



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ X9**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**X**  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub  
Nr.X.X9

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice X, Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii - Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la contestația X, cu sediul în X, str.X nr.47, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. având codul de înregistrare fiscală nr.X

Contestația formulată de X a fost înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.X.X9.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X.X9, încheiată de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii X - Activitatea de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr.X.X9 și privește suma totală de X lei reprezentând:

- Impozit pe profit - **X lei;**
- Accesorii aferente impozitului pe profit - **X lei;**
- TV A - **X lei;**
- Accesorii aferente TV A - **X lei;**
- varsaminte de la persoanele juridice  
pentru persoane cu handicap neincadrate - **X lei;**
- Accesorii aferente - **X lei;**
- CAS angajator - **X lei;**
- Accesorii CAS angajator - **X lei;**
- CAS angajat - **X lei;**
- Accesorii CAS angajat - **X lei;**

- CASS angajator - X lei;
- Accesorii CASS angajator - X lei;
- Somaj angajator - X lei;
- Accesorii somaj angajator - X lei;
- Fond accidente munca si boli profesionale - X lei;
- Accesorii fond accidente munca si boli profesionale - X lei;
- Fond garantare creante salariale - X lei;
- Accesorii fond garantare creante salariale - X lei.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/X3, republicată, privind Codul de procedura fiscală, in raport de data comunicarii deciziei de impunere nr.X.X9, respectiv **02.04.X9** conform semnaturii de primire aplicată pe decizia de impunere si de data depunerii contestației la registratura Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii X, conform stampilei aplicată pe aceasta, respectiv **03.04.X9**.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/X3 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită sa soluționeze contestația formulată de X.

**I. Societatea solicită prin contestația formulată** anularea parțiala a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin decizia de impunere si raportul de inspecție fiscală, in cuantum total de **X lei** motivând următoarele:

**1. Cu privire la impozitul pe profit in suma de X lei, accesoriile aferente in suma de X lei, TVA in suma de X lei si accesoriile aferente in sumă de X lei,** X arată ca înțelege sa invoce aceleași argumente in combaterea modului ilegal de impunere intrucât aceste sume stabilite suplimentar au ca bază de impunere aceeași relație comercială și anume Contractul de intermediere dintre X si X.

Astfel, față de considerentele inspectorilor fiscali ca relația comercială de intermediere pentru cumpararea si ulterior vânzarea terenului și cladirilor din municipiul X, str. X nr. 153 nu era necesară, societatea aduce urmatoarele argumente:

Contractul cu SC X SRL s-a incheiat la data de 01.07.X7 odata cu emiterea ofertei din partea acesteia pentru cumpărarea imobilului din X, str. X nr. 153, data la care s-a realizat practic acordul de voința intre părți (SC X SRL si X) cu privire la condițiile generale respectiv cumpărarea imobilului de catre X X cu pretul de X Euro diferența in minus obținuta de catre intermediar revenindu-i acestuia. Totodata intermediarul s-a obligat sa identifice un cumpărător pentru imobilul achiziționat, pretul solicitat de catre X fiind de 250

Euro/mp teren adică X Euro iar in cazul in care intermediarul obține un preț mai bun această sumă sa-i revină intermediarului.

Cu privire la actele doveditoare și obligațiile părților, contestatoarea precizeaza:

Contractul de intermediere datat 20.07.X7 a fost prezentat organelor de control din eroare intrucat contractul incheiat efectiv intre parti, ultima varianta, este cel din data de 25.07.X7.

Societatea sustine ca de la data de 01.07.X7 pana la 25.07.X7 partile - X si SC XNA SRL au schimbat mai multe variante de contract, datorita obligatiilor solicitate de cumparatori si pentru care intermediarul s-a obligat sa le indeplineasca si ca **practic** acordul de vointa cu privire la clauzele contractuale esentiale ale contractului, acordul privind incheierea contractului, obiectul si valoarea acestuia, s-a realizat la data de 01.07.X7 si anexează la contestatie contractele de prestări servicii din 01.07.X7 si 25.07.X7.

Contestatoarea critica constatarile organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca: *"X nu obtine nici un beneficiu in urma incheierii contractului de intermediere cu SC X SRL"* arătând ca *SC X SRL in calitate de intermediar a obtinut un profit de X euro, din care X euro urmand a fi facturate, iar X in calitate de titular al tranzactiilor efectuate a obtiut un profit de X euro asa cum s-a consemnat la pag. 5 paragraful 2 din decizia de impunere incheiată.*

Cu privire la constatarile si concluziile organelor de inspectie fiscala potrivit carora X a mai incheiat un contract de intermediere si **mandat** cu SC X SRL avand ca obiect vanzarea terenurilor ce fac obiectul contractului de vanzare cumparare nr. X X respectiv ca *«pentru aceeasi tranzactie s-au incheiat doua contracte de intermediere, unul cu SC X SRL si unul cu SC X SRL X... »* contestatoarea arata ca "in opinia sa" obiectul contractului incheiat cu SC X SRL se refera la *«servicii de consultanta, negociere si delegare a atributiilor clientului pentru indeplinirea obligatiilor ce-i revin acestuia in contactul de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX respectiv plata pana la termenul din data de 05.11.X7 a sumei de X euro sau vanzarea terenurilor ce fac obiectul acestui contract numai in conditiile prevazute la art.6 alin.4. din contract* incheindu-se in acest sens procurile nr.XX7 si nr. X/22.10.X7.

Contestatoarea precizeaza ca procura nr. XX7 nu a produs efecte intrucat nu s-a realizat vanzarea in baza acestei procuri dupa cum reiese din Contractul de vanzare cumparare din 25.12.X7- imputenicit al X fiind X iar procura nr. X/22.10.X7 a produs efecte intrucat dupa cum rezulta din Contractele de ipoteca pentru care s-a obtinut creditul de la X Bank X mandatarul, angajat al SC X SRL, a semnat contractele de ipoteca numai pentru realizarea mandatului cu privire la fintarea platii in suma de X euro,

comisionul acordat SC X SRL fiind de 0,5 din suma de X euro - suma finantata si nu la valoarea tranzatiei de vanzare.

Fata de cele aratate, societatea considera ca impunerea suplimentara s-a facut cu incalcarea unor principii elementare de drept si anume art. 942 din Codul civil care defineste contractul ca „*acordul intre doua sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge intre dansii un raport juridic*”, art. 969 Cod civil prevede "*conventiile legal facute au putere de lege intre partile contractante* " art. 973 Cod civil care prevede, „*conventiile n-au efect decat intre partile contracante*" art. 977 Cod civil „*interpretarea contractelor se face dupa intentia comuna a partilor contractante...*"art. 978 Cod civil "*cand o claza este primitoare de doua intelesuri, ea se interpreteaza in sensul ce poate avea efect, iar nu in acela ce n-ar putea produce nici unu*

De asemenea societatea sustine ca prin impunerea suplimentara cu sumele aratate, organul fiscal anuleaza o relatie comerciala generand o dubla impozitare intrucat impozitul pe profit si TVA aferenta sumei de X Euro au fost achitate de catre SC X SRL la bugetul statului asa cum s-a constatat prin controlul incrucisat efectuat de catre DGFP X in urma caruia s-a constatat ca SC X a iredregistrat operatiunea contabila si a achitat atat impozitul pe profit cat si TVA.

2. Cu privire la varsaminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate, in suma de **X lei** si majorari de intarziere de **X lei** societatea sustine ca aceasta impunere este rezultatul unei interpretari abuzive a legii, respectiv a prevederilor art. 78 alin.2 si alin 3 din Legea nr. 448/X6 din interpretarea carora rezulta ca organele fiscale ale DGFP X puteau sa impuna obligatia de plata pentru persoanele cu handicap daca demonstau ca exista persoane cu handicap care se afla in cautarea unui loc de munca pe raza municipiului X, iar in cazul in care exista asemenea persoane acestea au venit la societatea contestatoare pentru a fi angajate si societatea a refuzat angajarea acestora ceea ce nu s-a intamplat.

In sustinerea cauzei societatea invoca si anexeaza la contestatie adresa nr. X/06.10.X8 prin care a solicitat AJOFM X angajarea de persoane cu handicap.

Fata de acest aspect considera ca interpretarea legii de catre organul fiscal este formala si excesiva si anexeaza in sprijinul acestei afirmatii raspunsul dat de Secretariatul de Stat pentru Persoane cu Handicap si postat pe site-ul Ministerului Finantelor Publice precum si Decizia nr.X/17.04.X7 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie in care desi se invoca prevederile OG nr. 102/1999 textul de lege prevazut la art. 42 si 43 din ordonanta este identic cu cel de la art.78 din Legea nr. 448/X6.

3. Cu privire la Contributia de asigurari sociale datorata de angajator in suma de **X lei** si majorari de intarziere in suma de **X lei**, Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de **X lei** si majorari de intarziere in suma de **X lei**, Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de **X lei** si majorari de intarziere in suma de **X lei**, Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de **X lei** si majorari de intarziere in suma de **X lei**, Contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale de **X lei** si majorari de intarziere in suma de **X lei** Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de **X lei** si majorari de intarziere in suma de **X lei** societatea mentioneaza ca intelege sa trateze aceste taxe, impuse suplimentar, in mod unitar intrucat, organele de inspectie fiscala au plecat de la aceeași premiza si anume ca *veniturile obtinute de salariati in baza contractelor de comision simuleaza in fapt un contract de munca individual intrucat locul de desfasurare a activitatii este in incinta societatii si a punctelor de lucru ale acesteia, durata timpului de lucru este de 8 ore, iar activitatea desfasurata a fost exclusiv pentru societate.*

Societatea sustine ca aceste afirmatii ale organelor de inspectie fiscala sunt nereale intrucat din cuprinsul contractelor nu reiese locul de desfasurare a activitatii, nu se prevede o durata de timp pentru indeplinirea obligatiei si mentioneaza ca nu intelege la ce se refera afirmatia ca activitatea desfasurata este efectiv pentru societate.

