

DECIZIA nr. 194 din 18.05.2020
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în ..., sector X, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_.....2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2020, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2020 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice J cu privire la contestația ABC SRL, formulată prin reprezentant convențional CA ... în baza împuternicirii avocațiale nr. ../2020.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de2020 înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2020 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-J QQQ/2020, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice J în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-J QQQ/2020 și comunicată prin poștă în data de2020 în ceea ce privește obligații fiscale totale în sumă de **T lei**, din care:

- Ta lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- Tb lei CAS asigurați;
- Tc lei CAS angajator;
- Td lei CAAMPB angajator;
- Te lei CASS asigurați;
- Tf lei CASS angajator;
- Tg lei CCI angajator;
- Th lei contribuție șomaj asigurați;
- Th lei contribuție șomaj angajator;
- Ti lei contribuție angajator la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- Tj lei CAM angajator.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice J au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale obligatorii aferente perioadei 01.07.2015-31.07.2019, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-J QQQ/2020 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-J QQQ/2020, prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă totală de T lei.

Diferențele suplimentare au fost stabilite în urma reconsiderării veniturilor realizate de trei persoane, angajate ale societății ABC SRL în baza unor contracte de prestări de servicii încheiate cu societatea ai căror angajați sunt, după cum urmează: S1-PC ce deține funcția de administrator, dar și de manager marketing, care a realizat venituri în baza contractului încheiat în numele societății Ps1 SRL; S2-BL ce deține funcția de director departament, realizând venituri și în baza contractului încheiat în numele societății Ps2 SRL; S3-SM ce deține funcția de cercetător economist în marketing și care a realizat venituri în baza contractului încheiat ca S3-SM PFA.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile realizate de aceste trei persoane în baza contractelor de prestări de servicii reprezintă, în fapt, venituri de natură salarială și au procedat la reconsiderarea sumelor achitate de societate în baza contractelor drept venituri salariale, procedând la stabilirea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-J QQQ/2020 invocând următoarele:

Organele de inspecție fiscală au încălcat dreptul la apărare al societății, cu nerespectarea exigențelor prevăzute la art. 130 alin. (5) din Codul de procedură fiscală deoarece i-au trimis proiectul raportului de inspecție la data de 16.01.2020 și înștiințarea pentru discuția finală programată pentru data de 21.01.2020, solicitând completarea unui document care nu este prevăzut de Ordinul nr. 3711/2015, intitulat "Punctul de vedere al contribuabilului privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar". Abordarea organelor fiscale cu prilejul discuției finale are caracter abuziv și se situează în flagrantă contradicție cu dispozițiile art. 130 și art. 9 din Codul de procedură fiscală, societatea fiind pusă, în mod nejustificat, de a formula un punct de vedere chiar în data de 21.01.2020, în locul termenului de 5 zile lucrătoare cuprins între data de 21.01.2020 și data de 29.01.2020.

Exigența legală privind audierea reprezentantului societății nu poate fi considerată îndeplinită deoarece administratorul S1-PC este cetățean străin, nu cunoaște limba română și nu i s-a oferit posibilitatea reală de a-și exprima un punct de vedere argumentat cu privire la concluziile organului de inspecție fiscală, fiind astfel încălcat și dreptul la un proces echitabil consacrat de dispozițiile art. 6 din CEDO.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au recalificat neîntemeiat contractele de prestări servicii încheiate cu parteneri comerciali, prin realizarea unei analize superficiale a raporturilor contractuale în raport de criteriile prevăzute la art. 7 pct. 3 din Codul fiscal. În realitate, contractele de prestări de servicii au rațiuni și scopuri fundamentale diferite față de contractele de muncă încheiate de societate cu salariații săi, așa cum reiese din analiza comparativă a obiectului contractelor cu activitățile din contractele individuale de muncă.

Niciunul din contractele de prestări de servicii nu prevede clauze care să limiteze libertatea persoanelor fizice de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru în sensul pct. 2 din Normele metodologice, iar neprecizarea locului de desfășurare a activității în

contracte este urmarea faptului că acesta nu poate fi stabilit ab initio, activitatea furnizorilor de servicii presupunând deplasarea în zone și locații diverse.

Niciunul din contractele de prestări de servicii nu conține clauze de exclusivitate sau alte cauze similare care ar putea duce la concluzia că ar fi îngădită libertatea de a desfășura activități pentru mai mulți clienți și chiar dacă un furnizor ar desfășura activități pentru un singur client, acest aspect nu conduce automat la recalificarea respectivului contract ca fiind un contract de muncă, așa cum reiese și din pct. 3 din Normele metodologice.

În temeiul contractelor de prestări servicii, prestatorii sunt răspunzători în nume propriu de executarea propriilor obligații, iar riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea, așa cum reiese din clauza 2.1 din contractul încheiat cu Ps2 SRL (pct. 4 din norme). Riscul incapacității tehnice sau organizatorice de a realiza activitățile asumate în contracte la standardele solicitate a fost asumat de prestatori, în cazul neexecutării sau executării necorespunzătoare devenind aplicabile dispozițiile Codului civil. Furnizorii de servicii nu beneficiază de garanțiile și măsurile de protecție oferite de dreptul muncii cu privire la aspecte precum timpul de muncă sau încetarea relațiilor contractuale, aceștia asumându-și riscuri exorbitante.

De asemenea, niciunul din contractele de prestări de servicii nu conține clauze care să facă referire la asigurarea logisticii necesare de către beneficiar pentru ca furnizorul să își poată executa obligațiile, nedesfășurându-și activitatea în spații puse la dispoziția de societate și nu utilizau resursele materiale ale societății, iar societatea nu a suportat cheltuielile de deplasare ale prestatorilor. La constatarea faptului că prezența în unitate a celor trei persoane fizice salariate în cadrul societății a fost continuă, contestatoarea reiterează diferențele de obiect dintre contractele de prestări de servicii și contractele individuale de muncă.

Cele trei contracte de prestări de servicii au un puternic caracter intuitu personae, fiind îndeplinit și criteriul ca activitatea să se realizeze de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității. Contractele nu conțin clauze care să conducă la suspiciuni privind existența unei posibile relații de angajare în temeiul acestora.

