



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 482/2011

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. RT S.R.L.**
cu sediul in loc. B, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj si remisa
spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud.Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/.....06.2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala nr. ..., asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. RT S.R.L.** cu sediul in loc. B, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/...05.2011.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...05.2011 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ .../...05.2011, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus.

Petenta contesta in totalitate obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal mentionat, respectiv suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari si penalitati de intarziere la sursele CASS angajator, CASS asigurati si impozit pe venitul din salarii, dupa cum urmeaza:

- y lei CASS angajator,
- y lei majorari de intarziere aferente CASS angajator,
- y lei penalitati de intarziere aferente CASS angajator,
- y lei CASS asigurati,
- y lei majorari de intarziere aferente CASS asigurati,
- y lei penalitati de intarziere aferente CASS asigurati,
- y lei impozit pe venitul din salarii,
- y lei major. de intarz. aferente impozit pe venitul din salarii,
- y lei penalit. de intarziere aferente impozit pe venitul din salarii.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost

intocmit la data de ...05.2011 si comunicat petentei la data de ..05.2011 (potrivit datei inscrise pe actul atacat, confirmata de semnatura reprezentantului societatii si stampila unitatii), iar contestatia a fost depusa la data de05.2011, fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj sub nr. -/....2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a, din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. RT S.R.L.** cu sediul in loc. B, jud Cluj.

I. Petenta formuleaza contestia impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/...05.2011, Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-CJ -/....05.2011 si a Raportului de inspectie fiscala nr. F-CJ -/...05.2011 solicitand admiterea lor si anulara actelor atacate.

In sustinerea solicitarii sale pentru anulara actelor mentionate mai sus, societatea contestatoare invoca urmatoarele aspecte:

- actele atacate sunt nelegale si netemeinice, acestea intemeindu-se pe interpretarea eronata data de catre echipa de inspectie fiscala activitatii prestate de catre S.C. TE S.R.L. in baza contractului nr. -/05.2009.

- pentru a retine sumele contestate, echipa de inspectie fiscala a reconsiderat contractul nr. -/...05.2009 incheiat intre subscrisa si S.C. TE S.R.L., considerand ca aceasta a obtinut un venit dintr-o activitate dependenta in sensul legii, subscrisa avand calitatea de angajator si nu beneficiar, iar S.C. TE S.R.L. calitatea de angajat si nu prestator,

- in ceea ce priveste reconsiderarea obiectului contractului nr. -/05.2009 in sensul ca acesta ar fi o activitate dependenta, aratam ca organele de inspectie fiscala au incalcat principiul neretroactivitatii legii, intrucat textul art. 7, pct. 2.1 din Codul fiscal care permite ca orice activitate sa poata fi reconsiderata ca activitate dependenta a fost introdus in varianta Codului fiscal din data de 01 iulie 2010, deci cu un an si 2 luni dupa data incheierii contractului,

- in situatia in care totusi se putea face aplicarea art. 7, pct. 2.1 din Codul fiscal, echipa de inspectie fiscala a efectuat o aplicare gresita a legii, intrucat in speta nu erau intrunite criteriile stabilite de prevederile legale,

- contractul nr. -/....05.2009 a fost incheiat cu persoana juridica si nu cu persoana fizica **BY**, iar interpretarea organelor de control putea fi corecta daca contractul era incheiat cu persoana fizica, aceasta era beneficiarul de venit si daca aceasta nu era administrator al subscrisei,

- o societate comerciala nu poate fi calificata ca angajat, aceasta interpretare rezultand si din economia art. 7, pct. 2.2 care nu ar avea sens

daca ar fi vorba si de societati comerciale, intrucat pentru astfel de entitati nu se datoreaza contributi sociale,

- consider ca s-a efectuat o analiza superficiala in ce priveste acest contract si ca desi aparent putea fi aplicat textul art. 7, pct. 2.1 din Codul fiscal, se poate observa ca la data semnarii contractului aceste dispozitii nu erau in vigoare, S.C. TE S.R.L. nu s-a aflat in nici una din situatiile prevazute la lit. a-d si aceasta in calitate de societate comerciala nu poate fi angajata in raporturi de munca, aceasta fiind atributul exclusiv al unei persoane fizice,

- raportat la aceste considerente, aplicarea art. 7, alin. (1), pct. 2.2 din Codul fiscal si stabilirea in sarcina subscrisei a unei sume de plata suplimentara considerabila sunt nelegale, iar pe de alta parte consider ca DGFP Cluj avea obligatia legala si morala sa solutioneze contestatia inregistrata in data de 2011, in termen de 30 zile si abia apoi sa emita actele atacate si sa impovareze societatea cu aceste sume.

