata si declarata prin decontul de taxa intocmit pentru luna februarie 2014.

Conform prevederilor legale in materie, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se poate exercita de catre o persoana impozabila înregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la momentul exigibilitatii acesteia.

Avand in vedere ca Societatii X i-a fost anulat codul de înregistrare in scopuri de TVA incepand cu data de 27.02.2014, pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor dupa data anularii codului de TVA, societatea si-a exercitat in mod nejustificat deductibilitatea taxei motiv pentru care au stabilit suplimentar de plata, TVA.

-Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2013, societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adaugata, aferenta unor achizitii de bunuri (tamplarie PVC, materiale instalatii, gresie, faianta, parchet, plinta) pentru care Societatea X nu a prezentat documente prin care sa justifice ca bunurile au fost achizitionate in folosul societatii si nu au fost identificate la domiciliul fiscal al societatii .

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au considerat ca bunurile au fost puse gratuit la dispozitia altor persoane, iar in temeiul art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , au colectat suplimentar TVA.

-Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit pentru luna februarie 2014, a înregistrat taxa pe valoarea adaugata neexigibila colectata.

Din verificarile efectuate s-a constatat ca suma in cauza este aferenta unor livrari efectuate către diversi parteneri anterior anularii codului de înregistrare in scop de TVA a societatii verificate.

Totodata, pentru prestarile de servicii facturate in data de 28.02.2014, deci dupa data anularii codului de taxa pe valoarea adaugata, faptul generator al taxei pe valoarea adaugata este la momentul emiterii facturii, respectiv in luna februarie 2014.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata de plata.

Astfel, pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii X , taxa pe valoarea adaugata de plata.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere sustine nu i-a fost comunicata Deciziei de anulare a codului de inregistrare in scopuri de TVA iar in lipsa comunicarii acestui act, din punct de vedere juridic, masura anularii codului de inregistrare in scopuri de TVA nu-i este opozabila, in sensul ca aceasta nu produce niciun efect juridic, argument care a fost respins ca neintemeiat la pct. III.A),4).

Pe fondul cauzei, societatea contestatoare nu prezinta motivele pe fond si de drept pentru care intelege sa conteste TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

Avand in vedere ca societatea contestatoare, in contestatia formulata, nu prezinta argumentele de fapt si de drept cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, prin Decizia de impunere si nu prezinta dovezi in sustinerea contestatiei, in speta se vor aplica prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul

de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

*b) nemotivata, în situatia în care contestatorul **nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;**"*

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

Insa, in speta, societatea nu prezinta pe fondul cauzei, motivele de fapt si de drept, pentru care intelege sa conteste TVA, stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

In aceste conditii, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

*"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**"*

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin"actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit caruia:"Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în

afară de cazurile anume prevăzute de lege."

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]"*

Aceste prevederile legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa; se retine astfel ca sarcina probei revine contestatorului.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la TVA, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatoare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care aceasta intelege sa conteste TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de societatea X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

2. In ceea ce priveste impozitul pe venituri din salarii si contributiile sociale obligatorii de natura salariala stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale stabilite de plata prin Decizia de impunere, in conditiile in care la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala prin acest act administrativ fiscal.**

In fapt, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada noiembrie 2011 - decembrie 2012, societatea a desfasurat activitate economica constand in achizitii de deseuri si livrari de deseuri, fara a avea personal special angajat pentru acest tip de activitate, singurul angajat fiind paznic cu timp partial de lucru.

Insa, din analiza documentelor de achizitie (facturi) si de livrare (facturi, avize) ale societatii X s-a constatat ca pe unele din acestea sunt înscrise la rubrica „delegat”, numele unor persoane fizice, care nu au calitatea de angajat al societatii verificate sau al furnizorului/clientului (in perioadele in care apar inscrise pe documentele societatii), rezultand astfel ca acestia au prestat diverse activitati pentru societate, atat administrative (achizitii diverse) cat si productive (receptii deseuri si livrari deseuri, transportul deseurilor catre beneficiari), comportamentul efectiv fiind al unei persoane salariate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a incheiat contracte

individuale de munca anterior inceperii activitatii cu persoanele fizice in conformitate cu prevederile art. 10 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii. Prin neintocmirea contractelor individuale de munca si implicit neintocmirea fiselor de pontaj pentru persoanele in cauza societatea s-a sustras de la declararea obligatiilor fiscale aferente veniturilor salariale.