Astfel, societatea considera ca si in cazul acestor contracte s-au incalcat prevederile legale invocate la pct.1 si anume art.942, art.969, art.973, art.977 si art.978 din Codul civil, inspectorii fiscali neținand seama ca aceste contracte sunt contracte de colaborare sau convenții civile si invoca in sustinerea cauzei prevederile art.26 si art.101 din Legea nr.X/X8 - privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 91/X7 pentru modificarea si completarea unor acte normative din domeniul protectiei sociale, respectiv art.257 si art.258 din Legea nr.95/X6, art.19 si art.24 alin.1 din Legea nr.76/X2.

Totodata societatea solicita emiterea titlului executoriu si inceperea executării silite după data de 05.05.X9, adica după data expirării termenului legal pentru plata obligatiilor impuse, potrivit art.9 alin.3 din OMFP nr.713/X4.

**II. Prin Decizia de impunere nr.30/X9** emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.X/X9 s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare datorate de x reprezentand impozit pe profit, taxa pe valoarea

adaugata, fonduri speciale, contributi si accesorii aferente, constatandu-se urmatoarele

**1. Referitor la impozitul pe profit** verificat pe perioada X.X6-X.X8 organele de inspectie fiscala au constatat ca X a dedus nelegal in luna decembrie X7 contravaloarea cheltuielilor cu serviciile facturate de catre SC X SRL in suma de **X lei** in baza facturilor nr.X/21.12.X7 in valoare de **X lei** fara TVA si nr.X/21.12.X7 in valoare de **X lei** fara TVA . S-a stabilit astfel un impozit pe profit suplimentar aferent trim.IV X7 in suma de **X lei si accesorii aferente in suma de X lei.**

Organele de inspectie fiscala au stabilit aceste obligatii fiscale suplimentare in baza art.19 alin.1 si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/X3 privind Codul fiscal si pct. 48 din HG nr. 44/X4 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, intrucat nu a fost dovedita necesitatea acestor servicii.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat acest lucru din analiza contractelor de vânzare-cumparare si de intermediere puse la dispozitie de contestatoare.

Astfel, analizând contractul de intermediere incheiat cu SC XNA SRL X, organele de inspectie fiscală au constatat ca

La data de 20.07.X7 X a incheiat un contract de intermediere si prestari servicii imobiliare cu SC X SRL X avand ca obiective:

a) intermedierea pentru cumpararea totala a imobilului, teren + constructii, situat in X, str. Al. I. Cuza, nr.153, jud. X, proprietate a SC X SA , in suprafata de X mp.

Pretul agreeat si acceptat de beneficiar, respectiv X, pentru achizitia imobilului mai sus mentionat a fost de **X euro** fara TVA.

Pretul final convenit pentru cumpararea imobilului a fost de de **X euro**, diferenta rezultata de **X euro**, exclusiv TVA urmând a se constitui in comision datorat catre SC X SRL pentru intermedierea reusita.

De asemenea, s-a prevăzut acordarea de către client a unui alt comision, numit comision de succes, in suma de **X euro** exclusiv TVA pentru intermedierea cumpararii la valoarea cea mai mica .

b) colaborarea pentru vânzarea totala a imobilului teren + constructii situat in X, proprietate a X, in suprafata de X mp.

Pretul agreeat si acceptat de beneficiar, respectiv X, pentru vânzarea imobilului mai sus mentionat fiind de **X euro** fara TVA.

Pretul convenit pentru vanzarea imobilului a fost stabilită pentru suma de **3.X euro**, diferenta rezultata de **X euro**, exclusiv TVA urmand a se constitui in **comision** datorat catre SC X SRL pentru intermedierea reusita.

De asemenea s-a prevăzut acordarea de către client a unui alt comision, numit **comision de succes**, in suma de **X euro** exclusiv TVA pentru intermedierea contractului de vânzare - cumparare.

**Din analiza contractului de vânzare - cumpărare incheiat cu SC X SA** organele de inspecție fiscală au constatat că in contractul de vânzare - cumparare si contractul de ipotecă, autentificat la BNP X sub nr. X, incheiat intre SC X SA X, in calitate de **vânzatoare** si X X, in calitate de **cumparatoare**, pretul de vânzare al imobilului, teren + constructii, situat in X, jud. X este de **X Euro**, plata urmând a fi efectuată in doua tranșe până la data de 31.07.X7 suma de **X Euro** si până la data de 05.11.X7 suma de **X Euro**.

SC X SA a emis factura nr. **X/31.07.X7** in suma de **X lei** si factura nr. **X/05.11.X7** in suma de **X lei**, plata fiind efectuata cu OP nr. X/31.07.X7 in suma de **X lei** reprezentand **X Euro** si OP nr. X/05.11.X7 in suma de **X lei** reprezentand **X Euro**.

**Din analiza contractului de vânzare - cumpărare incheiat cu SC X** Societate in Comandita, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

X promitent vânzator, mandatata prin X, a incheiat precontractul de vanzare - cumparare cu SC X Societate in Comandita promitent cumparator, act autentificat sub nr.X/10.08.X7 - BNP X Bucuresti, privind imobilul, teren + constructii, situat in X, cu pretul de **X euro** fara TVA.

In data de 21.12.X7 se incheie contractului de vanzare - cumparare act autentificat sub nr.X/21.12.X7 - BNP X Bucuresti, intre X in calitate de vânzător, si **SC X** Societate in Comandita in calitate de cumparatoare, privind imobilul, teren + constructii, situat in X, cu pretul de **X euro** respectiv suma de **X lei**, plata urmand a se efectua in data semnarii contractului.

Conform clauzelor contractuale, vânzatoarea X, se obligă să obțină pe cheltuiala sa pentru SC X până la 31.07.X8 planul urbanistic de detaliu (PUD) si până la data de 31.10.X8 autorizația de construire precum si avizele si aprobările necesare pentru construirea unui supermagazin, etc.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila din punct de vedere fiscal cheltuiala cu serviciile facturate de SC X SRL.

In urma analizei profitului obtinut in urma tranzactiilor imobiliare efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL in calitate de intermediar a obtinut un profit de X euro, din care X euro urmand a fi facturate iar X in calitate de titular al tranzactiilor efectuate a obtinut un profit de X euro, 3.X euro pretul de vanzare - X euro pret de cumparare - X euro.

Comision, in realitate acest profit obtinut de X fiind mult mai mic avand in vedere ca societatea a suportat toate cheltuielile legate de aceste tranzactii, taxe notariale, documentatie cadastrala de alipire, obtinerea Planului urbanistic de detaliu, dobanzi si speze bancare etc.

## **2. Referitor la TVA**

Avand in vedere tranzactiile imobiliare derulate in baza contractului de intermediere si prestari servicii incheiat cu SC X SRL in data de 20.07.X7, organele de inspectie fiscala au stabilit ca X a dedus nelegal in luna decembrie X7 TVA aferenta contravalorii serviciilor prestate de catre SC X SRL conform facturilor seria MMVEX nr. X/21.12.X7 in valoare totala de X0 lei, din care TVA in suma de **X.X0 lei** si seria MMVEX nr. X/21.12.X2 in valoare totala de X lei din care TVA in suma de **X lei**, in total de **X lei**, incalcând prevederile art. 145, alin. (2), lit.a din Legea 571/X3, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru debitul stabilit suplimentar in suma de X lei s-au calculat in baza art. 119 si art.120 din OG nr. 92/X3 majorari de intarziere in suma totala de **X lei**, pentru perioada 25.01.X8 -25.03.X8, in restul perioadei societatea inregistrand TVA de rambursat care acopera debitul stabilit.

**3. Cu privire la varsaminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate**, din verificarile efectuate s-a constatat ca in perioada ianuarie X7 - decembrie X8 societatea nu a constituit, declarat si virat in totalitate in fiecare luna obligatia la fondul pentru protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap datorat conform **art.78, alin.2 din L. 448/X6** desi avea peste 50 salariati.

Astfel, s-a constatat ca societatea a indeplinit partial conditiile impuse de Legea nr.448/X6 respectiv, pentru perioada 01.01.X7 - 31.12.X7 societatea nu a constituit, declarat si virat integral in fiecare luna obligatia la fondul pentru protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap datorat.

Pentru perioada 01.01.X8 - 31.12.X8 X a incheiat contract cu SC X Group SRL X, societate autorizata de Ministerul Muncii pentru achizitionarea de produse conform anexei nr.1 la contract. Organele de inspectie fiscala nu au acceptat ca deductibile cheltuielile efectuate cu produsele care nu se regasesc in anexa (respectiv - TV LCD X - Full HD ff 514/26.05.X8 si ff 589/13.06.X8 - copie) in valoare totala de **X lei**.

Avand in vedere cele constatate organele de inspectie fiscala au calculat o contributie suplimentara in suma de **X lei** si majorari de intarziere in suma de **X lei**.