- prejudiciul care i-mi este produs prin actele atacate este foarte mare, intrucat in prezent subscrisa am reusit sa platesc datoriile curente si sa ajung la o situatie economica si financiar-contabila care sa-mi permita accesarea de fonduri europene si/sau contractarea de credite, insa nu voi putea demara aceste activitati care vizeaza dezvoltarea subscrisei, intrucat prin graba cel putin suspecta si prin grija organelor de control sunt in situatia de a avea datorii si de a nu ma califica in demersurile dorite de subscrisa.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/...05.2011, este retinuta in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele CASS angajator, CASS asigurati si impozit pe salarii, obligatii fiscale stabilite in baza constatarilor consemnate in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de05.2001.

In urma verificarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca in luna ... 2009 s-a incheiat contractul nr. -/....05.2009 intre S.C. RT S.R.L. (in calitate de angajator) si S.C. TE S.R.L. (in calitate de angajat), al carui obiect a fost incadrarea acesteia din urma in functia de director general, activitate pentru care angajatorul plateste un salariu lunar in suma de y Euro denumit "compensatie", la care a fost adaugat TVA in cota de 19%, in conformitate cu facturile emise.

Toate drepturile si obligatiile care au cazut in sarcina angajatului conform contractului mentionat au fost exercitate de catre dl **BY** in calitate de asociat unic si administrator al S.C. TE S.R.L., iar pe toata perioada derularii contractului S.C. RT S.R.L. a fost reprezentata si administrata conform contractului de societate de catre doi administratori, respectiv dl

BY si dl OLR, ambii avand calitatea de directori generali si avand fiecare puteri depline.

In situatia data organele de inspectie fiscala considera ca veniturile obtinute de catre S.C. TE S.R.L., prin persoana d-lui **BY**, reprezinta venituri din activitati dependente asa cum sunt prevazute la pct. 67 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare celor mai sus mentionate, prin reconsiderarea serviciilor prestate ca fiind servicii reprezentand indemnizatia administratorului/director general, pentru perioada05.2009-...12.2009, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul contributiei individuale la fondul asigurarilor sociale de sanatate, a calculul contributiei la fondul asigurarilor sociale de sanatate datorate se angajator si a impozitului pe veniturile din salarii si a obligatiilor accesorii ale acestora, in cuantumul mentionat in partea introductiva a prezentei.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este ca Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, sa se pronunte daca S.C. RT S.R.L. B, datoreaza bugetului de stat si bugetului asigurarilor sociale obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa la sursele impozit pe veniturile din salarii, CASS angajator si CASS asigurati, in conditiile in care aceste obligatii fiscale sunt aferente reconsiderarii contravalorii unor servicii platite, ca reprezentand indemnizatie de administrator/director general.

Perioada supusa verificarii : ...04.2008 -.....12.2010.

III.a Considerente generale.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de05.2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/....05.2011, se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna ... 2009 s-a incheiat contractul nr. -/.....2009 intre S.C. RT S.R.L. (in calitate de angajator) si S.C. TE S.R.L. (in calitate de angajat), contract al carui obiect a fost incadrarea acesteia din urma in functia de director general, avand urmatoarele "domenii de raspundere": semnarea documentelor bancare, cec-urilor, a transferurilor bancare, orice activitate comerciala, contracte si contacte cu furnizorii si clientii, derularea si administrarea activitatii de marketing, publicitate, productie, vanzari, etc.

Pentru aceste activitati, angajatorul are obligatia sa plateasca angajatului un salariu lunar in suma de y Euro denumit "compensatie", la

care a fost adaugat TVA in cota de 19% in conformitate cu facturile emise de catre prestatorul activitatii.