În raport de jurisprudența națională, societatea invocă faptul că nu există o fișă a postului pentru niciunul dintre partenerii contractuali și contractele îndeplinesc cel puțin patru criterii dintre cele prevăzute de art. 7 pct. 3 din Codul fiscal.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală confundă deliberat cele două persoane juridice Ps1 SRL și Ps2 SRL cu reprezentanții acestora, deși conform art. 193 alin. 1 din Codul civil persoana juridică participă în nume propriu la circuitul civil. Din perspectiva exercitării unei activități independente conform art. 6 alin. 2 din Normele metodologice date în aplicarea art. 67 din Codul fiscal, regularitatea și caracterul continuu al activităților desfășurate sunt relevate de numeroasele acte adiționale la cele trei contracte de prestări de servicii.

Din analiza contractelor reiese că furnizorii de servicii nu beneficiază de o remunerație periodică compusă din salariu de bază, indemnizații, sporuri și adaosuri. Criterii asemănătoare referitoare la aprecierea dependenței sau independenței unei activități au fost reținute și de CJUE în cauza C-202/90 Azuntamiento de Sevilla împotriva Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la respectarea dreptului la apărare

Cauza supusă soluționării este dacă argumentele societății referitoare la încălcarea dreptului său de apărare sunt întemeiate în raport de situația de fapt reieșită din documentele cauzei.

În fapt, societatea ABC SRL a fost supusă unui control inopinat în perioada 23.08.2019-30.08.2019 din partea organelor de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice J, constatările fiind consemnate în procesul-verbal de control nr.2019.

În baza constatărilor din procesul-verbal a fost emisă dispoziția de măsuri nr. dmq/2019 prin care societății ABC SRL i-a fost dispusă măsura calculării obligațiilor fiscale rezultate în urma recalculării drepturilor salariale pentru perioada 01.07.2015-31.07.2019 convenite celor trei persoane, care sunt și angajați ai societății S1-PC, S2-BL și S3-SM și depunerii declarațiilor fiscale rectificative pentru această perioadă.

Împotriva dispoziției de măsuri nr. dmq/2019 societatea ABC SRL a formulat contestația înregistrată sub nr. c1/2019, care a fost pe larg analizată de organul fiscal emitent al actului atacat, fiind respinsă prin decizia nr. dsc1/2019. Din documentele existente la dosarul cauzei nu reiese că decizia de soluționare nr. dsc1/2019 a fost atacată în contencios administrativ de către societatea verificată.

În aceste condiții societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale pentru impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii pentru perioada 01.07.2015-31.07.2019, controlul începând cu data de 04.12.2019. În data de 16.01.2020 societatea a fost înștiințată cu privire la stabilirea datei de 21.01.2020 pentru realizarea discuției fiscale, cu mențiunea posibilității exprimării în scris a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, transmițându-se prin email și proiectul raportului de inspecție fiscală. Urmare discuției finale din data de 21.01.2020 societatea a prezentat în scris punctul de vedere semnat de administrator și redactat de directorul financiar, cu mențiunea că administratorul nu înțelege limba română.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL invocă încălcarea dreptului la apărare pe motiv că i-a fost solicitat punctul de vedere la data discuției finale, pe un formular neprevăzut de de Ordinul nr. 3711/2015, fără acordarea termenului de 5 zile pentru prezentarea unui punct de vedere argumentat din partea administratorului, care nu cunoaște limba română.

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

"Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de **a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.**

(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:

a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;”.

”Art. 130. - (1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus-menționate, organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea, excepție facând cazul în care întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea obligațiilor.

Față de aceste prevederi legale, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea ABC SRL a fost supusă unui control inopinat finalizat cu dispoziția de măsuri nr. dmq/2019 prin care a fost obligată să calculeze ea însăși obligațiile fiscale rezultate în urma recalculării drepturilor salariale pentru perioada 01.07.2015-31.07.2019 convenite celor trei persoane, care sunt și angajați ai societății S1-PC, S2-BL și S3-SM și depunerii declarațiilor fiscale rectificative pentru această perioadă.

Societatea a formulat contestație împotriva dispoziției de măsuri, care a fost pe larg analizată de organul fiscal emitent al actului atacat, fiind respinsă prin decizia nr. dsc1/2019.

Deoarece societatea nu a dus la îndeplinire cele dispuse prin dispoziția de măsuri, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea inspecției fiscale pentru perioada 01.07.2015-31.07.2019 și, pornind de la constatările inițiale detaliate pe parcursul inspecției, au stabilit ele însele obligațiile fiscale rezultate în urma recalculării drepturilor salariale pentru cei trei salariați.

De asemenea, proiectul raportului de inspecție fiscală a fost transmis societății prin email în data de 16.01.2020, când a fost stabilită data pentru discuția finală, iar cu prilejul discuției finale din data de 21.01.2020 societatea a precizat în scris punctul său de vedere cu privire la rezultatele inspecției, cu obiecțiuni.

Prin urmare, **în circumstanțele mai sus-arătate**, nu poate fi reținută susținerea societății privind încălcarea dreptului său la apărare, în condițiile în care **aspectele litigioase ce au făcut obiectul inspecției erau deja bine-**

cunoscute de societate, acestea făcând inițial obiectul unei dispoziții de măsuri, care a fost contestată de societate prin reprezentant convențional (avocat), argumentele aduse fiind pe larg analizate în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației nr. dsc1/2019.

În același timp, cu prilejul înștiințării pentru discuția finală, societatea a **primit și proiectului raportului de inspecție fiscală, cunoscând astfel pe deplin toate constatările și argumentele organelor de inspecție fiscală**, iar la data de 21.01.2020 a precizat că are obiecțiuni, nefiind de acord cu aceste argumente.

Faptul că organele de inspecție fiscală au pus la dispoziția contestatoarei un document intitulat "Punctul de vedere al contribuabilului privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar" în vederea completării nu reprezintă o încălcare a dreptului său la apărare deoarece documentul respectiv transpune procedural doar ceea ce este prevăzut de Codul de procedură fiscală, în cazul existenței unor obiecțiuni privind constatările și rezultatele inspecției completarea fiind liberă și neîngrădită. În ceea ce privește faptul că punctul de vedere a fost dat chiar în ziua discuției finale 21.01.2020 în locul termenului de cel mult 5 zile lucrătoare cuprins între data de 21.01.2020 și data de 29.01.2020, se reține că **nimic nu a împiedicat societatea să-și prezinte un punct de vedere mai argumentat și elaborat**, chiar făcând abstracție de ceea ce deja era consemnat în documentul în cauză, **dovadă că până la data de 30.01.2020, când a primit documentele întocmite în urma inspecției, nu a depus niciun alt punct de vedere**. Totodată, se reține că inspecția fiscală a fost determinată de faptul că societatea însăși nu a dus la îndeplinire măsurile dispuse anterior de organele de inspecție fiscală, fiind astfel în culpă în privința relației cu organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește faptul că administratorul societății S1-PC este cetățean străin și nu cunoaște limba română, motiv pentru care i s-a încălcat dreptul la un proces echitabil se reține că acesta este rezident fiscal român încă din data de 11.01.2013, deține cod numeric personal atribuit de autoritățile din România și din mențiunile din referatul cauzei reiese că, pe perioada inspecției fiscale, domnul S1-PC a comunicat cu echipa de inspecție fiscală în limba română, mai puțin în situația în care a trebuit să își exprime în scris un punct de vedere. Însă, se reține că **societatea era contribuabilul controlat și nu** domnul S1-PC, iar dacă acesta, în calitate de reprezentant legal al societății, nu cunoștea limba română conform propriilor afirmații, avea posibilitatea desemnării unui reprezentant pe durata inspecției fiscale și apelării la asistența de specialitate, în conformitate cu prevederile art. 124 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