4. Cu privire la Contributia de asigurari sociale de stat datorata de angajator in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii in suma de X lei si accesorii in suma de X lei, Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de X lei si accesorii in suma de X lei, Contributia de asigurare la bugetul asigurarilor pentru somaj datorata de angajator in suma de X lei si accesorii in suma de X lei, Contributia angajatorului privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de X lei si X lei majorari de intarziere, Contributia angajatorului la bugetul fondului de asigurari sociale de sanatate in suma de X lei si accesorii in suma de X lei s-a constatat ca incepând cu data de 1 august X8 s-a constatat ca o parte insemnata din veniturile obtinute de salariatii societatii, angajati si cu contract de munca de 8 ore/zi, respectiv X - director aprovizionare, X - director vânzări, X X - director vânzări, X – merceolog, X - director aprovizionare magazine, X - administrator punct de lucru X, au fost transformate in venituri din activitati independente, prin intocmirea unor contracte de comision, cu consecinta diminuarii obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat constand in contributiile sociale de stat, somaj, sanatate, accidente de munca si boli profesionale, fondul de garantare a creantelor salariale.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit contractelor individuale de munca incheiate de societate cu acestia, au fost stabilite atributiile postului pentru fiecare angajat unde se precizeaza timpul in care se desfasoara activitatea fiecaruia, - primele 8 ore fiind alocate desfasurarii activitatii contractuale, **comisionarii** având aceleasi obligatii in realizarea sarcinilor ce sunt consemnate si in atributiile postului respectiv, potrivit contractelor individuale de munca.

S-a constatat ca pentru efectuarea sarcinilor, comisionarii au folosit masinile, telefoanele, birotica respectiv toata baza de date a societatii - aspecte ce nu sunt cuprinse in clauzele contractuale incheiate, cheltuieli ce sunt suportate de societate fara nici un fel de justificare.

S-a constatat de asemenea ca pentru justificare prestatilor efectuate comisionarii, intocmeau o nota denumita « situatii de lucrari » lunare in care se trecea numai cuantumul veniturilor realizate si in care erau exemplificate doar vânzarile efectuate, fara a prezenta indeplinirea obligatiilor comisionarului, timpul in care aceste lucrari au fost efectuate (conform art. 3 din contractul de comision) privind realizarea acestor obiective.

Astfel, s-a constatat ca locul de desfasurare al activitatii era in incinta societatii si a punctelor de lucru ale acesteia, durata timpului de munca era de opt ore la fel ca si in cazul contractelor de munca, iar activitatea desfasurata a fost exclusiv pentru societate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru cazurile in speța nu sunt indeplinite nici unul din criteriile care definesc existenta desfasurarii unor activitati independente de catre persoanele in cauza, aceste criterii fiind cele prevazute la punctul 19 din HG nr. 44/X4, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv libera alegere a programului de lucru, libera alegere a locului de desfasurare a activitatii, activitatea se desfasoara pentru mai multi clienti, riscul pe care si-l asuma intreprinzatorul, detinerea unei autorizatii etc. si ca aceste activitati se incadreaza in criteriile care definesc activitatile dependente in baza carora se obtin venituri de natura salariala, asa cum sunt definite la punctul 67 din HG nr. 44/X4 fiind stabilit felul activitatii, timpul de lucru, locul desfasurarii activitatii, persoanele in cauza contribuind numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea intelectuala.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste contracte de comision simuleaza in fapt un contract de munca, veniturile fiind obtinute in timpul normal de munca, societatea sustragandu-se astfel de la plata obligatiilor catre bugetul general consolidat, in speța a contributiilor sociale de stat, somaj, sanatate, accidente de munca si boli profesionale, fondul de garantare a creantelor salariale si drept urmare celor constatate au procedand la reincadrarea veniturilor obtinute si la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare datorate de societate in baza actelor normative care reglementeaz fiecare contributie in parte si accesorii aferente in cuantumul aratat mai sus.

**III.** Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

**Perioada verificată anul X7.**

**1. Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investită sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de prestari servicii privind intermedierea cumpărării de către X X de la SC X SA cu sediul in X a unui imobil constand in teren si construcții situat in X, jud. X si ulterior vânzarea acestuia catre SC X SRL cu sediul in județul X, in conditiile in care contestatoarea nu justifică necesitatea efectuării cheltuielilor respective de intermediere prin specificul activității desfășurate**

**In fapt,** in luna decembrie X7 X a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma totala de **X lei** constand in prestari servicii facturate de SC

X SRL conform facturilor nr.X/21.12.X7 in valoare de **X lei** fara TVA si nr.X/21.12.X7 in valoare de **X lei** fara TVA .

In vederea justificării acestor cheltuieli, X a prezentat organelor de inspectie fiscala *Contractul de intermediere si prestări servicii imobiliare* incheiat la data de 20.07.X7 cu SC X SRL cu sediul in X.

**Primul obiectiv** la care se referă acest contract de intermediere, anexat in copie la dosarul cauzei, **anexa nr.1** la contract, este **intermedierea pentru cumpararea** totala a imobilului, teren + constructii, situat in X, jud. X, proprietate a SC X SA , in suprafata de X mp, pretul agreeat si acceptat de beneficiar, respectiv de X pentru achizitia acestui imobil fiind de **X euro** fara TVA. X este de acord ca SC X SRL sa poată negocia un preț inferior celui de X EURO diferenta urmând a se constitui in comision datorat.

Prin aceeași anexă la contract se menționează ca prețul convenit prin intermediul SC X SRL pentru cumpararea imobilului a fost de **X euro**, diferenta rezultata de **X euro**, exclusiv TVA urmând a se constitui in comision datorat catre SC X SRL pentru intermedierea reusita. De asemenea, s-a prevăzut acordarea de către client a unui alt comision, numit comision de succes, in suma de **X euro** exclusiv TVA pentru intermedierea cumpărării la valoarea cea mai mica.

**Al doilea obiectiv** la care se referă acest contract de intermediere, potrivit **anexei nr.2** la contract, este colaborarea pentru vânzarea totala a imobilului, teren + constructii situat in X, proprietate a X, in suprafata de X mp, pretul agreeat si acceptat de X, pentru vânzarea imobilului mai sus mentionat fiind de **X euro** fara TVA. In anexa nr.2 la contractul de intermediere se precizează ca prețul convenit prin intermediul SC X SRL pentru vanzarea imobilului a fost stabilit la suma de **3.X euro**, diferenta rezultata de **X euro**, exclusiv TVA urmand a se constitui in **comision** datorat catre SC X SRL pentru intermedierea reusita.

De asemenea, s-a prevăzut acordarea de către X a unui alt comision, numit **comision de succes**, in suma de **X euro** exclusiv TVA pentru intermedierea contractului de vânzare – cumparare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca X a dedus nelegal in luna decembrie X7 contravaloarea cheltuielilor cu serviciile facturate de catre SC X SRL in suma totala de **X lei** fara TVA, in baza facturilor nr.X/21.12.X7 si nr.X/21.12.X7, stabilind astfel un impozit pe profit suplimentar aferent trim.IV X7 in suma de **X lei si accesorii aferente in suma de X lei**.

Organele de inspectie fiscala au stabilit aceste obligatii fiscale suplimentare in baza art.19 alin.1 si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/X3

privind Codul fiscal si pct. 48 din HG nr. 44/X4 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, intrucat nu a fost dovedită necesitatea acestor servicii.

**In drept, potrivit art.19 si art.21 alin.1 si alin.4 lit.m din Legea nr.571/X3 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,**

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

...

### ART. 21

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

***m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;***

La pct.48 din HG nr. 44/X4 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/X3** privind Codul fiscal sunt prevăzute condițiile obligatorii ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor de prestari servicii:

*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

***- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;***

***- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.***

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, in vigoare pe perioada verificată, se retine ca pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor de prestări servicii, trebuiesc indeplinite cumulativ mai multe conditii, respectiv serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, să fie executate in baza unui contract incheiat intre părți iar contribuabilul trebuie sa justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor si să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor cu prestările respective prin specificul activității desfășurate.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că X a cumpărat de la SC X SA cu sediul in X un imobil, teren + construcții, situat in X, județul X, in suprafata de X mp, in baza *Contractului de vânzare – cumpărare si contract de ipotecă*, autentificat la data de **25.07.X7** sub nr.1696 de catre Biroul Notarului Public X cu sediul in X.

Potrivit art.4.3 din contractul mai sus menționat prețul total al acestei vânzări a fost de **X euro fara TVA**, stabilit de comun acord intre părțile contractante, respectiv SC X SA in calitate de vânzător si X in calitate de cumpărător, plata acestei sume fiind prevăzută in contract a se efectua in doua transe, prima tranșă până la 31.07.X7 iar a doua tranșă până la data de 05.11.X7.

Se retine ca la data de **10.08.X7** se incheie un *Antecontract de vânzare cumpărare bun imobil* intre X in calitate de promitent vânzător si SC X SRL cu sediul in județul X in calitate de promitent cumpărător având ca obiect vânzarea imobilul, teren + construcții, situat in X, județul X, in suprafata de X mp.

Se retine de asemenea ca la data de **20.07.X7** s-a incheiat Contractul de intermediere si prestari servicii cu SC X SRL in completarea caruia s-a incheiat anexa nr.1 la data de 25.07.X7 si anexa nr.2 la data de 01.08.X7.

Având in vedere faptul că imobilul in cauză a fost cumpărat de la SC X SA pe data de 25.07.X7 iar la data de 10.08.X7, la doar 15 zile de la cumpărare, se incheie precontractul de vânzare-cumpărare cu SC X SRL denotă faptul ca era cunoscut deja viitorul cumpărătorul ceea ce nu justifica comisionul de X euro pentru "*intermedierea reusită*" prevăzut in contractul de intermediere incheiat cu SC X SRL, facturat de aceasta si inregistrat pe cheltuieli deductibile de contestatoare.

Prețul total de vânzare al imobilului a fost stabilit prin antecontractul de vânzare-cumpărare de catre părțile contractante, X si SC X SRL la suma de **X EURO** plata urmând a se efectua la data semnării Contractului de vânzare cumpărare in formă autentică.