Din analiza continutului contractului mai sus mentionat, se retine ca "angajatul" (S.C. TE S.R.L.) are urmatoarele atributii:

- semnarea documentelor bancare ale societatii, semnarea cec-urilor, a transferurilor bancare, etc
- activitati comerciale
- activitati operative cu autoritatile din Romania
- contracte si contacte cu partenerii (furnizori/clienti)
- derularea si administrarea activitatilor de marketing, publicitate, productie, vanzari, logistica.

De asemenea "angajatul" si-a asumat prin acest contract urmatoarele obligatii:

- va actiona cu profesionalism, onestitate si devotiune fata de "angajator", va promova afacerile si interesele acestuia,
- va pastra disciplina in munca, va indeplini procedurile de munca interne ale "angajatorului", inclusiv cele referitoare la rapoartele de prezenta, incluzand planificarea, anuntarea si aprobarea concediilor, a absentelor in cazul concediilor medicale,
 - pastrarea bunurilor aflate in proprietatea angajatorului
 - nu va primi nici un beneficiu de la o terta persoana pe toata perioada cat va lucra la societate,
 - va anunta imediat angajatorul despre orice situatie care ar putea genera conflict de interese cu functia pe care o detine la angajator

In ceea ce priveste indemnizatia, precum si drepturile directorului general, in contractul mai sus mentionat, se precizeaza urmatoarele aspecte:

- pentru serviciile desfasurate "angajatorul va plati angajatului conform legii un salariu in suma de y Euro",
- sumele reprezentand salariul se achita pana in data de 9 a lunii pentru luna anterioara,
 - va primi spre folosinta un telefon, cheltuielile cu functionarea, mentenanta, reparatiile fiind suportate de catre angajator,
 - va primi o masina de serviciu pentru a-si indeplini functia, cheltuielile cu intretinerea, folosirea, carburantul, etc vor fi suportate de catre angajator
 - angajatul are dreptul sa calatoreasca pe cheltuiala angajatorului 1 data la 2 saptamani spre I si retur,
 - angajatorul s-a obligat de asemenea sa puna la dispozitia angajatului spre folosinta cu titlu gratuit un apartament inchiriat (incluzand cheltuielile de inchiriere si alte cheltuieli adiacente, cum ar fi, taxele legate de inchiriere, cheltuielile comune: apa, gaz, electricitate, etc)
 - angajatorul va achita asigurarile pentru calatoriile angajatului in strainatate

- angajatorul se va ocupa de eliberarea vizei de sedere in Romania a angajatului

In ceea ce priveste incetarea activitatii, este prevazut faptul ca angajatorul are dreptul sa rezilieze contractul pe loc, unilateral, fara a plati despagubiri angajatului daca:

- angajatul comite o fapta penala,
- angajatul incalca obligatia de loialitate/incredere acordata de angajator,
- angajatul aduce prejudicii urmare neglijentei,
- angajatul deviaza in mod intentionat de la instructiunile date de catre angajator,
- angajatul incalca disciplina in munca,
- angajatul refuza sa fie verificat la detectorul de minciuni, etc
- preavizul este de 60 zile atat pentru angajat cat si pentru angajator
- in cazul incetarii contractului, angajatul este obligat sa predea succesoriului sau postul si sa returneze bunurile ce apartin angajatorului,
- angajatul este obligat sa pastreze confidentialitatea informatiilor si/sau secretul comercial.

De asemenea, din preambulul contractului incheiat intre cele doua societati se retine ca "*RR si angajatul sunt interesati in numirea angajatului in functia de Director general al RR*", cu precizarea ca RR este denumita astfel din "*asocierea*" dintre SC RIC SRL si SC RT SRL.

De precizat este faptul ca toate drepturile si obligatiile contractuale care au cazut in sarcina angajatului au fost exercitate de catre d-l **BY** in calitate de asociat unic si administrator al S.C. TE S.R.L., cu mentiunea ca pe toata perioada derularii contractului, S.C. RT S.R.L. a fost reprezentata si administrata conform contractului de societate de catre doi administratori, respectiv d-l **BY** si d-l OLR, ambii avand calitatea de directori generali si avand fiecare puteri depline.