*"Art. 124. - (1) La începerea inspecției fiscale, contribuabilul/plătitorul trebuie informat că **poate numi persoane care să dea informații**. Dacă informațiile furnizate de contribuabil/plătitor sau de către persoana numită de acesta sunt insuficiente, atunci organul de inspecție fiscală se poate adresa și altor persoane pentru obținerea de informații necesare realizării inspecției fiscale.*

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

(3) Pe toată durata exercitării inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul are dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică”.

În concluzie, în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, contribuabilului verificat i-au fost respectate atât dreptul de a fi informat, cât și dreptul la apărare, având ca dovezi în acest sens chiar contestația formulată împotriva dispoziției de măsuri nr. dmq/2019 și care vizează aceleași aspecte fiscale litigioase ce au făcut obiectul inspecției fiscale.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngrădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Astfel, se poate constata că dreptul la apărare al societății nu a fost îngrădit ori încălcat de organele de inspecție fiscală, motiv pentru care argumentele acesteia nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

3.2. Referitor la obligațiile fiscale suplimentare

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează diferența de impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii pentru remunerația achitată unor salariați în temeiul unor contracte civile de prestări de servicii, în condițiile în care argumentele aduse nu infirmă constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală cu privire la natura dependentă a activității desfășurate de salariații respectivi în folosul propriei societăți angajatoare.

În fapt, societatea ABC SRL a fost supusă unui control inopinat în perioada 23.08.2019-30.08.2019 din partea organelor de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice J, constatările fiind consemnate în procesul-verbal nr.2019.

Cu acel prilej organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a înregistrat cheltuieli (în contul 628) în baza contractelor de prestări de servicii în domeniul cercetării de marketing încheiate cu Ps1 SRL reprezentată de S1-PC, Ps2 SRL reprezentată de S2-BL și S3-SM PFA. Deoarece reprezentanții legali ai celor două societăți/persoana fizică furnizoare sunt în același timp și angajați ai societății beneficiare ABC SRL, cu contracte de muncă cu durată nedeterminată și cu norma întreagă de 8 ore/zi, organele de inspecție fiscală au considerat că respectivele contracte de prestări de servicii îmbracă tot forma unor contracte de muncă pentru activitatea efectiv desfășurată de angajații respectivi.

Organele fiscale au dispus societății prin dispoziția de măsuri nr. dmq/2019 măsura calculării obligațiilor fiscale rezultate în urma recalculării drepturilor salariale pentru perioada 01.07.2015-31.07.2019 convenite celor trei persoane, care sunt și angajați ai societății S1-PC, S2-BL și S3-SM și depunerii declarațiilor fiscale rectificative pentru această perioadă.

Deoarece societatea nu a dus la îndeplinire cele dispuse, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea inspecției fiscale parțiale pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale

obligatorii aferente perioadei 01.07.2015-31.07.2019, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-J QQQ/2020.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că domnul S1-PC (administratorul societății) este angajat cu contractul individual de muncă nr. cm1/19.09.2011 pentru funcția de manager marketing, cu un salariu de bază brut lunar variind între N1 lei la N2 lei, ulterior controlului inopinat salariul de bază fiind stabilit la suma de N3 lei; domnul S2-BL este angajat cu contractul individual de muncă nr. cm2/25.08.2010 pentru funcția de director departament cercetare, cu un salariu de bază brut lunar variind între N1 lei la N2 lei, ulterior controlului inopinat salariul de bază fiind stabilit la suma de N4 lei; doamna S3-SM este angajată cu contractul individual de muncă nr. cm3/01.10.2009 pentru funcția de cercetător economist în marketing, cu un salariu de bază brut lunar în perioada 01.07.2015-31.12.2015 de N5 lei, ulterior datei de 01.01.2016 salariul de bază fiind stabilit la suma de N6 lei.

Societatea a încheiat contractele de prestări de servicii nr. cpsa1/01.01.2011 cu Ps1 SRL reprezentată de S1-PC pentru servicii de cercetări de marketing calitative și cantitative, nr. cpsa2/31.01.2014 cu Ps2 SRL reprezentată de S2-BL pentru servicii în domeniul cercetării de marketing și contractul nr. cpsa3/30.05.2014 cu S3-SM PFA pentru servicii în domeniul cercetării de marketing.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

- obiectul de activitate al societății este activități de studiere a pieței și de sondare a opiniei publice;
- obiectul serviciilor prevăzute a fi prestate în cele trei contracte este același cu cel al activităților desfășurate de cele trei persoane în calitate de angajați;
- durata contractelor este nedeterminată în cazul celor încheiate cu Ps2 SRL și S3-SM PFA, iar în cazul contractului cu Ps1 SRL contractul este încheiat inițial pe o perioadă de 12 luni, cu posibilitatea prelungirii ulterioare prin acordul scris;
- locul desfășurării nu este specificat în niciun contract;
- plățile vor fi specificate pentru fiecare studiu în parte conform anexelor , prețurile fiind stabilite prin acte adiționale ulterioare;
- Ps1 SRL a emis facturi în valoare totală de V10 lei cu TVA, respectiv V2 lei fără TVA, toate prețurile prestațiilor fiind stabilite prin acte adiționale, cu valori de V3 lei + TVA în perioada martie 2016 – iulie 2016 și de V4 lei + TVA pentru perioada decembrie 2016 – mai 2018; facturile cuprind la denumirea serviciilor “management raport”, respectiv “prestări servicii conform contract” și sunt însoțite de acte adiționale prin care sunt denumite serviciile și valoarea acestora constând în analiză raportare și prezentare, design, cât și de rapoarte ce conțin exemplificate serviciile: B2B mobile voice cota de piață K1, B2B servicii internet cota de piață K1, K2 – abordare cercetare piață, brand focus cidru, raport de cercetare cantitativă – test ambalaj lapte K3, K1 – B2B target, obiective de cercetare de piață specifice, K4 – studiu segment restaurante, K5 – cota de piață a serviciilor de telefonie fixă și mobilă, K6 – abordarea băuturilor gazoase în județul Cluj etc.;
- Ps2 SRL a emis facturi în valoare de V5 lei, ce cuprind la denumirea serviciilor “prestări servicii luna ...” ce sunt însoțite de acte adiționale la contractul încheiat prin care este stabilit prețul, sunt denumite serviciile și valoarea acestora, constând în verificare chestionare + rapoarte analiză de cost pe proiecte,

distribuție materiale marketing, cadouri respondenți în teren cu deplasare la domiciliul respondentului;