Prin acest antecontract de vânzare cumpărare se prevede că promitentul vânzător avea obligatia sa pună la dispoziția promitentului

cumpărător până la data de 17.09.X7 copii ale tuturor documentelor relevante care să ateste dreptul de proprietate asupra imobilului, *Contractul de vânzare-cumpărare si contract de ipoteca* autentificat sub nr. 1696/X7, titlul de proprietate, documentația cadastrală , extras de carte funciară, adresă din partea autorităților competente că Imobilul, intreg sau in parte, nu este inclus in zona de protecție a siturilor arheologice si nu este inclus in lista monumentelor istorice in conformitate cu prevederile Legii nr. 422/X1, adresa din partea autorităților competente ca Imobilul nu face obiectul nici unui litigiu aflat pe rolul instantelor judecatorești, certificat de atestare fiscală, adrese si planurile relevante de la instituțiile si autoritățile competente (de energie electrica, energie termica, gaze, apa, canalizare si telefonie) din care să rezulte că Imobilul nu este traversat de nici o conductă de interes public sau privat sau de vreo linie de inaltă tensiune si ca nu există restricții de a construi Proiectul pe Teren, studiu geotehnic, etc.

Prin același antecontract promitentul vânzător se obligă, potrivit pct.6.7, sa obțină până la 23.11.X7 de la autoritățile competente Planul urbanistic de detaliu in conformitate cu Planul prezentat de către Promitentul cumpărător.

La data de **21.12.X7** se incheie *Contractul de vânzare – cumpărare bun imobil*, autentificat sub nr.X de catre Biroul Notarului Public X cu sediul in București, prin care X in calitate de vânzător vinde catre SC X SRL cu sediul in județul X in calitate de cumpărător imobilul, teren + construcții, situat in X, județul X, in suprafata de X mp, imobil cumpărat de la SC X SA așa cum s-a arătat mai sus, prețul total de vânzare al imobilului fiind stabilit de către părțile contractante, potrivit art.3.1 din contract, la suma de **X euro**.

### **Referitor la tranzactia cu SC X SA X**

se retine ca la art. 7 alin. 3 din contractul de intermediere incheiat in data de 20.07.X7 intre X si SC X SRL se face referire la contractul de vanzare - cumparare incheiat intre SC X SA X si X X, autentificat la BNP X sub nr. X, de unde rezulta ca la data de 20.07.X7 cand a fost incheiat acest contract de intermediere **se** cunostea deja contractul nr. 1696 din 25.07.X7.

Potrivit anexei nr.1, alin. 4 la contractul incheiat cu SC X SRL se retine ca X ar fi negociat initial cu SC X SA pentru imobilul situat in municipiul X un preț de X euro fara TVA, urmând ca in condițiile in care SC X SRL ar negocia un pret inferior celui de X euro, diferenta sa se constituie in comision catre SC X SRL.

Cu privire la aceste prevederi contractuale se retine ca X nu a prezentat organelor de inspectie fiscala si nici organelor de solutționare a contestației nici un document - precontract, protocol, etc., incheiat cu SC X SA X din care sa rezulte ca pretul initial convenit cu privire la vânzarea

imobilului in cauza a fost de X euro fara TVA. De asemenea, nu au fost prezentate documente din care să rezulte demersurile si negocierile intreprinse de SC X SRL pe lângă proprietarul imobilului, SC X SRL in vederea obținerii unui preț de cumpărare mai mic pentru X care sa justifice comisionul de X EURO facturat de SC X SRL si inregistrat pe cheltuieli deductibile de contestatoare, in luna decembrie X7 potrivit art.7 alin.1 din contractul de intermediere incheiat care prevedea ca SC X SRL avea obligatia **«sa negocieze cu proprietarul terenului si al constructiei instrainarea prin contract de vanzare - cumparare a imobilelor sus mentionate in favoarea clientului si sa prezinte contractele semnate de proprietar»**.

Se retine de asemenea, ca in anexa nr.1 la Contractul de intermediere incheiat la 20.07.X7 cu SC X SRL se prevede ca *“Pretul convenit prin intermediul X cu X pentru vanzarea imobilului este de X euro diferenta rezultata fiind de X euro”*. Prin urmare avand in vedere ca la data de 20.07.X7 in contractul de intermediere sunt mentionate clauzele din Contractul de vanzare-cumparare incheiat cu SC X SRL referitoare la pretul imobilului, se retine ca pretul de cumparare de X euro era deja stabilit intre X si SC X SA si ca SC X SRL nu mai avea ce sa negocieze si nu are nici un merit in incheierea contractului de vanzare cumparare mentionat, deci nici acordarea comisionului nu se justifică.

Cu privire la comisionul de succes in suma de X euro exclusiv TVA prevazut in anexa nr.1 la *Contractul de intermedierea si prestări servicii imobiliare*, se retine faptul ca nu s-a prevazut nici o obligatie din partea intermediarului .

Mai mult de atat, la art.4.3 din Contractul de vanzare cumparare si contract de ipoteca se stipuleaza in mod expres ca *“Pretul total al acestei vanzari, stabilit de comun acord intre noi, partile contractante este de X EURO plus TVA cu taxare inversa in conditiile art.160 din Codul fiscal”* de unde se retine ca pretul imobilului situat in X, judetul X in suma de X EURO a fost stabilit direct intre vanzator, SC X SA si cumparator, X si nu prin intermediul altei persoane mandatata si agreata de parti.

Astfel, se retine faptul ca X nu face dovada cu nici un document ca SC X SRL a intermediat contractul de vânzare - cumparare nr. X dintre SC X SA X proprietara imobilului si X care sa justifice comisionul acordat de 500.000 euro fara TVA conform facturii seria MMVEX nr. X/21.12.X7 in valoare de X lei achitat catre SC X SRL pentru intermedierea achizitionarii imobilului teren + construcții situat in X, județul X.

Se retine ca existenta unui contract de intermediere si emiterea unei facturi un este suficienta pentru a se beneficia de dreptul de deducere a

cheltuielilor de prestari servicii ci societatea trebuie sa justifice cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre intermediar cu documente corespunzatoare serviciului prestat, in cazul in speta, studii de piata, detalii tehnice, negocieri intreprinse, rapoarte de evaluare, demersuri efectuate pe langa organele abilitate in vederea obtinerii aprobarilor necesare pentru instrainarea imobilului, alte documente care sa justifice serviciul efectuat si valoarea acestuia.

Potrivit art.3.2.5 si art.3.2.7 din Contractul de vanzare cumparare incheiat la data de 25.07.X7, imobilul este liber de orice sarcini, intermediarul ne mai avand obligatia sa faca demersuri cu privire la existenta unui litigiu aflat pe rolul instantei judecatoresti, asa cum se prevede la art.7 din Contractul de intermediere incheiat cu SC X SRL.

**Cu privire la tranzactia X cu SC X X iud. X se retine ca potrivit** art.7, alin. 4 din contractul de intermediere incheiat intre X si SC X SRL aceasta din urma avea obligatia ca «pana la data de 23.11.X7, ora 11, sa obtina de la autoritatile competente planul urbanistic de detaliu», obligatie mentionata si la art. 6.7. din Antecontractul de vinzare - cumparare bun imobil autentificat sub nr. X/10.08.X7.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca de obtinerea Planului Urbanistic de detaliu (PUD) s-a ocupat de fapt X, aceasta incheind contractul de proiectare nr. 45/oct. X7 cu SC X , anexat in copie la dosarul cauzei, valoarea totala a contractului incheiat fiind de X euro, acesta prevazand ca proiectantul se obliga sa elaboreze documentatia de urbanism PUD pentru realizarea investitiei constructie Magazin X.

Mai mult de atât, in Contractul de vânzare - cumparare autentificat sub nr.X/21.12.X7 incheiat intre X in calitate de vânzatoare si SC X X , in calitate de cumparatoare se specifica la pag.1 alin.3 : *«Avand in vedere ca obligatia stabilita in sarcina vânzatoarei la art.6.7. din Antecontractul de vinzare - cumparare (obtinerea PUD) bun imobil autentificat sub nr. X din 10.08.X7...nu a fost indeplinita pana la data prezentului Contract dar Cumparatorul este de acord cu semnarea prezentului Contract in conditiile stabilite prin acest Contract»* aspect ce infirma susținerea contestatoarei cu privire la faptul ca această prestație prevăzută si in contractul de intermediere incheiat cu SC X SRL a fost efectuată si justifica comisionul in suma de X EURO facturat in decembrie X7 de SC X SRL si inregistrat pe cheltuieli deductibile de catre X .

De asemenea, se retine ca la data de 20.10.X7 X , in calitate de client, incheie cu SC X SRL, in calitate de prestator, un *Contract de prestari servicii imobiliare si mandat* anexat in copie la dosarul cauzei, avind ca obiect *"prestarea de servicii de consultanta, negociere si delegare a atributiilor*



*clientului pentru indeplinirea obligatiilor ce ii revin acestuia in contractul de vanzare - cumparare autentificat sub nr.X la BNP X, respectiv plata pâna la data de 05.11.X7 a sumei de X euro sau vânzarea terenurilor ce fac obiectul contractului numai in conditiile prevazute la art.6, alin.4", adica "incheierea unui contract de vânzare - cumparare pentru terenurile ce fac obiectul contractului de vanzare cumparare nr. X oricui va crede de cuviinta si la pretul necesar indeplinirii obligatiei de plata la termen la care se va adauga suma achitata de X.48 Euro exclusiv taxe, impozite onorarii etc . "*

De mentionat ca in contractul sus mentionat comisionul pe care clientul il datoreaza intermediarului este de 0,5% din valoarea tranzactiei pentru care s-a incheiat contractul.