Prin urmare, avand in vedere aspectele prezentate, se retine ca in cazul d-lui **BY** desemnat prin contractul de societate alaturi de d-l OLR ca fiind atat administrator al SC RT SRL, cat si director general al acesteia, veniturile primite prin intermediul SC TE SRL, reprezinta in fapt remuneratia cuvenita ca urmare indeplinirii de catre acesta a functiei de director general al SC RT SRL.

In situatia data, organele de control in mod legal si corect au reconsiderat veniturile obtinute de catre d-l **BY** prin intermediul SC TE SRL, ca fiind venituri din activitati dependente, asa cum sunt prevazute la pct. 67 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

In acest sens, prevederile legale mentionate mai sus, referitoare la veniturile din activitati dependente, precizeaza ca:

"67. Veniturile de natura salariala prevazute la art. 55 din Codul fiscal, denumite in continuare venituri din salarii, sunt venituri din activitati dependente, daca sunt indeplinite urmatoarele criterii:

-partile care intra in relatia de munca, denumite in continuare angajator si angajat, stabilesc de la inceput: felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii;

-partea care utilizeaza forta de munca pune la dispozitia celeilalte parti mijloacele de munca, cum ar fi: spatii cu inzestrare corespunzatoare, imbracaminte speciala, unelte de munca si altele asemenea;

-persoana care activeaza contribuie numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea ei intelectuala, nu si cu capitalul propriu;

-platitorul de venituri de natura salariala suporta cheltuielile de deplasare in interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizatia de delegare-detasare in tara si in strainatate si alte cheltuieli de aceasta natura, precum si indemnizatia de concediu de odihna si indemnizatia pentru incapacitate temporara de munca suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activeaza lucreaza sub autoritatea unei alte persoane si este obligata sa respecte conditiile impuse de aceasta, conform legii."

Urmare acestor aspecte, in temeiul prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau **pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei**”,* organele de inspectie fiscala au reconsiderat obiectul contractului ca fiind o activitate dependenta.

De asemenea, din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca prin Nota explicativa luata d-lui BTI, in calitatea sa de actual director general al SC RT SRL, imputernicit al administratorului OLR sa reprezinte societatea, organele de inspectie fiscala au solicitat lamuriri cu privire la existenta unor acte aditionale sau orice documente de modificare la contractul nr. -/.....2009, precum si cu privire la existenta unor documente (rapoarte de lucru, situatii, etc), care sa confirme ca serviciile au fost efectiv prestate, respectiv obiectul contractului a fost realizat, intocmite de catre "angajat" si acceptate de catre "angajator".

Din raspunsurile la intrebarile formulate de organele de inspectie fiscala prin Nota explicativa (anexa nr. 2 la RIF), rezulta ca nu exista alte acte aditionale sau documente de modificare a contractului nr. -/....05.2009 si de asemenea ca societatea nu detine rapoarte de activitate sau alte documente in acest sens, din care sa rezulte prestarea efectiva a obiectului contractului nr. -/....05.2009.

Prin urmare, asa cum rezulta din aspectele prezentate se retine faptul ca dl. **BY** era desemnat prin contractul de societate, alaturi de o alta persoana fizica, respectiv dl. OLR, ca fiind atat administrator al societatii RT, cat si director general al acesteia, iar veniturile primite de catre acesta (prin intermediul SC TE SRL) reprezinta in fapt remuneratia d-lui **BY** urmare indeplinirii de catre acesta a functiei de administrator/director general al SC RT SRL.

Avand in vedere aspectele mentionate mai sus si prevederile legale citate, organele de inspectie fiscala au reconsiderat valoarea (valoare fara TVA) a serviciilor inscrise in facturile nr. -/....08.2009, nr. -/....09.2009, nr. -/....10.2009, nr. -/ ...11.2009 si nr. -/...12.2009 emise de catre S.C. TE S.R.L. in baza contractului nr. -/ ...05.2009, ca fiind cheltuieli cu indemnizatia administratorului/director general dl **BY**, asimilata veniturilor din salarii in conformitate cu prevederile art. 55, alin. (2), lit. j) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma reconsiderarii acestor venituri ca fiind asimilate veniturilor din salarii, s-a procedat la stabilirea in sarcina petentei a unor obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari si penalitati de intarziere, dupa cum urmeaza:

- y lei CASS angajator,
- y lei majorari de intarziere aferente CASS angajator,
- y lei penalitati de intarziere aferente CASS angajator,
- y lei CASS asigurati,
- y lei majorari de intarziere aferente CASS asigurati,
- y lei penalitati de intarziere aferente CASS asigurati,
- y lei impozit pe venitul din salarii,
- y lei major. de intarz. aferente impozit pe venitul din salarii,
- lei penalit. de intarziere aferente impozit pe venitul din salarii.