- S3-SM PFA a emis facturi lunar în perioada 01.07.2015-16.12.2015 de aceeași valoare, respectiv V6 lei/lună, preț fix stabilit prin actul adițional nr. 1/30.05.2014, valoarea totală a facturilor fiind de V7 lei, ce cuprind la denumirea serviciilor “contravaloare servicii conform contract” și care sunt însoțite de rapoarte lunare de activitate, exemplificate astfel: concept și testare de produs – brânza K8, exploatarea potențialului bere – K7 Brand K2, asistență în comunicarea și investigarea aspectelor relevante în studiu de piață – bere K9, analiză comunicare bere K10, studiu K11 – interviuri consumatori, studii de caz ambalaje pentru brânza fermentată K3.

În raport de dispozițiile art. 7 pct. 3 din Legea nr. 227/2015, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele aspecte:

- legiuitorul nu face nicio referire în cazul activităților independente că ar fi desfășurate de persoane juridice, mai mult delimitează cazurile în care persoanele fizice pot avea raporturi juridice de independență cu angajatorii;

- persoanele juridice Ps1 SRL reprezentată de S1-PC și Ps2 SRL reprezentată de S2-BL nu pot face dovada desfășurării fizice a acestor activități deoarece nu dețin personal calificat (în cazul Ps1 SRL este angajată cu timp parțial o persoană cu funcția de secretar, iar Ps2 SRL nu are niciun salariat);

- atribuțiile ce revin prestatorilor conform contractelor de prestări de servicii și modul lor de îndeplinire sunt similare cu cele prevăzute în contractele individuale de muncă ale celor trei persoane, ce au calitate de administratori/asociați la persoanele juridice respective sau sunt persoane fizice autorizate, neputându-se face o delimitare faptică a serviciilor prestate de activitățile salariale desfășurate de persoanele în cauză;

- majorarea salariului brut al doamnei S3-SM de la N5 lei din luna decembrie 2015, când S3-SM PFA a emis ultima factură, la N6 lei începând cu luna ianuarie 2016 dovedește faptul că persoana fizică în calitate de salariat este cea care a prestat activitățile de cercetare de marketing, iar contractul de prestări de servicii a fost o formă ascunsă a contractului de muncă, prin care contribuabilul, respectiv societatea ABC SRL a mascat natura economică a activității prestate de angajat, prin diminuarea obligațiilor fiscale afente veniturilor din salarii;

- contractele de prestări de servicii nu se încadrează în prevederile pct. 1 din Normele metodologice, nereieșind că locul desfășurării activității este în cadrul patrimoniului propriu al prestatorilor;

- societatea este cea care suportă cheltuielile aferente, de exemplu copii cost analiză în cazul Ps2 SRL (de transport, telefon fix și mobil, fieldwork, protocol, cadouri respondenți care participă la interviuri, papetărie, poștă, transport agenți interviu etc.);

- documentele justificative anexate facturilor nu dovedesc prestarea efectivă a serviciilor, activitățile fiind descrise în mod generic;

- Ps1 SRL și Ps2 SRL au declarat venituri de la un singur client – societatea ABC SRL;

- cele trei persoane se aflau într-o relație de subordonare față de societate, în cadrul unui program de muncă zilnic de 8 ore, având obligația să respecte orarul și condițiile de muncă impuse de societate, activitatea desfășurată de aceștia în calitate de salariați are caracter succesiv și dependent, se desfășoară în timp, este remunerată cu sumă fixă și presupune utilizarea

spațiilor de lucru ale societății, în timp ce în calitate de prestatori contribuie numai cu prestația fizică și capacitatea intelectuală, nu și cu capital propriu, nedeținând active în patrimoniu;

- conform contractelor de muncă încheiate de cele trei persoane și societatea ABC SRL, angajații nu au niciun drept legal să acționeze ca reprezentanți ai Ps1 SRL, Ps2 SRL sau S3-SM PFA, în nicio problemă de ordin juridic în relație cu societatea la care sunt angajați, fiind într-o relație de subordonare cu aceasta;

- realitatea serviciilor pretins prestate în baza contractelor de prestări de serviciu nu poate fi confirmată nici prin faptul că prestatorii ar fi putut realiza proiectele respective neavând salariați, în detrimentul faptului că societatea beneficiară nu și-a putut realiza aceste proiecte cu salariații proprii, care desfășoară aceleași activități, societatea având un număr mediu de salariați cuprins între 31 (în 2015) și 53 (în 2017), cu o structură a funcțiilor diversificată, și anume: manager marketing, cercetător economist în marketing, director departament cercetare, analist, operator interviu, asistent de cercetare economist în marketing, manager financiar, cercetător în statistică, analist ajutor, recepționist, agent de transport, director proiect, secretar administrativ.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că veniturile obținute de către cei trei salariați S1-PC, S2-BL și S3-SM în baza contractelor de prestări de servicii încheiate cu persoanele juridice unde sunt asociați și administratori, respectiv persoană fizică autorizată sunt venituri de natură salarială și nu venituri din activități independente, așa cum a considerat societatea, întrucât prin contractele de prestări de servicii încheiate societatea ofertantă încredințează acestora organizarea și gestionarea de activități, în schimbul unei plăți stabilite ulterior, fără a delimita atribuțiile celor trei persoane în calitate de salariați în raport cu calitatea acestora de reprezentanți ai prestatorilor, încălcându-se prevederile art. 35 și art. 39 din Codul muncii. În contractele de prestări de servicii nu sunt specificate locul desfășurării activității, persoanele fizice implicate în realizarea serviciilor contractate, capitalul propriu utilizat de furnizorii de servicii în realizarea acestora, neexistând niciun document care să probeze realizarea serviciilor în cadrul acestor entități furnizoare.