Astfel, in conformitate cu prevederile art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, mentinute prin art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala coroborate cu prevederile art. 55 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au stabilit baza impozabile prin estimare, in conformitate cu prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, luand in calcul salariul minim brut garantat in plata pentru perioada supusa verificarii, pentru cele doua persoane care au prestat servicii pentru societatea X fara a avea forme legale de munca.

Pe perioada noiembrie 2011-iulie 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit fond de salarii suplimentar asupra caruia au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare reprezentand contributi sociale de natura salariala si impozit pe venit din salarii in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada 23.06.2011-31.12.2015 si prevederile Legii nr. 227/2016 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 01.01.2016-31.07.2016,

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca cele doua persoane nu au prestat munca in folosul acesteia, nefiind angajate, pur si simplu au venit in ajutorul administratoarei si au ridicat anumite facturi in numele sau; una dintre aceste persoane este chiar sotul administratoarei, care nu a facut altceva decat sa-si ajute sotia.

Societatea contestatoare considera ca organele fiscale aveau dreptul de a calcula aceste obligatii doar in cazul in care, urmare unui control al Inspectoratului Teritorial de Munca se statua obligatia in sarcina sa de a perfecta contracte individuale de munca cu cele doua persoane; in lipsa unui document emis de ITM si prin care sa se constate ca cele doua persoane au lucrat fara contract individual de munca, organele fiscale nu au dreptul de a recalcula impozit pe salarii si contributi aferente drepturilor salariale, acestea depasindu-si atributiile deoarece cele doua persoane nu au desfasurat activitate in folosul societatii.

In cauza in speta, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicata, care prevede:

-art.1

“(1) Prezenta lege reglementează domeniul raporturilor de muncă, modul în care se efectuează controlul aplicării reglementărilor din domeniul raporturilor de muncă, precum și jurisdicția muncii.[...]”

-art.10

Contractul individual de muncă este contractul în temeiul căruia o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze munca pentru și sub autoritatea unui angajator, persoană fizică sau juridică, în schimbul unei remunerații denumite salariu.[...]”

-art.12

(1) Contractul individual de muncă se încheie pe durată nedeterminată.

(2) Prin excepție, contractul individual de muncă se poate încheia și pe durată

determinată, în condițiile expres prevăzute de lege.[...]

-art.16

(1) Contractul individual de muncă se încheie în baza consimțământului părților, în formă scrisă, în limba română. Obligația de încheiere a contractului individual de muncă în formă scrisă revine angajatorului. Forma scrisă este obligatorie pentru încheierea valabilă a contractului.

(2) Anterior începerii activității, contractul individual de muncă se înregistrează în registrul general de evidență a salariaților, care se transmite inspectoratului teritorial de muncă.

(3) Angajatorul este obligat ca, anterior începerii activității, să înmâneze salariatului un exemplar din contractul individual de muncă.[...]

-art.82

(1) Prin derogare de la regula prevăzută la art. 12 alin. (1), angajatorii au posibilitatea de a angaja, în cazurile și în condițiile prezentului cod, personal salariat cu contract individual de muncă pe durată determinată.

(2) Contractul individual de muncă pe durată determinată se poate încheia numai în formă scrisă, cu precizarea expresă a duratei pentru care se încheie.[...]

-art.104

“(1) Angajatorul poate încadra salariați cu fracțiune de normă prin contracte individuale de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată, denumite contracte individuale de muncă cu timp parțial.

(2) Contractul individual de muncă cu timp parțial se încheie numai în formă scrisă.”

Potrivit reglementarilor legale mai sus enunțate, Codul muncii reglementează totalitatea raporturilor individuale și colective de muncă.

Din prevederile legale enunțate se reține că singura modalitate de încadrare în muncă este contractul colectiv de muncă încheiat între angajator și persoana fizică, denumită salariat, pe durată determinată sau nedeterminată, după caz cu normă întreagă sau timp parțial de lucru.