Petenta contesta masura luata de organul de inspectie fiscala privind stabilirea in sarcina sa a obligatiilor fiscale suplimentare mentionate mai sus, aducand in sustinerea solicitarii sale pentru admiterea contestatiei motivele prezentate la pct. I al prezentei.

Este inexplicabil si de neacceptat ca aceiasi persoana sa indeplineasca in cadrul unei societati comerciale o functie precum cea de director general in baza a doua acte juridice diferite, respectiv atat prin contractul de societate, cat si in baza unui contract civil ca reprezentant al unei alte societati in care este asociat unic si administrator.

III.b Referitor la suma de y lei, reprezentand debit suplimentar la sursele CASS angajator (y lei), CASS asigurati (y lei) si impozitul pe veniturile din salarii (y lei).

Dupa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ..05.2011 (cap. III Constatari fiscale) si a anexelor nr. 3-6 ale acestuia, stabilirea in sarcina agentului economic a acestor obligatii suplimentare de plata s-a efectuat ca urmare a reconsiderarii obiectului contractului nr. -/....05.2009 ca fiind o activitate dependenta si a valorii (valoare fara TVA) a serviciilor inscrise in facturile nr.-/...08.2009, nr. -/...09.2009, nr. -/....10.2009, nr. -/....11.2009 si nr. -/.....12.2009, ca fiind cheltuieli cu indemnizatia administratorului/director general dl **BY** si asimilata veniturilor din salarii in conformitate cu prevederile art. 55, alin. (2), lit. j) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit anexei nr. 3 la RIF, veniturile aferent carora au fost stabilite obligatiile suplimentare mentionate mai sus, sunt in suma totala de y lei si se refera la perioada-.... 2009, dupa cum urmeaza: ... (y lei), ... (y lei), (y lei), ... (y lei) si y (y lei).

In drept, dispozitiile art. 55, alin. (2), lit. j) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la definirea veniturile din salarii, se arata ca:

" Art. 55 Definirea veniturilor din salarii

(2) In vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[..] j) indemnizatia administratorilor, precum si suma din profitul net cuvenite administratorilor societatilor comerciale potrivit actului constitutiv sau stabilite de adunarea generală a acționarilor;"

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, coroborate cu prevederile legale citate, organele de inspectie fiscala au stabilit aferent sumei de y lei, care reprezinta in fapt venituri de natura salariala, urmatoarele obligatii fiscale pe care societatea le datoreaza bugetului de stat si bugetului de asigurari sociale:

- contributia la asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de y lei in conformitate cu prevederile art. 258* din Legea nr. 95/14.04.2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

"Art. 258)*

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

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

Facem precizarea ca potrivit art. 1 alin. (1) lit. b) si alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 226/2008, pentru anul 2009, **cota**

datorata de angajatori, prevazuta la art. 258 din Legea nr. 95/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, **se stabileste la 5,2% incepand cu veniturile aferente lunii ianuarie 2009**".

- **contributia la asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in suma de y lei** in conformitate cu prevederile art. 257* din Legea nr. 95/14.04.2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"Art. 257*)

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

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

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

Facem precizarea ca potrivit art. 1 alin. (1) lit. a) si alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 226/2008, pentru anul 2009, **cota datorata de angajat**, prevazuta la art. 257 din Legea nr. 95/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, **se stabileste la 5,5% incepand cu veniturile aferente lunii ianuarie 2009**".