Astfel se retine ca pentru aceeasi tranzactie, vanzarea imobilului situat in X s-au incheiat doua contracte de intermediere, unul cu SC X SRL X si unul cu SC X SRL X , comisioanele acordate diferind in mod semnificativ X euro acordat catre SC X SRL X si 6.400 euro catre SC X SRL X.

Astfel, se retine ca obligatiile prevazute in sarcina SC X SRL la art. 7 din contractul de intermediere au fost in realitate suportate de X si efectuate de SC X SRL X care a intocmit documentatia cadastrala de alipire conform facturii OTCAA nr. X din 06.12.X7 in valoare totala de X lei, SC X conform contractului de proiectare nr. 45/oct. X7 incheiat pentru suma de X euro anexat in copie.

Cu privire la comisionul de succes in suma de X euro exclusiv TVA prevazut in anexa nr.2 la Contractul de intermediere incheia cu SC X SRL pentru intermedierea vânzării de către X a imobilului situat in X, județul X, se retine faptul ca nu s-a prevazut nici o obligatie din partea intermediarului.

Mai mult de atât, cu privire la acest comision prin anexa nr. 2 la contractul de intermediere incheiată la data de 01.08.X7 se face următoarea precizare "*Acest comision va fi datorat la momentul semnării contractului de vânzare de catre X către cumpărătorul pe care intermediarul il va identifica*". In condițiile in care prin aceeași anexă sunt prevăzute obligațiile intermediarului in relatia de vânzare cumparare intervenita intre X si SC X ROMÂNIA SRL, se reține ca la data de 01.08.X7, data incheierii anexei 2 la Contractul de intermediere incheiat cu SC X SRL, cumpărătorul era cunoscut iar comisionul de X EURO prevăzut nu are nici o justificare.

*Avand in vedere cele prezentate se retine ca X nu poate justifica necesitatea acordării comisionului de X euro fara TVA conform facturii nr. X in valoare totala de X lei, achitat catre SC X SRL pentru intermedierea vânzării*

*imobilului amplasat in localitatea X achiziționat de contestatoare de la SC X SA, asa cum s-a arătat mai sus .*

Susținerea societății că varianta de contract de intermediere incheiată la data de 20.07.X7 intre X si SC X SRL a fost prezentată organelor de inspecție fiscala din eroare intrucat contractul efectiv intre cele doua părți este cel din data de 25.07.X7 ultima variantă când s-a incheiat contractul de vânzare cumpărare in formă autentica si ca de la data de 01.07.X7 partile au schimbat mai multe variante de contract pe care le anexează la dosar nu poate fi reținută in soluționarea favorabilă a contestației intrucât, nici din aceste variante de contract de intermediere nu reiese faptul că s-ar fi facut vreo ofertă pentru cumpararea imobilului din X, județul X, proprietatea SC X SA la prețul de X EURO si ca SC X SRL ar fi negociat cu aceasta si ar fi obținut diminuarea prețului de vânzare al imobilului de la X EURO la X EURO si ca diferența de X EURO urmează a se constitui in comision in favoarea comisionarului.

Mai mult de atât se reține ca dacă contractul de intermediere s-a incheiat in data de 25.07.X7, adică in aceeași zi cu contractul de vânzare cumpărare incheiat intre SC X SA si X, incheierea contractului de intermediere cu SC X SRL nu se mai justifică in nici un fel in conditiile in care clauzele din contractul de vânzare cumparare erau deja stabilite.

In justificarea activității de intermediere privind vânzarea de catre X catre SC X SRL a imobilului situat in X, contestatoarea depune la dosarul cauzei, cu adresa nr.X/28.05.X8 inregistrată la Directia generala de soluționare a contestației sub nr.9073X/29.05.X9, copii ale adreselor prin care SC X SRL solicită precizări cu privire la acest imobil de la diverse instituții si societăți, ex. Directia pentru cultură si patrimoniul cultural național X, SC Compania de Apă X SA. Aceste adrese nu pot fi reținute in soluționarea favorabilă a cauze intrucat nu pot justifica valoarea comisionului de X EURO iar **răspunsurile formulate sunt adresate X** si prin acestea se menționează, “*La adresa Dvs...*” sau “*Urmare adresei dumneavoastră ...*”.

Având in vedere cele reținute se va respinge ca neintemeiată contestația X cu sediul in X, pentru suma de **X lei** reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor de prestări servicii in sumă totala de **X lei** deduse de contestatoare in baza facturilor nr.X/21.12.X7 si nr.X/21.12.X7 emise de SC X SRL, servicii a căror necesitate si prestare efectivă nu a fost dovedită de contestatoare nici organelor de inspecție fiscală si nici organelor de soluționare a contestației.

Referitor la **majorările de intarziere in suma de X lei** aferente impozitului pe profit, se retine ca acestea reprezintă masuri accesorii in raport cu debitul, motiv pentru care conform principiului de drept *accessorium*

*sequitur principale*, se va respinge contestația ca neintemeiata și pentru acest capăt de cerere.

**2.Cu privire la TVA contestată in sumă de X lei cauza supusă soluționării este dacă X a dedus in mod legal taxa pe valoarea adăugată in baza facturilor nr.X/21.12.X7 si nr.X/21.12.X7 emise de SC X SRL reprezentând contravaloare servicii de intermediere privind cumpărarea de către X si ulterior vânzare unui imobil situat in X, servicii a căror necesitate si prestare efectivă nu a fost dovedită si justificată de contestatoare nici organelor de inspecție fiscală si nici organelor de soluționare a contestației.**

**In fapt**, in luna decembrie X7 X inregistreaza pe cheltuieli deductibile suma totala de X lei reprezentând prestari servicii facturate de SC X SRL conform facturilor nr.X/21.12.X7 si nr.X/21.12.X7 deduce taxă pe valoarea adăugată aferentă in sumă de **X.X0 lei** si respectiv in sumă de **X lei**.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată pe luna decembrie X7 in sarcina X pe considerentul ca s-a dedus nelegal taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor nr.X/21.12.X7 si nr.X/21.12.X7 emise de SC X SRL reprezentând prestări servicii a caror prestație efectivă in interesul operațiunilor sale taxabile nu a fost justificată cu documente, conform art.145 din Legea nr.571/X3 privind Codul fiscal.

**In drept**, potrivit art.145 alin.2 din Legea nr.571/X3 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare

“ Sfera de aplicare a dreptului de deducere:[...]

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

**a) operațiuni taxabile”**

Potrivit art.125<sup>1</sup> alin.1 pct.29 din Legea nr.571/X3 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare,

**“29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate”;**

Astfel, se reține ca un contribuabil poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor servicii facturate doar in situațiile in care serviciul a fost prestat efectiv si este in folosul operațiunilor sale taxabile.

In cazul in speța asa cum s-a constatat de organele de inspecție fiscală si cum s-a reținut la capitolul anterior din prezenta decizie pentru serviciile de intermediere facturate de SC X SRL in quantum de 500.000 EURO si respectiv de X EURO fără TVA si inregistrate de contestatoare in

luna decembrie X7 pe cheltuieli deductibile si pentru care s-a dedus taxă pe valoarea adăugată in sumă totală de **X lei**, contestatoarea nu a dovedit si nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor de intermediere privind cumpărarea si ulterior vânzarea de către X a imobilului situat in localitatea X județul X.

Se reține faptul ca existența unui contract de prestări servicii incheiat intre părți si emiterea unei facturi fiscale in baza acestuia nu este suficientă pentru deducerea unor cheltuieli de prestări servicii si a taxei pe valoarea adăugată aferentă in conditiile in care nu se face dovada prestării efective a serviciilor respective si necesitatea efectuării lor in interesul operațiunilor taxabile ale X .

Astfel, se reține că X are ca obiect principal de activitate taxabilă comercializarea băuturilor alcoolice iar din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă ca serviciile de intermediere privind vânzarea-cumpărarea imobilului s-ar fi efectuat in interesul acestor operațiuni

*Prin urmare se va respinge ca neintemeiată contestația societății si pentru taxa pe valoarea adăugată in sumă totală de **X lei** aferentă facturilor nr.X/21.12.X7 si nr.X/21.12.X7 emise de SC X SRL reprezentând contravaloare servicii de intermediere privind cumpărarea de către X si ulterior vânzare imobilului situat in X, județul X.*

Referitor la **majorările de intarziere in suma de X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, se retine ca acestea reprezintă masuri accesorii in raport cu debitul, motiv pentru care conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, se va respinge contestația ca neintemeiata și pentru acest capăt de cerere.