Având în vedere că raportul juridic în baza căruia s-au emis facturi pentru prestații nu reflectă conținutul economic al acestuia și că, în realitate, există o relație de subordonare a celor trei persoane S1-PC, S2-BL și S3-SM față de societatea beneficiară, echipa de inspecție fiscală aplică regula de determinare a impozitului pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii pentru veniturile obținute de cele trei persoane în baza facturilor emise către societate, în considerarea faptului că orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă în conformitate cu principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Organele de control mai precizează că începând cu data de 01.01.2016 societatea nu a mai încheiat contract de prestări de servicii cu S3-SM PFA, ci a majorat salariul acesteia de la N5 lei la N6 lei, iar domnilor S1-PC și S2-BL, după data finalizării controlului inopinat din 02.09.2019, a mărit salariile acestora de la N2 lei la N3 lei, respectiv N4 lei, ceea ce reprezintă o dovadă a faptului că activitatea desfășurată de aceștia este o activitate dependentă.

La solicitarea expresă a organelor de inspecție fiscală de a explica raționamentul pentru care societatea a mărit salariul brut al angajatei S3-SM de

la N5 lei direct la N6 lei, administratorul societății S1-PC a declarat în scris că “nu îmi aduc aminte”, iar în cazul măririi salariilor pentru S1-PC și S2-BL a invocat că această mărire s-a făcut la “sugestia societății de contabilitate”.

La întrebarea cine a realizat proiectele și a prestat serviciile în cazul contractului încheiat cu Ps1 SRL, administratorul S1-PC a declarat că “persoane împuternicite de societate”, organele fiscale precizând în documentele prezentate în timpul inspecției nu sunt nominalizate sau înscrise nume ale persoanelor la care face referire administratorul, nu au fost prezentate documente din care să reiasă cine au fost persoanele împuternicite și nici aduse lămuriri cu privire la acest aspect.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea acestor tranzacții și recalcularea drepturilor salariale cuvenite celor trei persoane care au și calitatea de salariați ai societății, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) și art. 76 alin. (2) lit. s) din Codul fiscal și, prin aplicarea prevederilor art. 1 alin. (2) din Legea nr. 209/2015, au stabilit începând cu data de 01.07.2015 venituri salariale suplimentare în sumă totală de 398.302 lei.

Pentru veniturile salariale rezultate în urma reîncadrării tranzacțiilor au fost calculate obligații fiscale suplimentare în sumă totală de T lei reprezentând:

- Ta lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- Tb lei CAS asigurați;
- Tc lei CAS angajator;
- Td lei CAAMPB angajator;
- Te lei CASS asigurați;
- Tf lei CASS angajator;
- Tg lei CCI angajator;
- Th lei contribuție șomaj asigurați;
- Th lei contribuție șomaj angajator;
- Ti lei contribuție angajator la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- Tj lei CAM angajator.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL contestă recalificarea activităților prestate în baza contractelor de prestări de servicii ca fiind activități dependente, susținând că îndeplinește cel puțin 4 din cele 7 criterii pentru a considera activitățile ca fiind independente și invocă în susținere jurisprudența națională și a CJUE.

În drept, potrivit art. 7 și art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

“Art. 7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

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

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

a) *beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit*, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă

condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

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

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

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

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

“Art. 11. - (1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod**, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau **pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției**. [...]”.

Cu privire la aplicarea prevederilor art. 7 din Codul fiscal, pct. 1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

“1. O activitate poate fi reconsiderată, potrivit criteriilor prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Codul fiscal, ca activitate dependentă, în cazul în care raportul juridic în baza căruia se desfășoară activitatea nu reflectă conținutul economic al acestuia.

Activitățile desfășurate în mod independent, în condițiile legii, care generează venituri din profesii libere, precum și drepturile de autor și drepturile conexe definite potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reconsiderate ca activități dependente potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 2.1 și 2.2 din Codul fiscal”.

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt incidente prevederile art. 7 și art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“Art. 7. - În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

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

În legătură cu aplicarea prevederilor art. 7 pct. 3 din Codul fiscal, la pct. 1 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se prevăd următoarele:

“1. (1) În aplicarea prevederilor art. 7 pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), **se are în vedere ca raportul juridic încheiat între părți să conțină, în mod obligatoriu, clauze contractuale clare privind obiectul contractului, drepturile și obligațiile părților, astfel încât să nu rezulte existența unei relații de subordonare, ci libertatea persoanei fizice de a dispune în ceea ce privește desfășurarea activității. La încadrarea unei activități ca activitate independentă, părțile vor avea în vedere ca raportul juridic încheiat să reflecte conținutul economic real al tranzacției/activității.**

(2) Criteriul privind libertatea persoanei de a alege locul, modul de desfășurare a activității, precum și programul de lucru este îndeplinit atunci când cele trei componente ale sale sunt îndeplinite cumulativ. În raportul juridic părțile pot conveni asupra datei, locului și programului de lucru în funcție de specificul activității și de celelalte activități pe care prestatorul le desfășoară.

(3) Persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea chiar și pentru un singur client, dacă nu există o clauză de exclusivitate în desfășurarea activității.

(4) Riscurile asumate de prestator pot fi de natură profesională și economică, cum ar fi: incapacitatea de adaptare la timp și cu cele mai mici costuri la variațiile mediului economico-social, variabilitatea rezultatului economic, deteriorarea situației financiare, în funcție de specificul activității.

(5) În desfășurarea activității persoana fizică utilizează predominant bunurile din patrimoniul afacerii”.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile conform art. 76 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“Art. 76. – (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor”.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

[...]

s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.

(3) Avantajele, în bani sau în natură, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la: [...]”,

care se coroborează cu cele ale pct. 12 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

“12. (2) Avantajele în bani și în natură prevăzute la art. 76 alin. (3) din Codul fiscal sunt considerate a fi orice foloase primite de angajat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz”.

Astfel, potrivit prevederilor legale antecitate, organele de inspecție fiscală au dreptul să reîncadreze orice tranzacție din punct de vedere al conținutului ei economic, independent de forma juridică pe care părțile implicate au înțeles să încheie tranzacția.

În speță, societatea ABC SRL desfășoară activități în domeniul activității de studiere a pieței și de sondare a opiniei publice, cu un număr mediu de salariați variind între 31 și 53 de persoane pe parcursul perioadei verificate.