- **impozit pe venitul din salarii in suma de y lei** in conformitate cu prevederile art. 55, alin. 2, lit. j) (citata mai sus) si ale art. 57, alin. 2, lit. b) din Legea 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"Art. 57 *Determinarea impozitului pe venitul din salarii*

(1) *Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculeaza si se retine la sursa de catre platitorii de venituri.*

(2) *Impozitul lunar prevazut la alin. (1) se determina astfel:*

[...] b) *pentru veniturile obtinute in celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferenta intre venitul brut si contributiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora; [...]"*

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate si prevederile legale mentionate pentru fiecare sursa de impozitare, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au stabilit in sarcina agentului economic obligatiile fiscale in suma de y lei, reprezentand debit suplimentar la sursele CASS angajator (y lei), CASS asigurati (y lei) si impozitul pe veniturile din salarii (y lei), si pe cale de consecinta acestea sunt mentinute ca fiind datorate de societate bugetului de stat si bugetului asigurarilor sociale de stat.

Asa fiind, in contextul considerentelor de mai sus si a prevederilor legale citate, se constata ca argumentele invocate de catre agentul economic nu sunt justificate si pe cale de consecinta nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, astfel incat contestatia formulata de S.C. RT S.R.L. B referitoare la suma de y lei, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata.

III.c Referitor la accesoriile in suma totala de y lei, aferente debitelor stabilite suplimentar la sursele CASS angajator, CASS asigurati si impozitul pe veniturile din salarii.

Deoarece, potrivit celor prezentate la punctul III.b al prezentei, in sarcina contestatoarei au fost mentinute ca datorate debitele de natura impozitului pe veniturile din salarii (y lei), a CASS angajator (y lei) si a CASS asigurati (y lei), iar prin contestatie societatea nu prezinta argumente impotriva modului de calcul al accesoriilor stabilite suplimentar in sarcina sa, aceasta datoreaza si sumele de mai sus cu titlu de majorari de intarziere si penalitati de intarziere, axestea reprezentand masura accesorie in raport cu debitele stabilite suplimentar in sarcina, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

Obligatiile fiscale accesorii aferente debitelor retinute ca datorate la sursele mentionate mai sus, calculate potrivit anexelor nr. 4-6 la RIF, se prezinta dupa cum urmeaza:

- y lei majorari de intarziere aferente CASS angajator,
- y lei penalitati de intarziere aferente CASS angajator,
- y lei majorari de intarziere aferente CASS asigurati,
- y lei penalitati de intarziere aferente CASS asigurati,
- y lei major. de intarz. aferente impozit pe venitul din salarii,
- y lei penalit. de intarziere aferente impozit pe venitul din salarii.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile pana la 01.07.2010), dispozitii care referitor la calculul majorarilor de intarziere, precizeaza :

“Cap. 3 Majorari de intarziere

Art. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere[...].”

“Art. 120 Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv [...].”

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila incepand cu data de 01.07.2010, referitor la calculul dobanzilor, penalitatilor de intarziere sau majorarilor de intarziere, se precizeaza :

“Cap. 3 Dobanzi, penalitati de intarziere sau majorari de intarziere

Art. 119 Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere [...].”

Art. 120 Dobanzi

(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv ”.

(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,05% (dupa data de 01.10.2010 este 0,04%-conf. OUG nr. 88/29.09.2010) pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale. [...].”

“Art. 120¹ Penalitati de intarziere

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

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

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

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

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

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen obligatii accesorii.

In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere/dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv, in cazul analizat pentru perioada09.2009-.....05.2011.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere, se retine ca acestea au fost stabilite in sarcina contribuabilului prin aplicarea urmatoarelor cote:

- 0,1% pentru perioada2009-30.06.2010,
- 0,05% pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010,
- 0,04% pentru perioada 01.10.2010-.....2011,

asupra debitelor retinute ca datorate bugetului de stat si bugetului asigurarilor sociale de catre petenta.

In ceea ce priveste penalitatile de intarziere, acestea au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% asupra debitelor retinute ca datorate la sursele mentionate, in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, astfel cum au fost modificate de prevederile O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prevederi legale in vigoare la data incheierii actului administrativ fiscal atacat.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petente nu sunt justificate si pe cale de consecinta acesta datoreaza bugetului consolidat al statului si bugetului asigurarilor sociale, accesoriile stabilite pentru perioada2009-.....2011, aferente obligatiilor fiscale retinute in sarcina sa, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere in suma de y lei si penalitati de intarziere in suma de y lei la sursele CASS angajator, CASS asigurati si impozit pe veniturile din salarii.