Referitor la sustinerea contestatoarei ca impunerea suplimentara s-a facut cu incalcarea unor principii elementare de drept si anume cu încălcarea prevederilor art. 942 din Codul civil care defineste contractul ca „*acordul intre doua sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge intre dansii un raport juridic* ”, art. 969 Cod civil care prevede "*conventiile legal facute au putere de lege intre partile contractante* " art. 973 Cod civil care prevede, „*conventiile n-au efect decat intre partile contractante*" art. 977 Cod civil „ *interpretarea contractelor se face dupa intentia comuna a partilor contractante...*"art. 978 Cod civil "*cand o claza este primitoare de doua intelesuri, ea se interpreteaza in sensul ce poate avea efect, iar nu in acela ce n-ar putea produce nici unu, si referitor la sustinerea ca prin impunerea suplimentara cu sumele aratate, organul fiscal anuleaza o relatie comerciala generand o dubla impozitare intrucat impozitul pe profit si TVA aferenta sumei de X Euro au fost achitate de catre SC X SRL la bugetul statului asa cum s-a constatat prin controlul incrucisat efectuat de catre DGFP X, se retine ca prin impunerea efectuată organele de inspectie fiscală nu au anulat*

contractele comerciale incheiate intre parti si operatiunile desfășurate in baza acestora ci au aplicat corect la situatia constatată prevederile actelor normative in vigoare pe perioada verificată cu privire la dreptul X de a deduce la calculul profitului impozabil cheltuielile de prestări servicii facturate in baza respectivelor contracte si de a deduce TVA aferenă, respectiv prevederile Titlului II art.21 alin.1 si alin.4 lit.m, prevederile Titlului VI art.145 alin.2 din Legea nr.571/X3 si prevederile pct.48 din HG nr.44/X4 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/X3

**3.Cu privire la vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate in suma de X lei Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte cu privire la temeinicia si legalitatea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscala cu acest titlu in conditiile in care pe perioada verificata societatea nu a angajat persoane cu handicap, nu a plătit integral in fiecare luna către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu a angajat persoane cu handicap si nici nu a achiziționat produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat, potrivit contractului incheiat in acest sens.**

**Perioada verificata ianuarie X7- decembrie X8.**

**In fapt,** pentru perioada 01.01.X7 - 31.12.X7 societatea nu a constituit, declarat si virat lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu a angajat persoane cu handicap iar pentru perioada 01.01.X8 - 31.12.X8 in care X a avut incheiat contract cu SC X Group SRL X, societate protejata autorizata pe baza de parteneriat de Ministerul Muncii, nu a achizitionat in fiecare luna produse si servicii in conformitate cu prevederile legale in vigoare, respectiv in unele luni a achizitionat produse ce nu erau cuprinse in anexă la contractul incheiat cu societatea protejată menționată mai sus, in suma totală de **X lei**.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru aceasta perioada, in baza art.78 alin.2 din Legea nr. 448/X6, o contributie suplimentara in suma de **X lei** pentru care au calculat accesorii in suma de **X lei** pe considerentul ca societatea nu a constituit, declarat si virat lunar in totalitate către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu a angajat persoane cu handicap sau a achizitionat de la SC X Group SRL X, persoana protejata

autorizata de Ministerul Muncii produse care nu se regaseau in anexa la contract, respectiv TV LCD X - Full HD conform facturii fiscale nr.X/26.05.X8 si nr.X/13.06.X8 in valoare totala de **X lei**.

**In drept**, potrivit art. 78 alin. 2 si alin. 3 lit a si b din Legea nr.448/X6 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap,

*(2) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.*

*(3) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre următoarele obligații:*

*a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;*

*b) să achiziționeze produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat în condițiile prevăzute la lit. a).*

Potrivit prevederilor legale menționate persoanele juridice care au cel puțin 50 de angajați au obligația de a angaja persoane cu handicap in procent de 4% din numărul total de angajați, in caz contrar au obligația si posibilitatea de a opta fie să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, fie să achiziționeze produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat în cuantumul menționat mai sus.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca, societatea contestatoare nu face dovada ca pe perioada 01.01.X7 -31.12.X7 a avut angajate persoane cu handicap in procent de 4% din numărul total de angajați si nici dovada faptului ca pe această perioada in care nu a avut angajate astfel de persoane a virat lunar la bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu a angajat persoane cu handicap potrivit prevederilor art.78 alin. 2 si alin. 3 lit a din Legea nr.448/X6 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap.

Se retine ca pe perioada 01.01.X8 - 31.12.X8 in care X nu a avut angajate persoane cu handicap potrivit legii, X a incheiat contract cu SC X

Group SRL X, societate protejata autorizata pe baza de parteneriat de Ministerul Muncii de la care a achiziționat produse potrivit prevederilor art.78 alin.3 lit.a din Legea nr.448/X6 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap.

Urmare inspectiei fiscale efectuate s-a constatat ca societatea contestatoare a achiziționat de la SC X Group SRL X si produse care nu erau prevazute in anexa la contractul incheiat cu aceasta, in suma totală de **X lei** nerespectând astfel in totalitate condițiile impuse de prevederile legale mentionate .

Avand in vedere faptul ca societatea nu a angajat personal cu handicap in perioada 01.01.X7 -31.12.X8 si nici nu a respectat in totalitate condițiile exprese impuse de legiuitor in situația in care nu se angajează astfel de personal, se retin ca intemeiate si legale sumele stabilite suplimentar de plată de către organele de inspectie fiscală cu titlu de varsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate.

Nu poate fi reținută in soluționarea favorabilă a cauzei susținerea societății ca a solicitat AJOFM X *angajarea de persoane cu handicap* in sa acestia nu i-au repartizat astfel de personal si sustinera potrivit careia persoanele juridice au obligatia sa *achite contravaloarea varsamintelor* doar in cazul in care refuză angajarea persoanelor cu handicap, intrucat Legea nr.448/X6 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, nu mai prevede obligativitatea ca o societate sa solicitate de la AJOFM angajarea de persoane cu handicap pentru a fi scutita de plata acestei contributii singurele conditii care trebuie indeplinite pentru ca o societate sa nu plateasca aceasta obligatie sunt cele prevazute in mod expres la art.78 alin.3 lit.a si b din Legea nr.448-X6, citate mai sus.

De asemenea, nu poate fi reținut in soluționarea favorabilă a contestației nici raspunsul dat de Secretariatul de Stat pentru persoane cu Handicap, postat pe site-ul Ministerului Finantelor Publice si Decizia nr.X/17.04.X7 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie invocate de contestatoare, intrucat acestea se refera la prevederile OG nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap care la art. 43, asa cum a fost modificat prin OUG nr.40/X0, prevedea ca,

*“Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, **care refuză să angajeze persoane cu handicap în condițiile prevăzute la art. 42 alin. (1), au obligația de a plăti lunar către Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap o sumă egală cu salariul minim brut pe economie***

*înmulțit cu numărul locurilor de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, potrivit dispozițiilor prezentei ordonanțe de urgență.”,*

prevederi care nu au mai fost menținute prin Legea nr.448/X6, în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale și prin care s-a abrogat OUG nr.102/1999 cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare se va respinge ca neintemeiată contestația societății pentru suma de **X lei** reprezentând varsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate.

Referitor la **majorările de intarziere în suma de X lei** aferente varsămintelor de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate în suma de **X lei**, se reține ca acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul, motiv pentru care conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, se va respinge contestația ca neintemeiată și pentru acest capăt de cerere.

**4.Referitor la Contributia de asigurari sociale de stat datorata de angajator în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei, Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați în suma de X lei și accesorii în sumă de X lei, Contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorata de angajator în suma de X lei și accesorii în suma de X lei, Contributia de asigurare la bugetul asigurarilor pentru somaj datorata de angajator în suma de X lei și accesorii în suma de X lei, Contributia angajatorului privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de X lei și X lei majorari de intarziere, Contributia angajatorului la bugetul fondului de asigurari sociale de sanatate în suma de X lei și accesorii în suma de X lei, Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte dacă sumele achitate angajatorilor proprii în baza Contractelor de comision se includ în baza de impozitare a veniturilor din salarii și asimilate salariilor în condițiile în care aceste contracte civile au fost încheiate cu persoane ce au și calitatea de angajat cu contract individual de munca pentru prestări de servicii ce fac parte din obiectul activității principale și secundare desfășurată de societate sau dacă sumele respective pot fi incluse în categoria “alte venituri” cu impunere separată.**

**In fapt**, începând cu data de 01 august X8 societatea contestatoare a încheiat cu o parte din salariații societății, angajați și cu contract individual de munca de 8 ore/zi, contracte de comision pe o perioadă



de 2 ani, cu posibilitatea prelungirii acestor contracte, respectiv cu X - director aprovizionare magazine, X - director vânzări, X – director vânzări, XX – merceolog, X - director aprovizionare, X - administrator.

Potrivit contractelor de comision incheiate cu aceștia, anexate in copie la dosarul cauzei, societatea contestatoare in calitate de comitent se obliga sa platească comisionarilor un anumit comision in funcție de vânzările realizate si să achite impozitul de 16% din valoarea comisionului acordat.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca procedand astfel, prin incheierea acestor contracte de comision, societatea a transformat in venituri din activitati independente, o parte din veniturile salariale obținute suplimentar de unii din angajații societatii intrucat activitatile pentru care au fost incheiate contractele respective se incadreaza in criteriile care definesc activitatile dependente asa cum sunt definite la punctul 67 din HG nr. 44/X4 si ca nu sunt indeplinite nici unul din criteriile care definesc existenta desfasurarii unor activitati independente potrivit punctului 19 din HG nr. 44/X4, cu modificarile si completarile ulterioare, cu consecinta diminuarii obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat constand in contributi sociale de stat, somaj, sanatate, accidente de munca si boli profesionale, fondul de garantare a creantelor salariale si au procedat la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare datorate de societate in baza actelor normative care reglementeaz fiecare contributie in parte si accesorii aferente in cuantumul aratat mai sus.

**In drept**, potrivit art.55 alin.1 din Legea nr.571/X3 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

*“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.”*

Potrivit art.55 alin.2 lit.k) din acelasi act normativ:

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

***k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.”***

La pct.67 si pct.68 din HG nr.44/X4 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/X3 privind Codul fiscal, se prevede ca :

*“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la [art. 55](#) din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:*

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

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

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

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

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

*68. Veniturile din salarii sau 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;*

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

*- recompensele și premiile de orice fel;*

*- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;*

*- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor*

salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala au reincadrat comisioanele achitate de societatea contestatoare persoanelor fizice cu care aceasta a incheiat atat contracte de comision cat si contract individual de munca, ca fiind venituri de natura salariala sau asimilate salariilor.