De asemenea, se reține că obligația încheierii contractului individual de muncă în forma scrisă revine angajatorului iar acesta trebuie încheiat anterior începerii activității, înregistrat în registrul general de evidență a salariaților (REVISAL) și transmis Inspectoratului Teritorial de Muncă. Angajatorul este obligat ca, anterior începerii activității să înmâneze salariatului un exemplar din contractul individual de muncă.

În cauza în speta din documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Urmare controlului încrucișat efectuat de organele de inspecție fiscală la X, finalizat prin întocmirea Procesului verbal, aceștia au constatat prestarea unor diverse activități de către persoane care nu aveau calitatea de angajați ai societății și anume din analiza documentelor în baza cărora au fost achiziționate bunuri sau servicii, precum și a documentelor în baza cărora au fost livrate diverse bunuri, a rezultat faptul că în favoarea SC X au prestat diverse activități, în perioada octombrie - noiembrie 2014, fără ca pentru aceste persoane să aibă încheiate contract de muncă. Persoanele fizice, menționate anterior apar în calitate de delegați atât pe avizele de insolite a marfii, cât și pe documentele de achiziție de marfuri și servicii.”

Se reține că prin Nota explicativă, organele de inspecție fiscală au solicitat

informatii reprezentantului legal al societatii iar acesta prin raspunsul dat a mentionat ca PF a avut societatea inainte de a fi angajat.

De asemenea, se retine ca societatea a fost infiintata in luna iunie 2011 insa a desfasurat activitate economica efectiva incepand cu luna noiembrie 2011, activitatea economica desfasurata de societate fiind de recuperare a materialelor reciclabile sortate - cod CAEN 3832 iar aceasta a fost desfasurata cu angajatii proprii ai Societatii X; in evidentele fiscale respectiv in vectorul fiscal societatea figureaza ca fiind platitoare de impozit pe veniturile din salarii si contributii aferente din luna iulie 2012.

Potrivit REVISAL, in perioada supusa verificarii societatea a avut incheiate un numar de 4 contracte individuale de munca, din care la data controlului sunt incetate un numar de 2 contracte individuale de munca.

Insa, din analiza documentelor de achizitie (facturi) si de livrare (facturi, avize) ale societatii X s-a constatat ca, pe unele din acestea, sunt inscrise la rubrica „delegat”, numele unor persoane fizice, care nu au calitatea de angajat al societatii verificate sau al fumizorului/clientului (in perioadele in care apar inscrise pe documentele societatii), rezultand astfel ca acestia au prestat diverse activitati pentru societate, atat administrative (achizitii diverse) cat si productive (receptii deseuri si livrari deseuri, transportul deseurilor catre beneficiari), comportamentul efectiv fiind al unei persoane salariate.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca, PF a fost angajat al societatii pe o perioada iar PF nu a fost angajat al societatii in nicio perioada. Din informatiile obtinute din aplicatia REVISAL s-a constatat faptul ca, in perioada 2011-31.12.2013, PF are incheiat contract individual de munca cu societatea T, fiind angajat cu norma intreaga pe postul topitor, turnator metale si aliaje neferoase.

Avand in vedere ca pe perioada noiembrie 2011 - decembrie 2012, societatea a desfasurat activitate economica constand in achizitii de deseuri si livrari de deseuri, fara a avea personal special angajat pentru acest tip de activitate iar din documentele financiar contabile ale societatii, pentru intreaga perioada supusa verificarii, PF apare ca „delegat”, acesta prestand servicii in favoarea X, fara a avea calitatea de angajat sau contract de prestari servicii incheiati cu societate, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X avea obligatia ca, pe perioada verificata, sa incheie contract individual de munca cu timp partial (angajat cu norma intreaga la societatea T) cu PF, sa-i plateasca drepturi salariale si totodata sa-i retine la sursa, impozit pe venituri din salarii si contributii de asigurari sociale, obligatorii.

De asemenea, cu privire la persoana fizica, pentru a societatea a declarat ca a ajutat societatea, o perioada, inainte de a-l angaja, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca si pe pentru perioada octombrie - noiembrie 2014, societatea avea obligatia sa incheie cu acesta contract individual de munca, sa-i plateasca drepturi salariale si totodata sa-i retine la sursa, impozit pe venituri din salarii si contributii de asigurari sociale, obligatorii.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta in mod clar ca, **angajatorul are obligatia incheierii contractului individual de munca** in forma scrisa, **anterior inceperii activitatii**; contractul trebuie inregistrat in registrul general de evidenta a salariatilor (REVISAL) si transmis Inspectoratului Teritorial de Munca.