Între salariații societății se numără S1-PC ce deține funcția de administrator, dar și de manager marketing în baza contractului individual de muncă nr. cm1/19.09.2011, cu un salariu de bază brut lunar variind între N1 lei la N2 lei, ulterior controlului inopinat salariul de bază fiind stabilit la suma de N3 lei; domnul S2-BL ce deține funcția de director departament cercetare în baza contractului individual de muncă nr. cm2/25.08.2010, cu un salariu de bază brut lunar variind între N1 lei la N2 lei, ulterior controlului inopinat salariul de bază fiind stabilit la suma de N4 lei; doamna S3-SM ce deține funcția de cercetător economist în marketing în baza contractului individual de muncă nr. 9/01.10.2009, cu un salariu de bază brut lunar în perioada 01.07.2015-31.12.2015 de N5 lei, ulterior datei de 01.01.2016 salariul de bază fiind stabilit la suma de N6 lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL reprezentată de S1-PC a încheiat contractele de prestări de servicii nr. cpsa1/01.01.2011 cu Ps1 SRL reprezentată tot de S1-PC pentru servicii de cercetări de marketing calitative și cantitative, nr. cpsa2/31.01.2014 cu Ps2 SRL reprezentată de S2-BL pentru servicii în domeniul cercetării de marketing și nr. cpsa3/30.05.2014 cu S3-SM PFA pentru servicii în domeniul cercetării de marketing.

Cu privire la această situație din documentele dosarului rezultă următoarele:

- **obiectul serviciilor prevăzute a fi prestate în cele trei contracte este unul generic și vizează aceleași activități desfășurate de cele trei persoane în calitate de angajați, iar atribuțiile ce revin prestatorilor conform contractelor de prestări de servicii și modul lor de îndeplinire sunt similare cu cele prevăzute în contractele individuale de muncă ale celor trei persoane**, ce au calitate de administratori/asociați la persoanele juridice respective sau sunt persoane fizice autorizate, neputându-se face o delimitare faptică a serviciilor prestate de activitățile salariale desfășurate de persoanele în cauză;

- **cele trei persoane se aflau într-o relație de subordonare față de societate ca angajați**, în cadrul unui program de muncă zilnic de 8 ore, având obligația să respecte orarul și condițiile de muncă impuse de societate, activitatea desfășurată de aceștia în calitate de salariați are caracter succesiv și dependent, se desfășoară în timp, este remunerată cu sumă fixă și presupune utilizarea spațiilor de lucru ale societății, în timp ce în calitate de prestatori contribuie numai cu prestația fizică și capacitatea intelectuală, nu și cu capital propriu, nedeținând active în patrimoniu;

- durata contractelor este nedeterminată în cazul celor încheiate cu Ps2 SRL și S3-SM PFA, iar în cazul contractului cu Ps1 SRL contractul este încheiat inițial pe o perioadă de 12 luni, cu posibilitatea prelungirii ulterioare prin acordul scris;

- **locul desfășurării nu este specificat în niciun contract;**

- **în niciunul dintre contracte nu sunt prevăzute modalitatea în care societatea beneficiară comanda serviciile ori termenele de predare, persoanele fizice implicate în realizarea serviciilor contractate, capitalul propriu utilizat de furnizorii de servicii în realizarea acestora;**

- nu există dovezi cu privire la comanda serviciilor;

- în contracte nu se specifică tariful serviciilor, acesta fiind stabilit ulterior prin acte adiționale;

- Ps1 SRL și Ps2 SRL au declarat venituri de la un singur client – societatea ABC SRL și nu pot face dovada desfășurării fizice a acestor activități deoarece nu dețin personal calificat (în cazul Ps1 SRL este angajată cu timp parțial o persoană cu funcția de secretar, iar Ps2 SRL nu are niciun salariat);

- *la încetarea contractului de prestări de servicii* încheiat cu S3-SM PFA, angajatei S3-SM i-a fost **majorat** salariul de la N5 lei în luna decembrie 2015 la N6 lei în luna ianuarie 2016, iar **ulterior controlului inopinat** finalizat la 2 septembrie 2019 salariul angajatului S1-PC a fost **majorat** de la N2 lei la N3 lei, iar al angajatului S2-BL de la N2 lei la N4 lei.

Prin urmare, toate aceste aspecte susțin constatarea organelor de inspecție fiscală în sensul că aceste trei contracte de prestări de servicii **au fost**

menite să mascheze natura economică a activităților prestate de cele trei persoane S1-PC, S2-BL și S3-SM în calitate de angajați și că, chiar dacă aceste persoane sunt remunerate și prin intermediul unor contracte civile de prestări de servicii, activitățile desfășurate de aceste persoane sunt de natură dependentă și nu independentă, în virtutea relației de angajare pe care fiecare dintre aceste trei persoane o au cu societatea ABC SRL.

Susținerea societății contestatoare ABC SRL că, în realitate, contractele de prestări de servicii au rațiuni și scopuri fundamentale diferite față de contractele de muncă încheiate de societate cu salariații săi prin prezentarea comparativă prezentată la pg. 8-14 din contestație este vădit pro-causa și nu poate fi reținută în soluționarea cauzei, în condițiile în care:

- obiectul activității din toate cele trei contracte de prestări de servicii **este prevăzut în mod generic, vag, fără detalieri concrete a serviciilor concrete**, efective ce ar fi trebuit să fie prestate în favoarea societății, *motiv pentru care nu poate fi reținută comparația* prezentată în tabelul comparativ *prin prisma atribuțiilor generale corespunzătoare clasificărilor COR*, fără prezentarea fișelor de post întocmite ca anexă la contractele individuale de muncă ale celor trei salariați; **or, lipsa detalierei corespunzătoare a serviciilor ce ar fi trebuit prestate conform celor trei contracte și, complementar, lipsa dovezilor cu privire la modalitatea concretă în care serviciile se pretind a fi fost prestate conduce automat și eo ipso la excluderea concluziei că ar fi vorba de contracte cu obiecte de activitate diferite;**

- dimpotrivă, faptul că activitățile de cercetare în domeniul marketingului reprezintă obiectul de activitate al societății și că domnii S1-PC și S2-BL sunt angajați în poziții de top management (administrator/manager marketing și director departament cercetare), iar doamna S3-SM este angajată ca cercetător economist în marketing conduce la concluzia că activitățile pentru care s-au încheiat contractele de prestări de servicii sunt aceleași cu cele ale acestor trei persoane;

- în cazul clauzelor contractuale invocate comparativ în cazul contractului încheiat cu Ps1 SRL se ignoră faptul că **acestea au fost convenite printr-una și aceeași persoană** – domnul S1-PC – care a fost atât reprezentantul prestatorului, cât și al beneficiarului;

- în mod similar, în cazul contractelor încheiate cu Ps2 SRL și S3-SM PFA se ignoră faptul că reprezentanții prestatorilor sunt angajați ai societății și au o relație de subordonare față de aceasta, neputând fi considerate ca reflectând realitatea activității desfășurate;