Considerentele avute in vedere au fost ca in baza contractelor de comision s-au desfasurat activitati ce fac si obiectul activitatii principale al societatii, acestea fiind desfasurate si in baza contractului individual de muncă, potrivit Codului muncii ca personal anagajat.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține ca potrivit contractelor individuale de munca, au fost stabilite atribuțiile postului pentru fiecare angajat unde se precizeaza timpul in care se desfașoară activitatea fiecaruia, - primele 8 ore fiind alocate desfașurării activității contractuale, **comisionarii** având aceleași obligatii in realizarea sarcinilor ce sunt consemnate si in atributiile postului respectiv, conform contractelor individuale de muncă si fisei postului.

Astfel, X angajată a X in funcția de Director la Compartimentul Aprovizionare-desfacere conform contractului individual de munca nr.546296/16.01.X7 si Fisei postului anexata la acest contract coordonează si urmarește activitatea de aprovizionare si desfacere a societatii. Obiectul Contractului de comision incheiat la data de 01.08.X8 intre aceasta si X constand in *“coordonarea activitatii de vânzări ale Comitentului in vederea maximizării vânzărilor de produse ale magazinelor en-gross precum si aprovizionarea acestora”*., art.1 din contract, fiind același cu obiectul de activitate prevăzut in contractul individual de munca incheiat de societate cu aceasta iar obligațiile comisionarului prevăzute la art.3 din contractul de comision fiind aproximativ aceleasi cu atribuțiile postului din Fișa postului de Director aprovizionare –desfacere.

Toate contractele de comision incheiate de X cu angajații societatii mentionați mai sus au acelasi obiectiv, respectiv *“coordonarea activitatii de vânzări ale Comitentului in vederea maximizării vânzărilor “* iar obligatiile acestora prevazute in contractele de comision se regăsesc in general si in atributiile din Fisa postului intocmita ca anexa la Contractele individuale de munca incheiate cu fiecare in parte.

Conform documentelor anexate la dosarul cauzei se retine ca pentru justificare prestatiilor efectuate comisionarii intocmeau o nota denumita «situatii de lucrari» lunare in care se trecea doar cuantumul vânzărilor realizate, comisionul aferent acestor vanzari convenit comisionarului si impozitul de 16% datorat de X, fara a se prezenta modul de indeplinire a obligatiilor comisionarului, timpul in care aceste lucrari au fost efectuate, conform art. 3 din contractul de comision. Astfel, s-a constatat ca locul de desfasurare al activitatii era in incinta societatii si a punctelor de lucru ale acesteia, durata timpului de munca era de opt ore la fel ca si in cazul contractelor de munca, iar activitatea desfasurata a fost exclusiv pentru societate.

Din documentele existente la dosar se retine ca pentru cazurile in speța nu sunt indeplinite nici unul din criteriile care definesc existenta desfasurarii unor activitati independente de catre persoanele in cauza, potrivit pct. 19 din HG nr.44/X4 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/X3 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza ca :

*19. Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.*

Astfel, se retine ca din contractele de comision anexate in copie la dosarul cauzei nu rezulta indeplinirea criteriilor care definesc existenta unei activitati independente pentru cazurile in speta, respectiv libera alegere a programului de lucru, libera alegere a locului de desfasurare a activitatii, activitatea sa se desfasoara pentru mai multi clienti, riscul pe care si-l asuma intreprinzatorul, detinerea unei autorizatii etc. si ca aceste activitati se incadreaza in criteriile care definesc activitatile dependente in baza carora se obtin venituri de natura salariala, asa cum sunt definite la punctul 67 din HG nr. 44/X4 citat mai sus, fiind stabilit felul activitatii, timpul de lucru, locul desfasurarii activitatii, persoanele in cauza contribuind numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea intelectuala.

Prin urmare se reține ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste contracte de comision simuleaza in fapt un contract de munca individual, aceste venituri suplimentare fiind obtinute in fapt in timpul normal de munca, locul de desfasurare al activitatii fiind in incinta

societatii si a punctelor de lucru ale acesteia, iar activitatea desfasurata a fost exclusiv pentru societate contestatoare, aceasta sustragandu-se astfel de la plata obligatiilor catre bugetul general consolidat, in speta a contributiilor sociale de stat, somaj, sanatate, accidente de munca si boli profesionale, fondul de garantare a creantelor salariale si drept urmare celor constatate au procedand la reincadrarea veniturilor obtinute si la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare datorate de societate in baza actelor normative care reglementeaz fiecare contributie in parte si accesorii aferente in cuantumul aratat mai sus.

Potrivit celor mentionate mai sus se retine ca societatea nu poate justifica criteriile avute in vedere la incheierea respectivelor contracte de comision incheiate cu proprii angajati in scopul coordonarii si maximizarii vanzarilor de marfuri, persoanele fizice in cauza fiind angajate cu contract individual de munca in vederea coordonarii si desfasurarii acelorasi obiective privind activitatea de baza a societatii – comertul cu ridicata al bauturilor, cod CAEN 4634.

De asemenea, **din conventiile civile nu rezulta timpul alocat prestarii serviciilor de catre proprii angajati in conditiile in care aceleasi servicii sunt efectuate in baza contractelor individuale de munca pentru care persoanele angajate sunt remunerate in functie de numarul de ore stabilit prin contract individual de munca.**

La art.10 din Legea nr.53/X3 privind Codul Muncii este reglementat contractul individual de munca:

*“ **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.”*

Iar la art.88 din Codul muncii, se prevede ca pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar, denumită misiune de muncă temporară, **“și numai în următoarele cazuri:**

*a) pentru înlocuirea unui salariat al cărui contract individual de muncă este suspendat, pe durata suspendării;*

***b) pentru prestarea unor activități cu caracter sezonier;***

***c) pentru prestarea unor activități specializate ori ocazionale.”** angajatorul poate apela la un agent de muncă temporară “societate comercială autorizată de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale, care pune provizoriu la dispoziție utilizatorului personal calificat și/sau necalificat pe care îl angajează și îl salarizează în acest scop. Condițiile de*

*înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.”*

Sau potrivit art.101 din Codul muncii, modificat și completat prin OUG nr.55/X6 :

**“ (1) Angajatorul poate încadra salariați cu program de lucru corespunzător unei fracțiuni de normă de cel puțin două ore pe zi, prin contracte individuale de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată, denumite contracte individuale de muncă cu timp parțial.**

**(4) Salariatul comparabil este salariatul cu normă întreagă al aceluiași angajator, care prestează aceeași activitate sau una similară cu cea a salariatului angajat cu contract individual de muncă cu timp parțial. Atunci când nu există un salariat comparabil se au în vedere dispozițiile din contractul colectiv de muncă aplicabil aceluși angajator sau dispozițiile legislației în vigoare.”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca serviciile prestate de persoanele cu contract individual de munca pe baza contractelor civile denumite contracte de comision nu sunt de natura ocazionala sau specializate si nu au caracter sezonier iar prestarile de servicii inscrise in aceste contracte fac obiectul activitatii principale desfasurata de societate respectiv comercializarea produselor alcoolice pentru care societatea are angajat personal cu contract individual de munca.

Ca urmare, potrivit reglementarilor legale in vigoare privind munca prestata de persoane fizice, respectiv Codul muncii aprobat prin Legea nr.53/X3, se impune ca orice activitate de munca sa fie prestata in baza unui contract individual de munca, prin agent de munca temporara **sau in baza unui contract individual de munca cu timp partial “care prestează aceeași activitate sau una similară cu cea a salariatului angajat cu contract individual de muncă.”**

Potrivit naturii serviciilor inscrise in contractele de comision acestea sunt cele prevazute in obiectul principal de activitate al societatii, respectiv activitati de comercializarea a bauturilor ce nu au caracter sezonier, specializat sau ocazional si chiar in situatia in care acestea ar fi avut si caracter ocazional potrivit Codului muncii societatea ar fi trebuit sa apeleze la un agent de muncă temporară autorizat de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale in vederea punerii la dispozitie, provizoriu de personal calificat/necalicat.

Astfel, in ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia conventiile au fost incheiate in baza Codului civil si nu conțin dispozitii care sa determine aplicabilitatea Codului muncii iar incheierea oricarui contract este

libera potrivit principiului libertatii de vointa in materia contractelor atat timp cat nu contravine dispozitiilor legale imperative si ordinii publice nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere că potrivit art.942 din Codul civil *“Contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânșii un raport juridic”* si, in principiu, incheierea oricarui contract este libera potrivit principiului libertatii de vointa in materia contractelor **insa acest principiu trebuie inteles ca nu este vorba de o libertate in general ci de o libertate pe care o conditioneaza si o determina viata sociala pe de o parte si dispozitiile cuprinse in normele legale pe de alta parte.**

Astfel, potrivit art.5 din Codul civil *“Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare\*)*, *la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri”* or, potrivit dispozitiilor Legii nr.53/X3 si Legii nr.571/X3, cu modificarile si completarile ulterioare, acte normative care prin domeniul de reglementare, intereseaza ordinea publica, **vointa legiuitorului a fost aceea de a impune o anumita conduita agentilor economici astfel incat partile sa-si conformeze activitatea fata de niste prevederi contractuale existente iar vointa juridica care sta la baza contractului trebuie sa se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate si nu sa deroge de la acestea.**

Ca urmare, societatea nu poate sa incheie contracte civile pentru aceleasi servicii ce fac obiectul contractului individual de munca si pentru care societatea nu poate demonstra caracterul specializat, sezonier sau temporar, servicii pentru care potrivit Codului muncii societatea avea incheiate si contracte **individuale de munca** explicitarea normei legale fiind suficient de clara pentru participantii la viata economica.