Faptul ca PF este sotul administratorului iar PF a ajutat o perioada societatea inainte de a fi angajat, nu are relevanta in speta deoarece societatea X este o societate comerciala si nu o organizatie nonprofit unde orice persoana poate sa presteze activitate ca si voluntar, astfel ca argumentele prezentate in contestatie sunt neintemeiate, in speta nefiind indeplinite conditiile prevazute de Legea nr.78/2014 privind reglementarea activitatii de voluntariat in Romania.

La art.3 din Legea nr.78/2014 privind reglementarea activitatii de voluntariat in Romania, se prevede:

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

a) voluntariatul reprezintă participarea voluntarului persoană fizică la activități de interes public desfășurate în folosul altor persoane sau al societății, organizate de către persoane juridice de drept public sau de drept privat, fără remunerație, individual sau în grup;

b) activitatea de interes public reprezintă activitatea desfășurată în domenii precum: arta și cultura, sportul și recreerea, educația și cercetarea, protecția mediului, sănătatea, asistența socială, religia, activismul civic, drepturile omului, ajutorul umanitar și/sau filantropic, dezvoltarea comunitară, dezvoltarea socială;”

In textul de lege invocat sunt definite partile care pot efectua activitati de voluntariat si modul in care se pot efectua aceste prestatii, respectiv activitatea se desfasoara la o organizatie gazda care poate sa fie persoana juridica de drept public sau de drept privat fara scop lucrativ in baza unui contract de voluntariat.

In conformitate cu prevederile art.10 din acest act normativ :

”(1) Este interzis, sub sancțiunea anulabilității, să se încheie contract de voluntariat în scopul de a evita încheierea unui contract individual de muncă sau, după caz, a unui contract civil de prestări de servicii ori a altui contract civil cu titlu oneros pentru efectuarea prestațiilor respective.

(2) Activitatea de voluntariat se consideră experiență profesională și/sau în specialitate, în funcție de tipul activității, dacă aceasta este realizată în domeniul studiilor absolvite.”

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatoare potrivit caruia , nu exista un document emis de Inspectoratul Teritorial de Munca prin care sa se constate ca cele doua persoane au lucrat fara contract individual, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece aceasta institutie are ca atributii, prin multe altele, si stoparea muncii la negru, respectiv combaterea nedeclararii si/sau subdeclararii impozitului pe salarii si a contributiilor sociale si cresterea conformarii voluntare, reducerea evaziunii fiscale pe segmentul muncii neinregistrate.

Potrivit prevederilor art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor in legatura cu stabilirea obligatiilor fiscale de catre contribuabil/platitor , respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea dupa caz a bazelor de impozitare si a situatiilor de fapt aferente, stabilirea diferentelor de obligatii fiscale principale.

In conformitate cu prevederile art. 106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.”

Prin urmare, se retine ca organele de inspectie fiscala au estimat, in baza

documentelor financiar contabile puse la dispozitie de societate, baza impozabila si creanta fiscala, potrivit competentelor lor, nefiind necesar un document emis de Inspectoratul Teritorial de Munca.

Totodata, la art.6, art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare , se prevede:

-art.6

"(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii."

-art.7

"(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte."

Astfel se retine ca organele de inspectie fiscala la stabilirea obligatiilor fiscale sunt indreptatite sa aprecieze relevanta starilor de fapt fiscale, in baza informatiilor si documentelor prezentate de contribuabil sau furnizate de terte persoane la solicitarea acestora, prin identificarea circumstantelor edificatoare fiecarui caz.

Cu privire la impozitarea veniturilor din salarii, la art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 23.06.2011-31.12.2015 si art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 01.01.2016-31.07.2016, se prevede:

"(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani şi/sau în natură obţinute de o persoană fizică ce desfăşoară 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 indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă."

iar la pct. 67, pct. 68 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevad urmatoarele:

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

- părţile care intră în relaţia de muncă, denumite în continuare angajator şi angajat, stabilesc de la început: felul activităţii, timpul de lucru şi locul desfăşurării activităţii;

- partea care utilizează forţa de muncă pune la dispoziţia celeilalte părţi mijloacele de muncă, cum ar fi: spaţii cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă şi altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestaţia fizică sau cu

capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

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

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

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

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

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel; [...]

- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;”

Conform prevederilor legale mai sus enunțate se reține ca, persoanele fizice angajate, precum și cele care încheie contracte, altele decât cele prin care sunt reglementate relații de angajare și care desfășoară activități utilizând baza materială a angajatorului - persoana care activează contribuind numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul, obțin venituri de natură salarială.

În condițiile în care s-a constatat că persoanele fizice au desfășurat activități în favoarea societății X, pe perioada verificată, iar societatea nu a încheiat cu aceștia contracte individuale de muncă, nu a reținut și plătit bugetului de stat, obligații fiscale de natură salarială se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au determinat baza impozabilă, luând în considerare salariu minim brut garantat în plată pe perioada supusă verificării, în lipsa altor date relevante și au stabilit suplimentar obligații fiscale suplimentare de natură salarială.

Menționăm că obligațiile fiscale suplimentare reprezentând contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, contribuția individuală la asigurările sociale de stat, contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru somaj, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale au fost stabilite asupra bazei impozabile determinată de organele de inspecție fiscală, conform anexei 5 la Raportul de inspecție fiscală, aplicând prevederile legale aplicabile perioadei verificate.

Obligațiile fiscale de natură salarială au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.296³, 296⁴, art.296⁵, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe perioada 23.06.2011-31.12.2015 și art.136, art.140, art.157, art.158, art.181, art.188, art.195, art.212 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.01.2016-31.07.2016, potrivit carora:

-art.296³

“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

a) persoanele fizice rezidente care realizează venituri din desfășurarea unor activități în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege, atât pe perioada în care desfășoară activitate, cât și pe perioada în care beneficiază de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, precum și cele care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 55 alin. (2);[...]

-296^4

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296^3 lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art. 55 alin. (1). 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.296^5

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. 296^3 lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296^3 lit. a) și b).

-art.296^18

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296^3 lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.[...]

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a^1) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a^2) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a^3) 41,3% pentru condiții speciale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b^1) 5,5% pentru contribuția individuală;

b^2) 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.

(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."

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca baza lunara de calcul a contributiilor sociale individuale precum si cele datorate de angajatori este constituita din castigul brut lunar realizat de persoanele impozabile asa cum sunt definite la art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din prevederile legale enuntate se retine ca angajatorii au obligatia de a calcula, retine si vira contributiile sociale aferente veniturilor de natura salariala prin aplicarea cotelor legale la valoarea salariilor brute realizate lunar de salariati; angajatii datoreaza contributii sociale prin aplicarea cotelor asupra unei baze lunare de calcul constituita de veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar.

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii, acesta a fost stabilit asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 16% in conformitate cu prevederile art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe perioada 23.06.2011-31.12.2015 si mentinut prin art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal pe perioada 01.01.2016-31.07.2016, potrivit caruia:

"(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

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

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;

- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;

- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 400 euro;"

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca Societatea X datoreaza bugetului de stat impozitul pe venituri din salarii precum si contributiile sociale de natura salariale stabilite suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala asupra bazei impozabile reprezentand venituri din salarii, realizate de persoanele fizice, pe perioada verificata si pentru care societatea nu a incheiat contracte individuale de munca, nu a retinut si platit bugetului de stat obligatii fiscale de natura salariala.

Avand in vedere cele precizate mai sus, prevederile legale incidente cauzei,

documentele existente la dosarul contestatiei , faptul ca societatea nu aduce argumente de fapt si de drept, dovezi care sa combata si sa contrazica constatările organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“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;”,

Si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X, cu privire la obligatiile fiscale de natura salariala reprezentand impozit pe venituri din salarii, contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, contributia individuala la asigurarile sociale de stat,contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale,contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj,contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate,contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la TVA.

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale care se compun din:

- contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat
- contributia individuala la asigurarile sociale de stat
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- impozit pe veniturile din salarii;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi

atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.