- **se compară clauze inexistente în contracte cu clauze expres stipulate în contractele individuale de muncă** (de exemplu, se compară, ca prevedere contractuală, faptul că prestatorul este liber să aleagă locul și perioada de timp alocată serviciilor, deși nu există o astfel de clauză în contracte);

- **se invocă ca argument prevederile dintr-un contract, dar care sunt în contradicție cu prevederile dintr-un alt contract**, spre exemplu, în cazul contractului Ps2 SRL se invocă că prețurile sunt stabilite pe fiecare studiu în parte, iar nu în raport cu volumul de muncă global depus într-o lună de prestator, ignorându-se faptul că în cazul contractului cu S3-SM PFA s-a stabilit un astfel de preț lunar în avans (act adițional nr. 1/30.05.2014 prin care s-a stabilit un preț pentru prestările de servicii din perioada iunie 2014-decembrie 2014 de V6 lei/lună).

Prin urmare, nu poate fi vorba de rațiuni și scopuri fundamentale diferite, așa cum susține societatea, câtă vreme prin contractele de prestări de servicii încheiate societatea a încredințat celor trei persoane în calitate de prestatori desfășurarea și organizarea de activități de cercetare în marketing, fără a delimita atribuțiile celor trei persoane în calitate de salariați în raport cu calitatea acestora de reprezentanți ai prestatorilor.

În privința criteriilor de la art. 7 pct. 3 din Codul fiscal, se reține faptul că prevederile art. 7 pct. 1-3 din Codul fiscal vizează *relațiile care se formează în cadrul activității desfășurate de o persoană fizică în raport cu entitatea beneficiară care o remunerează și care pot fi fie relații de dependență, fie relații de independență și nicidecum, concomitent, ambele relații.*

Or, în cazul societății contestatoare ABC SRL cele trei persoane S1-PC, S2-BL și S3-SM își desfășurau activitatea atât în calitate de angajați, cât și în calitate de reprezentanți ai prestatorilor, deși în virtutea relației de angajare cu societatea remuneratoare activitatea era una și aceeași. Societatea **nu a argumentat și nu a adus nicio dovadă din care să reiasă**, concret și exhaustiv, ce activități zilnice desfășurau cele trei persoane în calitate de salariați, în raport cu felul muncii, locul muncii și atribuțiile stabilite prin fișa postului pentru fiecare salariat, care să se deosebească de activitățile desfășurate în calitate de reprezentanți ai prestatorilor.

Invocând clauzele contractelor de prestări de servicii pentru verificarea criteriilor, **societatea ignoră cu desăvârșire faptul că acestea sunt de maximă generalitate, vagi, imprecise, lipsite de claritate în toate aspectele importante și esențiale ce privesc obiectul contractelor, drepturile și obligațiile părților.** Astfel, în contracte obiectul este stabilit doar generic "cercetări de marketing" sau "servicii de cercetare", eventual cu referire la anexe atașate la contract, dar care în realitate nu există, actele adiționale ulterioare neținând loc de "anexe atașate la contract", care fac corp comun cu contractul și ar fi trebuit să existe încă din momentul semnării lor. În contracte nu există nicio clauză referitoare la modalitatea în care beneficiarul ar fi trebuit să comande studiile sau cercetările, nicio clauză referitoare la documentația ce ar fi trebuit predată de prestatori beneficiarului și termenele de predare, nicio clauză referitoare la tarife, la prețul sau valoarea contractului (absolut toate fiind stabilite numai ulterior, prin acte adiționale, pe măsura facturării) și nici o clauză referitoare la locul și mijloacele puse la dispoziție de prestatori în vederea realizării serviciilor. Toate acestea sunt suficiente pentru a concluziona că respectivele contracte de prestări de servicii nu conțin clauze clare, de natură a permite analiza contractelor prin prisma criteriilor de la art. 7 pct. 3 din Codul fiscal, după cum se precizează și la pct. 1 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare, **motiv pentru care neclaritatea, imprecizia ori lipsa clauzelor reprezintă contraargumente la susținerile contestatoarei în verificarea acestor criterii.**

Astfel, nu pot fi reținute susținerile contestatoarei referitoare la faptul că în contracte nu sunt prevăzute clauze la locul desfășurării activității, iar argumentul că acesta nu poate fi stabilit ab inițio nu poate fi reținut, *în condițiile în care în contracte nu există clauze referitoare la modalitatea concretă în care prestatorii trebuiau să presteze serviciile ori cu privire la modalitatea în care părțile comunicau comenzile și rezultatele serviciilor.* În privința inexistenței clauzei de exclusivitate și argumentul libertății desfășurării activității chiar și pentru un singur

client, societatea contestatoare *omite faptul că în contractele de muncă încheiate cu cele trei persoane fizice este prevăzută în mod expres obligația de fidelitate față de angajator (societatea contestatoare) și obligația de a respecta secretul de serviciu, obligații ce ar fi evident încălcate dacă persoanele respective ar avea libertatea să presteze aceleași servicii către terți concurenți ai propriului angajator.* Prin urmare, clauza nescrisă de exclusivitate din contractele de prestări de servicii este, în fapt, scrisă în contractele individuale de muncă ale persoanelor respective.

În ceea ce privește riscurile inerente activității, se reține că societatea invocă, cu titlu exemplificativ, clauza 2.1 din contractul încheiat cu Ps2 SRL ce prevede obligația prestatorului de a "menține cheltuielile în limita bugetului convenit între părți pentru serviciul respectiv". *Nicăieri în contract nu se specifică despre ce bugete este vorba, cine le întocmea, ce cuprindeau acestea, care era rolul prestatorului în executarea acestor bugete și cine și cum stabilea că bugetele erau depășite; de asemenea, nicăieri în contract nu se prevede care este răspunderea prestatorului în cazul în care nu-și respecta obligațiile contractuale, trimiterea la prevederile Codului civil fiind prea generală în privința conturării clare a răspunderii prestatorului pentru neexecutarea sau executarea necorespunzătoare a serviciilor.* Situația este similară în cazul contractului încheiat cu S3-SM PFA. În ceea ce privește contractul încheiat cu Ps1 SRL, în sarcina prestatorului este prevăzută o penalitate de întârziere pentru nerespectarea datelor de livrare și de nereturnare a documentației, prin raportare la valoarea contractului, *deși contractul nu prevede nicio valoare, iar actele adiționale întocmite ulterior, deși stabilesc un preț, nu conțin nicio prevedere referitoare la datele de livrare ori de retur a documentației* (spre exemplu, actul adițional nr. 9/01.07.2016). Nici în privința riscurilor "exorbitante" asumate de prestatori cu referire la încetarea relațiilor contractuale, susținerile societății nu au niciun suport concret, în condițiile în care în contracte nu se prevede nici câte studii de cercetare trebuiau realizate, nici perioada concretă de realizare și nici care era valoarea contractului, iar rezilierea se putea face prin notificarea intenției de reziliere cu două luni calendaristice înainte, mai mult chiar decât cele 30 de zile calendaristice prevăzute de Codul muncii în caz de concediere.