Potrivit celor prezentate se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat veniturile obtinute de persoanele fizice in baza contractelor civile de comision ca fiind venituri de natura salariala si au calculat diferenta de contributii de asigurari sociale de stat datorate de angajator in suma de **X lei**, contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii in suma de **X lei**, contribuția de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de **X lei**, contributia de asigurare la bugetul asigurarilor pentru somaj datorata de angajator in suma de **X lei**, contributia angajatorului privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale in suma **de X lei**, contributia angajatorului la bugetul fondului de asigurari sociale de sanatate in suma de **X lei**.

Aceste obligații fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală sunt datorate bugetului general consolidat potrivit următoarelor prevederi legale:

**4.1. Suma de X lei reprezentând contribuția de asigurari sociale datorate de catre angajator** este datorata de X in baza art.55. alin.1 si alin.2. lit.k din Legea nr.571/X3 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pct.19, pct.67- 68 din H.G. nr.44/X4 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/X3 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.24 din Legea nr. 19/X0 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si copletarile ulterioare care prevede ca:"(1) *Baza lunara de calcul a contributiei de asigurari sociale datorate de catre angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale conform art. 23 alin. (1).*"si cu prevedrile O.M.M nr. 340/X1 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/X0 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completările ulterioare care stipuleaza:

*"19. Prin sintagma venitul brut realizat lunar se intelege totalitatea veniturilor in bani sau in natura, indiferent de fondurile din care acestea se achita, realizate de asiguratii care se afla in una sau mai multe dintre situatiile de la art. 5 alin. (1) pet. I si II din lege. In venitul brut realizat de aceste categorii de persoane sunt incluse si acele venituri in bani sau in natura care sunt obtinute ca urmare a desfasurarii unor activitati remunerate, in folosul unor entitati, altele decdt angajatorul/angajatorii la care se deruleaza activitatea de baza."*

**4.2. Contributia individuala de asigurari sociale in suma de X lei** este datorata de X in baza art.55. alin.1 si alin.2. lit.k din Legea nr.571/X3 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pct.19, pct.67-68 din H.G. nr.44/X4 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/X3 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.5 si art.23 din Legea nr. 19/X0 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si copletarile ulterioare care prevede ca:

**"ART.5**

*(1) In sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:*

*I. persoanele care desfășoară activități pe baza de contract individual de munca si funcționarii publici;...*

**ART. 23**

*(1) Baza lunara de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale in cazul asiguratilor o constituie:*



a) venitul brut realizat lunar."

**4.3. Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale in suma de X lei** este datorata de X in baza art.55. alin.1si alin.2. lit.k din Legea nr.571/X3 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pct.19, pct.67- 68 din H.G. nr.44/X4 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/X3 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.5 si art.101 din Legea nr.346/X2 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza

**ART.5**

*(1) Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi;*

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

*b) persoanele care isi desfasoara activitatea in functii electiv sau care sunt numite in cadrul autoritatii executive, ale caror drepturi si obligatii sunt asimilate, in conditiile prezentei legi, cu ale persoanelor prevazute la lit. a);*

*[...]*

**ART. 101**

*(1) Baza lunara de calcul la care angajatorul datoreaza contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale pentru persoanele prevazute la art. 5 si 7 o constituie: a) suma veniturilor brute realizate lunar";*

**4.4. Contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj in suma de X lei** este datorata de X in baza art.55. alin.1si alin.2. lit.k din Legea nr.571/X3 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pct.19, pct.67- 68 din H.G. nr.44/X4 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/X3 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile reglementata art.19 si art.26 din Legea nr. 76/X2 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza:

**ART. 19**

*In sistemul asigurarilor pentru somaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:*

*a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de munca sau pe bază de contract de munca temporară, in conditiile legii, cu exceptia persoanelor care au calitatea de pensionari;*

*f) alte persoane care realizeaza venituri din activitati desfasurate potrivit legii si care nu se regasesc in una dintre situatiile prevazute la lit. a) - e).*

*[...]*

**ART. 26**

*Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru somaj, a cărei cotă se aplică asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru somaj, conform art. 27 alin.(1)*

**4.5. Contribuția angajatorului la bugetul fondului de asigurări sociale de sănătate în suma de X lei** este datorată de X în baza art.55. alin.1 și alin.2. lit.k din Legea nr.571/X3 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.19, pct.67- 68 din H.G. nr.44/X4 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/X3 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile art.257-258 din Legea nr.95/X6, republicată, privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare care stipulează,

**“ART. 257**

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

*(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:*

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

*[...]*

**ART. 258\*)**

*(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”*

*\*) Conform art. 9 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 388/X7, pentru anul X8 cota de contribuții pentru asigurările de sănătate prevăzută la art. 258 din Legea nr. 95/X6 se stabilește la 5,5% începând cu 1 ianuarie X8 și 5,2% începând cu 1 decembrie X8.*

**4.6. Contribuția angajatorului privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de X lei**, este datorată de X în baza art.55. alin.1 și alin.2. lit.k din Legea nr.571/X3 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.19, pct.67-68 din H.G. nr.44/X4 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/X3 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.7 din Legea nr.X/X6 privind constituirea și utilizarea fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale care prevede:

*“(1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la fondului de garantare în cota de 0,25 % aplicată asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru somaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii”*

Având în vedere cele reținute urmează a se respinge contestația X ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere reprezentând Contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator în suma de **X lei**, Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în suma de **X lei**, Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în suma de **X lei**, Contribuția de asigurare la bugetul asigurărilor pentru somaj datorată de angajator în suma de **X lei**, Contribuția angajatorului privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de **X lei**, Contribuția angajatorului la bugetul fondului de asigurări sociale de sănătate în suma de **X lei**.

Referitor la majorările de întârziere în suma de **X lei** aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator în suma de 4X lei, majorări de întârziere suma de **X lei** pentru neplata la termen a contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați în suma de X lei, majorări de întârziere suma de **X lei** pentru neplata la termen a contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în suma de X lei, majorări de întârziere în suma de **X lei** pentru neplata la termen a contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în suma de X lei, majorări de întârziere în suma de **X lei** pentru neplata la termen a contribuției pentru asigurările sociale de sănătate în suma de X lei și majorări de întârziere în suma de **X lei** aferente contribuției angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de X lei, se reține că acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitele, motiv pentru care conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru aceste capete de cerere.

Referitor la solicitarea societății privind emiterea titlului executoriu și începerea executării silită **după data de 05.05.X9**, adică după data expirării termenului legal pentru plata obligațiilor impuse, *“potrivit art.9 alin.3 din OMFP nr.713/X4”* se reține că potrivit art.136 alin.5 din OG nr.92/X3 privind Codul de procedură fiscală, care prevede cu privire la organele de executare silită ca,

*“(5) Pentru efectuarea procedurii de executare silită este competent organul de executare în a cărui rază teritorială se găsesc bunurile urmăribile, coordonarea întregii executări revenind organului de executare în*

*a cărui rază teritorială își are domiciliul fiscal debitorul sau organul de executare competent, desemnat potrivit [art. 33](#), după caz. În cazul în care executarea silită se face prin poprire, aplicarea măsurii de executare silită se face de către organul de executare coordonator.”*

coroborat cu prevederile art.141 din același act normativ referitoare la,

*“Titlul executoriu și condițiile pentru începerea executării silite*

*(1) Executarea silită a creanțelor fiscale se efectuează în temeiul unui titlu executoriu emis potrivit prevederilor prezentului cod de către organul de executare competent în a cărui rază teritorială își are domiciliul fiscal debitorul sau al unui înscris care, potrivit legii, constituie titlu executoriu.”*

și cu prevederile art.148 din Codul de procedura fiscală, privind cazurile în care se poate suspenda, întrerupe sau înceta executarea silită, contestația urmează a fi transmisă spre competența soluționare organelor de executare teritorială întrucât organele de soluționare a contestațiilor nu au atribuții în soluționarea acestor cereri.

Având în vedere cele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor Titlului II art.19 și art.21 alin.1 și alin.4 lit.m, Titlului II art.55 alin.1, alin.2 lit.k, Titlului VI art.145 alin.2, din Legea nr.571/X3 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 48, pct.19, pct.67- 68 din HG nr. 44/X4, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/X3 privind Codul fiscal, art. 78 alin. 2 și alin. 3 lit a și b din Legea nr.448/X6 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap coroborate cu prevederile art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/X3 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

## DECIDE

**1. Respingerea ca neintemeiată** a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.X.X9 încheiată de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii X - Activitatea de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr.X.X9, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- Impozit pe profit - **X lei;**
- Accesorii aferente impozitului pe profit - **X lei;**
- TV A - **X lei;**
- Accesorii aferente TV A - **X lei;**
- varsaminte de la persoanele juridice  
pentru persoane cu handicap neincadrate - **X lei;**
- Accesorii aferente - **X lei;**
- CAS angajator - **X lei;**

- |   |          |
|---|----------|
| - Accesorii CAS angajator                             | - X lei; |
| - CAS angajat   | - X lei; |
| - Accesorii CAS angajat                               | - X lei; |
| - CASS angajator                                      | - X lei; |
| - Accesorii CASS angajator                            | - X lei; |
| - Somaj angajator                                     | - X lei; |
| - Accesorii somaj angajator                           | - X lei; |
| - Fond accidente munca si boli profesionale           | - X lei; |
| - Accesorii fond accidente munca si boli profesionale | - X lei; |
| - Fond garantare creante salariale                    | - X lei; |
| - Accesorii fond garantare creante salariale          | - X lei. |

2. Transmiterea contestației X spre soluționare organelor teritoriale competente din cadrul Direcției generale a finanțelor publice X in ceea ce privește solicitarea acesteia de emitere a titlului executoriu si inceperea executării silite, **după data de 05.05.X9.**

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel X sau Curtea de Apel Bucuresti in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,**