III.d Referitor la atacarea de catre petenta a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-CJ -/.....05.2011.

In ceea ce priveste capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. RT S.R.L. B, impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-CJ -/....05.2011, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. a jud Cluj se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatia este lipsita de interes.

In fapt, potrivit raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...05.2011, organele de inspectie fiscala au constatat in urma verificarilor efectuate ca baza de impunere calculata si declarata de catre agentul economic nu se modifica la sursele contributia de asigurari sociale, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia de asigurari pentru somaj, contributia angajatorilor la fondul de garantare pentru plata salariilor, contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala, a fost emisa Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-CJ -/.....05.2011, act administrativ fiscal pe care petenta il contesta, solicitand anulara acesteia, fara insa a expune motivele pe care se intemeiaza solicitarea sa.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 109, alin.(1) si (2) din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, referitor la rezultatele inspectiei fiscale, se precizeaza ca:

"(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

*(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferentele in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. **In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.**"*

De asemenea, in acceptiunea Codului de procedura fiscala, la art. 110, alin. (3), referitor la titlu de creanta, se precizeaza ca:

"(3) Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, intocmit de organele competente sau de persoanele indreptatite, potrivit legii."

Totodata potrivit art. 205 si art. 206 din acelasi act normativ, se stipuleaza:

"Art. 205 (1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.

*(2) **Este indreptatit la contestatie numai cel care se considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.***

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.

*(4) **Pot fi contestate in conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat. [...]"***

"Art. 206 (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...] c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza; [...].

(2) Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."

Din coroborarea prevederilor legale prezentate mai sus, rezulta ca pot fi contestate atat titlurile de creanta prin care s-au stabilit si individualizat creante fiscale cat si actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general

consolidat, contestatiile putand fi formulate **numai de cel care se considera ca a fost lezat in drepturile sale.**

Totodata, lezarea interesului legitim trebuie demonstrata prin formularea unei contestatii care trebuie sa cuprinda neaparat obiectul, **motivele de fapt si de drept precum si dovezile pe care se intemeiaza aceasta.**

In situatia de fapt si de drept mai sus prezentata se retine ca petenta se afla in situatia de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite in sarcina sa obligatii suplimentare la bugetul general consolidat al statului in raport de dispozitiile art. 205, alin. (2) din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, deci nu a fost lezata in vreun interes al sau, iar petenta nu a motivat si demonstrat lezarea interesului sau legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv -/ ..05.2011.

Articolul 217, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza ca:

"(1) Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei".

Potrivit punctului 12.1, lit. d) din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, aprobate prin Ordinul nr. 2.137/25.05.2011, in ceea ce priveste respingerea contestatiei pentru neandepinirea conditiilor procedurale, se precizeaza urmatoarele:

"12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

(...) d) lipsita de interes, in situatia in care contestatorul nu demonstreaza ca a fost lezat in dreptul sau legitim;"

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale sus mentionate pentru acest capat de cerere, contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. nr. F-CJ -/.....05.2011, urmeaza sa fie respinsa ca lipsita de interes.

III. e Cu privire la aspectele invocate de catre petenta:

- referitor la afirmatia privind incalcarea principiului „neretroactivitatii legii” se retine ca aceasta afirmatie este eronata, deoarece organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile legale in vigoare in perioada de derulare a contractului mai sus mentionat si nu se constata aplicarea vre-unui text de act normativ care nu era in vigoare la data derularii operatiunilor in cauza.

In cuprinsul contestatiei, societatea face referire la prevederile art. 7, alin. (1), pct. 2.1 din Codul Fiscal, afirmand faptul ca organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile acestui articol care a intrat in vigoare la data de 1 iulie 2010, afirmatie care nu corespunde realitatii, deoarece asa cum

se poate constata din parcurgerea actelor administrative intocmite de catre acestea, respectiv Decizia de impunere nr. F-CJ -/...05.2011 sau Raportul de Inspectie Fiscala nr. F-CJ -/.....05.2011, nu se invoca ca si temei legal aceste prevederi legale.