Referitor la lipsa clauzelor referitoare la asigurarea logisticii ori la suportarea cheltuielilor de deplasare, pe lângă cele expuse în precedent cu privire la neclaritatea, imprecizia ori lipsa clauzelor, *se rețin constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește faptul că societatea este cea care suportă cheltuielile aferente, de exemplu copii cost analiză Ps2 SRL (de transport, telefon fix și mobil, fieldwork, protocol, cadouri respondenți care participă la interviuri, papetărie, poștă, transport agenți interviu etc.).* Este lipsit de orice verosimilitate argumentația societății contestatoare în sensul că serviciile care fac obiectul activității sale autorizate au fost realizate prin "externalizare"/"subcontractare" (cel puțin, în parte) către trei entități prestatoare reprezentate de trei dintre salariații săi, *care nu aveau angajați și nici mijloacele logistice necesare realizării serviciilor respective, în timp ce ea însăși nu a putut realiza intern aceste servicii, deși avea un număr mediu de salariați cuprins între 31 (în 2015) și 53 (în 2017), cu o structură a funcțiilor diversificată, și anume: manager marketing, cercetător economist în marketing, director departament cercetare, analist, operator interviu, asistent de cercetare economist*

în marketing, manager financiar, cercetător în statistică, analist ajutor, recepționist, agent de transport, director proiect, secretar administrativ.

În ceea ce privește criteriul referitor la utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a persoanelor prestatoare, față de care societatea contestatoare susține că este îndeplinit deoarece contractele au un puternic caracter intuitu personae, se reține că aceasta omite că prestarea unor asemenea servicii de studii și cercetări implică realizarea de chestionare, recrutarea de persoane pentru participarea la focus grupuri, munca pe teren ("fieldwork"), transport agenți interviu etc., deci și a unei prestații fizice ce implică utilizarea unui patrimoniu fizic, pe care organele de inspecție fiscală au constatat că persoanele respective nu-l dețin. De asemenea, din documentația existentă la dosarul cauzei reiese că mare parte din materiale prezentate pentru justificarea prestației au doar singla societății ABC SRL, fără nicio dovadă că acestea au fost executate de prestatori în nume propriu și că aceștia și-au dat acordul scris pentru a pune la dispoziția terților rezultatele studiilor, contrar chiar prevederilor din contracte, care obligau societatea, în calitate de beneficiar, să menționeze sursa informațiilor și să obțină acordul scris al prestatorilor.

În ceea ce privește jurisprudența națională, se reține faptul că aceasta nu reprezintă izvor de drept în raport și de prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră "în exercitarea dreptului său de apreciere, *organul fiscal trebuie să ia în considerare* opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și *soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor*".

Mai mult, contestatoarea *invocă considerente din hotărârile judecătorești în mod trunchiat și scoase din context, fără să aibă în vedere faptul că instanțele au aplicat dispozițiile legale în materie ținând cont de toate circumstanțele cauzelor deduse judecății*, spre exemplu: în cazul sentinței civile nr. 176/2018 a Curții de Apel Ploiești, instanța de contencios administrativ a concluzionat că "sumele de bani plătite de către reclamantă sportivilor în baza contractelor civile, respectiv a contractelor de prestări servicii încheiate cu sportivii autorizați ca PFA au natura unor venituri din salarii" și a respins acțiunea reclamantei în contradictoriu cu organul fiscal pârât (dosar nr. 345/42/2018); în cazul sentinței civile nr. 3945/2018 a Curții de Apel Alba-Iulia, instanța a amintit că "recalificarea fiscală nu aduce atingere libertății de opinie profesională și nu creează dependență juridică față de <angajator> ci conduce, doar pe teren fiscal, la calcularea altor contribuții sociale" și, examinând situația concretă dedusă judecății, a admis recursul organului fiscal și a respins acțiunea în contencios administrativ a reclamantei (dosar nr. 2567/85/2015*).

În niciuna din situațiile ce au făcut obiectul jurisprudenței invocate nu este vorba de situații similare cu cea a societății contestatoare, care a ales să-și plătească proprii angajați pentru activitatea desfășurată în interesul societății atât sub formă de salarii, cât și sub formă de remunerații civile.

În cazul jurisprudenței CJUE din cauza C-202/90 Azuntamiento de Sevilla împotriva Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda *nici nu poate fi vorba de situație similară* întrucât aceasta privește noțiunea

de "persoană impozabilă" din punct de vedere al TVA, impozit indirect ce se aplică uniform la nivel comunitar și nicidecum impozitele directe cum este impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, care se aplică conform legislației fiscale interne a fiecărui stat membru.

Referitor la calculul propriu-zis al impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii realizat de organele de inspecție fiscală se reține că societatea contestatoare nu a adus niciun argument, motiv pentru care nu se impune cercetarea acestui aspect din punct de vedere al dispozițiilor legale incidente și al situației de fapt.

Concluzionând, argumentele societății ABC SRL aduse prin contestația formulată nu sunt de natură să combată constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală referitoare la natura dependentă a activităților desfășurate în folosul propriului angajator de către salariații S1-PC, S2-BL și S3-SM prin intermediul unor "aranjamente juridice" de natura contractelor de prestări de servicii, recalificate din punct de vedere fiscal în urma inspecției, contestația societății urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 7 alin. (1) pct. 1, 2, 2.1 și 2.2 și art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 1 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 pct. 1-3 și art. 76 alin. (1), alin. (2) lit. s) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 1 și pct. 12 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-J QQQ/2020, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice J în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-J QQQ/2020 pentru obligații fiscale totale în sumă de **T lei**, din care:

- Ta lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- Tb lei CAS asigurați;
- Tc lei CAS angajator;
- Td lei CAAMPB angajator;
- Te lei CASS asigurați;
- Tf lei CASS angajator;
- Tg lei CCI angajator;
- Th lei contribuție șomaj asigurați;
- Th lei contribuție șomaj angajator;
- Ti lei contribuție angajator la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- Tj lei CAM angajator.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.