- **referitor la afirmatia potrivit careia, chiar daca ar fi fost aplicabile prevederile art. 7, pct. 2.1 din Codul Fiscal**, conditiile pentru a reconsidera contractul nr. -/...05.2009 nu ar fi fost indeplinite, deoarece, contractul mentionat a fost incheiat cu o persoana juridica si nu cu o persoana fizica, respectiv cu d-l **BY**, iar acesta era administrator neasociat desemnat prin actele constitutive al SC RT SRL, neputand avea raporturi de munca cu societatea, precizam ca aceasta afirmatie este infirmata de considerentele prezentate in cuprinsul prezentei decizii, coroborate cu prevederile citate.

- **afirmatia potrivit careia, interpretarea organului de control ar putea fi corecta daca contractul era incheiat cu o persoana fizica** si nu cu o persoana juridica, este total neantemeiata deoarece legea, chiar in forma in vigoare dupa 01.07.2010 (care nu a fost invocata ca temei legal), nu limiteaza dreptul organului de inspectie fiscala de reconsiderare a activitatii numai in cazul persoanelor fizice, ci orice activitate poate fi reconsiderata ca activitate dependenta, daca sunt indeplinite cel putin unul dintre criteriile prevazute la art. 7, alin. (1), pct. 2.1 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Precizam faptul ca la alin. (1), pct. 1, al aceluiasi articol este definita "**activitatea**" ca fiind *„orice activitate desfasurata de o persoana in scopul obtinerii de venit”*, iar la pct. 20, persoana este definita ca fiind *„orice persoana fizica sau juridica”*.

In ceea ce priveste, temeiul de drept invocat in Decizia de impunere, respectiv art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct. 67 Titlul III din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, precizam de asemenea faptul ca, organele fiscale pot reancadra forma oricarei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al acesteia, fara a face distinctie daca tranzactia are loc cu o persoana fizica sau juridica.

- **in ceea ce priveste aspectul referitor la nelegalitatea obligatiilor fiscale stabilite suplimentar**, subliniem doar faptul ca prin considerentele prezentate in cuprinsul prezentei se infirma aceasta sustinere a petentei.

Organele de inspectie fiscala, prin actul administrativ atacat, au procedat la efectuarea unei inspectii fiscale in conformitate cu prevederile

art. 94, alin. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

*"(1) **Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora**".*

Astfel, organele de inspectie fiscala prin inspectia fiscala efectuata au procedat la stabilirea corecta si legala a starii de fapt a contribuabilului in ceea ce priveste obligatiile fiscale datorate bugetului de stat si bugetului asigurarilor sociale, fapt care, este adevarat, a condus la stabilirea unor diferente privind obligatiile de plata declarate de catre petenta la organul fiscal. Ori, stabilirea in sarcina unui contribuabil a unor obligatii suplimentare de plata fata de cele declarate de acesta, in conformitate cu prevederile legale aplicabile operatiunilor economice pe care acesta le desfasoara, nu inseamna nici pe departe ca entitatii respective i s-a produs un prejudiciu, asa cum in mod cu totul gresit afirma contestatoarea.

Faptul ca stabilirea in sarcina petentei a unor obligatii fiscale suplimentare ii creeaza acesteia anumite probleme in ceea ce priveste demersurile efectuate in accesarea de fonduri europene si/sau credite bancare, este doar consecinta aplicarii gresite de catre societatea contestatoare a prevederilor legale referitoare la speta analizata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210, alin. (1) si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. RT S.R.L.** cu sediul in loc. B, jud. Cluj, C.U.I., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/...05.2011, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar si accesoriile aferente, dupa cum urmeaza:

- y lei CASS angajator,
- y lei majorari de intarziere aferente CASS angajator,
- y lei penalitati de intarziere aferente CASS angajator,
- y lei CASS asigurati,
- y lei majorari de intarziere aferente CASS asigurati,

- y lei penalitati de intarziere aferente CASS asigurati,
- y lei impozit pe venitul din salarii,
- y lei major. de intarz. aferente impozit pe venitul din salarii,
- y lei penalit. de intarziere aferente impozit pe venitul din salarii.

2. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. RT S.R.L.** cu sediul in loc. B, jud. Cluj, C.U.I. ., pentru capatul de cerere privind anularea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-CJ -/.....05.2011, ca fiind ca lipsita de interes.

3. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV