



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Caraș-Severin
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Valea Domanului II, nr.17
Localitatea Reșița
Județul Caraș-Severin
Tel : 0255/214197
Fax :0255/220103

DECIZIA NR.

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL**,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin
sub nr..../2012 și reînregistrată sub nr...../2012

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin, a fost sesizat de către Serviciul Inspecție Fiscală ... din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, prin adresa nr..../2012 înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr..../2012, asupra contestației formulate prin avocat de **SC X SRL** cu sediul în

Obiectul contestației îl constituie obligațiile suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../2012, emisă de Serviciul Inspecție Fiscală ... din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr./2012, în suma totală de lei, reprezentând:

- lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- lei - penalități întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- lei - contribuție de asigurări sociale datorată de angajator,
- lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator,
- lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator,
- lei - contribuție de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținute de la asigurați
- lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținute de la asigurați,
- lei - contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- lei - penalități întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- lei - contribuție de asigurări de șomaj datorată de angajator,
- lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator,

- **lei** - penalități întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator,
- **lei** - contribuție de asigurări de șomaj reținută de la asigurați,
- **lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj reținută de la asigurați,
- **lei** - penalități întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj reținută de la asigurați,
- **lei** - contribuție fond garantare la plata creanțelor salariale datorată de angajator,
- **lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției fond garantare la plata creanțelor salariale datorată de angajator,
- **lei** - penalități întârziere aferente contribuției fond garantare la plata creanțelor salariale datorată de angajator,
- **lei** - contribuție asigurări sociale de sănătate datorată de angajator,
- **lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator,
- **lei** - penalități întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator,
- **lei** - contribuție asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,
- **lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,
- **lei** - penalități întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,
- **lei** - contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator,
- **lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator,
- **lei** - penalități întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator.

De asemenea, **SC X SRL** contestă și Procesul-Verbal nr.../2012, Raportul de inspecție fiscală nr./2012 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./2012, întocmite de Serviciul Inspecție Fiscală... din cadrul Activității de Inspecție Fiscală.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Inițial, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin, prin adresa nr./2012 a transmis contestația formulată de **SC X SRL** la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Agenția Națională de Administrare Fiscală spre competența soluționare.

În conformitate cu prevederile art.4 alin.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3333/2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, potrivit căroră: *"La propunerea Direcției generale de soluționare a contestațiilor și cu avizul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, competența de soluționare a contestațiilor*

deținută de Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate delega structurii specializate de soluționare a contestațiilor constituită la nivelul direcției generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București”, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin adresa nr. /2012, înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr./2012, delegă competența de soluționare a contestației formulate de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-CS /2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS ... întocmit la data de ...2012 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin, structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin.

Prin adresa nr./2012, în temeiul art.5 alin.(2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3333/2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, **SC X SRL** a fost înștiințată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații, despre delegarea de competență a soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-CS .../2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS .../2012, structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției sus precizate.

Prin urmare, constatând că, în speță, sunt îndeplinite dispozițiile art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin, prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **SC X SRL**.

I. Prin contestația formulată **SC X SRL**, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr./2012, Raportului de inspecție fiscală nr./2012, Procesului-Verbal nr./2012, solicitând totodată, anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./2012, întocmite de Serviciul Inspecție Fiscală ,... - Activitatea de Inspecție Fiscală, din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin.

A. Referitor la motivele de fapt și de drept privind netemeinicia și nelegalitatea actelor administrative contestate:

1. În ceea ce privește Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../2012 și Raportul de inspecție fiscală nr. /2012, contestatoarea susține că acestea sunt netemeinice și nelegale, pentru următoarele considerente:

Contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat că angajaților temporari nu li se cuvin drepturi de delegare sau detașare, statutul lor nefiind acela al unor salariați delegați sau detașați.

Pentru a clarifica natura fiscală a sumelor plătite de către societate ca diurnă, respectiv pentru a stabili în fapt dacă aceste sume reprezintă cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, contestatoarea susține că trebuie să se procedeze la analizarea naturii juridice a contractului individual de muncă, cu caracter temporar, încheiat de agentul de muncă temporară cu angajații temporari și a contractului de punere la dispoziție încheiat între agentul de muncă temporară și utilizator, respectiv a tuturor drepturilor și obligațiilor ce revin părților din derularea acestora, raportate la drepturile și

obligatiile salariaților detașați sau delegați, potrivit normelor naționale și comunitare, învederând faptul că sunt incidente speței, prevederile DIRECTIVEI 96/71/CE A PARLAMENTULUI EUROPEAN și a CONSILIULUI din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care precizează că prezenta directivă se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători, conform art. 1 aliniatul (3), pe teritoriul unui stat membru.

Contestatoarea precizează că prevederile art. 1 alin. (3) lit. c) menționează că Directiva se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la aliniatul (1) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

“(c) detașarea în calitate de întreprindere cu încadrare în muncă temporară sau întreprindere care a pus la dispoziție un lucrător, a unui lucrător la o întreprindere utilizatoare înființată sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă între întreprinderea cu încadrare în muncă temporară sau întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător pe perioada detașării”.

Astfel, contestatoarea arată că din punct de vedere al obiectului de activitate și al autorizațiilor pe care le deține, este în înțelesul Directivei, o întreprindere cu încadrare în muncă temporară, care pune la dispoziție un lucrător la o întreprindere utilizatoare care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, existând în acest sens un raport de muncă între societate ca agent de muncă temporară (art. 3 din H.G. nr. 1.256/2011) și lucrătorul-angajatul temporar pe perioada detașării, cât și un contract de punere la dispoziție încheiat cu un utilizator.

Totodată, arată că instituția muncii prin agent de muncă temporară, reprezintă o formă distinctă de raport de muncă limitat în timp, derulat strict pentru îndeplinirea unui obiectiv, instituția este aplicată la nivelul relațiilor de muncă pe plan internațional, făcând obiectul reglementării la nivel de directivă europeană și convenție a Organizației Internaționale a Muncii.

Având în vedere prevederile art. 88 din Codul muncii, contestatoarea precizează că muncă temporară reprezintă o activitate specifică, care presupune o relație triunghiulară în care sunt implicați:

- salariatul temporar,
- agentul de muncă temporară,
- utilizatorul, adică beneficiarul muncii salariatului,

iar conform prevederilor art.2 alin. (2) din H.G. nr. 1.256 din 21 decembrie 2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, pot fi încadrați la un angajator agent de munca temporară și cetățenii străini sau apatrizii, cu domiciliul ori reședința în România, în baza autorizației de muncă sau a permisului de ședere în scop de muncă eliberată/eliberat potrivit legii.

Într-o astfel de situație contestatoarea susține că, devin incidente în egală măsură, regulile specifice privind regimul aplicabil cetățenilor străini angajați în România, așa cum sunt stabilite prin Legea nr. 344 din 19 iulie 2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, astfel, conform prevederilor art. 3, prin salariat detașat se înțelege salariatul care în mod normal lucrează într-un alt stat decât România, dar pentru o perioadă de timp limitată își desfășoară activitatea în România, iar în conformitate cu prevederile art. 4 lit c), legea se aplică în măsura în care întreprinderile prevăzute la art. 1 iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

“(c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către o întreprindere de muncă temporară sau agenție de plasare, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul României, dacă există un raport de muncă, pe

perioada detașării, între salariat și întreprinderea de muncă temporară sau agenția de plasare”.

Astfel, contestatoarea arată că legiuitorul român apreciază faptul că punerea la dispoziție a unui salariat, de către o întreprindere de muncă temporară sau agenție de plasare, la o întreprindere utilizatoare, reprezintă pentru salariat o detașare din punct de vedere al legislației muncii, ori aceste prevederi trebuie aplicate nediscriminatoriu și pentru salariații români care desfășoară activitate pe teritoriul unui stat comunitar cât și pentru salariații străini care desfășoară activitate pe teritoriul României.

Totodată, arată că la art. 9 din Legea nr. 344/2006, se prevede clar faptul că, indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, doar în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă.

Analizând și comparând cele două situații reglementate de același legiuitor, contestatoarea susține că instituția muncii temporare se apropie de instituția detașării, deoarece și în cazul detașării, salariatul prestează munca în favoarea unui terț din dispoziția angajatorului sau inițial, singura diferență fiind cu privire la faptul că, în cazul detașării, salariul este suportat de regulă de către cel care la care s-a realizat detașarea și în favoarea celui pentru care prestează munca, iar în cazul muncii temporare, legea stabilește expres că salariul este suportat de agentul de muncă temporară și nu de către utilizator, din punct de vedere economic, în prețul contractului de punere la dispoziție, absorbindu-se și valoarea salariului pe care agentul îl plătește salariatului sau temporar, pentru că acesta a fost pus la dispoziția utilizatorului.

Contestatoarea arată că Directiva 2008/140/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 19.11.2008 privind munca prin agent de muncă temporară, este concepută pentru a asigura respectarea deplină a art. 31 din Carta drepturilor fundamentale ale Uniunii Europene, care prevede că orice lucrator are dreptul la condiții de muncă care să respecte sănătatea, securitatea și demnitatea sa, la o limitare a duratei maxime de muncă, la perioade de odihnă zilnică și săptămânală, precum și la o perioadă anuală de concediu plătit.

Totodată, contestatoarea precizează că articolul 91 din Codul muncii, reglementează contractul de punere la dispoziție, acesta având o natură comercială și se încheie între agentul de muncă temporară și utilizator. Agentul de muncă temporară poate fi doar o societate comercială, Codul muncii și H.G. nr. 1.256 din 21 decembrie 2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de munca temporară, nu conțin prevederi care să permită și altor categorii de persoane juridice sau fizice, desfășurarea acestei activități.

În ceea ce privește contractul de punere la dispoziție, contestatoarea susține că este un contract suplimentar ce instituie un al doilea raport juridic, ce coexistă cu raportul juridic de muncă și anume între agentul de munca temporară și terțul utilizator al muncii temporare. Acest contract este un contract comercial și în cazul în care utilizatorul nu este comerciant, deoarece agentul de muncă temporară este o societate comercială, iar prin art. 4 din Codul comercial s-a prevăzut că sunt fapte de comerț și celelalte contracte ale unui comerciant, iar la art. 56 din același act normativ, s-a prevăzut că, în situația în care un act este comercial numai pentru una dintre părți, toți contractanții sunt supuși, în ceea ce privește acel act, legii comerciale.

Concluzionând, contestatoarea susține că, contractul de punere la dispoziție, este un contract de prestări de servicii, agentul de muncă temporară, obligându-se, ca prin salariatul său, să presteze o activitate în favoarea beneficiarului.

Analizând concret mecanismul contractului de punere la dispoziție și alăturând acest tip de contract, contractului de prestări servicii, contestatoarea susține că s-ar putea stabili următoarea regulă: atunci când între două parti, persoane juridice, se

Încheie un contract de prestări servicii ce presupune realizarea acelor servicii cu forța de muncă ce aparține prestatorului, pe contractul de prestări de servicii tradițional se va greșa contractul de punere la dispoziție ce stabilește condițiile în care salariații prestatorului vor realiza la beneficiar și în favoarea acestuia anumite activități.

În concluzie, contestatoarea opinează că, dacă contractul de punere la dispoziție poate fi privit ca o formă specifică de prestări de servicii, nu orice prestare de servicii conduce automat și la posibilitatea încheierii contractului de punere la dispoziție.

Această soluție în opinia contestatoarei este determinată tocmai de specificul obiectului și părților între care se încheie contractul de punere la dispoziție, astfel, orice prestator poate de principiu să deruleze o activitate în favoarea beneficiarului prin angajații proprii, în schimb când se pune problema contractului de punere la dispoziție, prestatorul nu poate fi decât un agent de muncă temporară, autorizat în condițiile legii. La fel, cei care prestează munca nu pot desfășura activități pentru beneficiarul utilizator decât în situații dintre cele expres enunțate de lege, respectiv, înlocuirea unui salariat al cărui contract de muncă este suspendat, prestații cu caracter sezonier sau pentru o prestație specializată sau ocazională, iar salariatul temporar este înglobat în colectivul utilizatorului, el beneficiind de egalitate de tratament în raport cu ceilalți salariați ai utilizatorului și de drepturi salariale specifice.

Față de aceste aspecte, contestatoarea susține că, un contract de punere la dispoziție apare ca fiind aparte, apropiat de contractul de prestări de servicii, dar deosebindu-se de acesta prin două elemente esențiale: obiectul contractului, concretizat în punerea la dispoziție de salariați proprii în favoarea utilizatorului beneficiar și calitatea specifică a prestatorului.

În contractul de punere la dispoziție, susține contestatoarea trebuie să se regăsească practice aspectele esențiale ce țin de cele trei elemente principale ale unui contract de muncă, respectiv felul muncii, locul muncii și salariul, aceste elemente trebuie să se regăsească în mod identic în contractul de muncă pe care îl va încheia ulterior agentul de munca temporară cu salariatul temporar.

Contestatoarea arată că, specificul salariului în cazul muncii temporare constă în variabilitatea acestuia, lucrătorul temporar nu beneficiază de un salariu fix, predeterminat la încheierea contractului său de muncă, ci acest salariu variază de la misiune la misiune, aceasta variabilitate fiind determinată de respectarea principiului egalității, exprimat în cadrul relațiilor de muncă.

Totodată, arată că salariatul temporar este și rămâne angajat al agentului de munca temporară, chiar dacă utilizatorul beneficiază de rezultatul muncii aceluiași lucrător. În consecință, drepturile salariale ce se acordă și se cuvin angajatului temporar trebuie să fie raportate, în primul rând, la angajatorul său direct, respectiv la agentul de muncă temporară și nicidecum la utilizator.

Contestatoarea invocă prevederile art 101 din Codul muncii, care precizează, în mod clar, fără echivoc, faptul că dispozițiile legale, prevederile regulamentelor interne, precum și cele ale contractelor colective de muncă aplicabile salariaților angajați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată la utilizator se aplică în egală măsură și salariaților temporari pe durată misiunii la acesta.

Contestatoarea opinează că, dispoziția legală reprezintă aplicarea principiului general al nediscriminării salariaților aflați în derularea unui contract de muncă temporară, față de celelalte categorii de salariați ai utilizatorului, aceștia beneficiind și de toate drepturile colectiv prevăzute la nivelul unității și pe ramură, articolul făcând referire la un regim de egalitate, atât în ceea ce privește drepturile salariaților ce rezultă din lege, cât și cu privire la drepturile convenționale ce rezultă din contractul colectiv de muncă aplicabil la utilizator.

Astfel, ca și în cazul detașării, contestatoarea susține că salariatul temporar beneficiază de drepturile din contractul colectiv de muncă aplicabil la locul unde își prestează activitatea, chiar dacă nu are calitatea de salariat al acelei unități, pe de altă parte, nimic nu înlătură posibilitatea ca salariatul temporar să beneficieze de un contract colectiv de muncă la însuși angajatorul sau, agentul de muncă temporară, într-o astfel de situație, salariatul temporar va beneficia de drepturile mai favorabile, respectiv fie de cele rezultate din contractul colectiv de muncă aplicat la nivelul angajatorului, fie de cele de care beneficiază la locul de muncă, respectiv, la utilizator.

Totodată, contestatoarea arată că la art.3 alin. (6) și (7) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, se delimitează atât durata detașării și condițiile de plată ale angajaților temporari, astfel că durata detașării se calculează în funcție de o perioadă de referință de la data începerii, cât și componența salariului, astfel, alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

În accepțiunea acestei prevederi legale, contestatoarea arată că a procedat la plata unui salariu minim, iar separat la plata cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă, precizând în acest sens, faptul că la art. 12 din Contractele de munca temporară, încheiate de societate cu salariații, au fost specificate drepturile salariale de care beneficiază salariatul, după cum urmează:

- salariul lunar de încadrare;
- diurna pentru deplasările în străinătate;

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au coroborat legislația comunitară cu cea fiscală, astfel că, nu au luat în considerare faptul că la nivel de Uniune Europeană, munca temporară, reprezintă în fapt o detașare a unui lucrător temporar într-un alt stat membru, în acest fel cheltuielile efectuate de societate sub forma de diurnă nefiind considerate deductibile fiscal.

De asemenea, contestatoarea susține că, în mod eronat nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală condițiile specifice acestei activități îndeplinite de către societate, precizând faptul că organele de control în această situație aveau obligația, în virtutea rolului activ conferit de art. 7 din Codul de procedura fiscală, să procedeze la examinarea din oficiu a tuturor informațiilor și documentelor necesare în vederea determinării corecte a situației fiscale a societății, identificând și luând în considerare toate circumstanțele edificatoare ale cazului.

În concluzie, contestatoarea opinează că societatea a respectat prevederile legale în vigoare cu privire la dreptul muncii cât și cele ale Codului fiscal, respectiv faptul că salariații temporari beneficiază de aceleași drepturi de deplasare sau delegare ca și salariații încadrați în baza unui contract de muncă pe perioada nedeterminată.

Totodată, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au aplicat societății un tratament discriminatoriu din punct de vedere al drepturilor salariaților temporari față de cele ale salariaților încadrați în baza unui contract de muncă pe perioada nedeterminată.

2. De asemenea, contestatoarea consideră ca netemeinic și nelegal Raportul de inspecție fiscală nr. /2012 , pentru următoarele motive:

2.1. Contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat că, având în vedere faptul că durata misiunii de muncă precizată în contractele întocmite de societate în calitate de agent de muncă temporară, este limitată

și nu este cu caracter nelimitat, ca și în cazul altor angajatori, drepturile salariaților cât și obligațiile angajatorului sunt diferite.

Astfel, contestatoarea susține că, în mod eronat societății i s-a aplicat un tratament discriminatoriu în totală contradicție cu principiul A.N.A.F. de egalitate a contribuabilului în fața impozitului, salariaților temporari nefiindu-le acordate drepturi de delegare sau detașare, statutul lor nefiind acela de detașați sau delegați, în totală contradicție cu prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, în accepțiunea căreia exercitarea cu caracter temporar a muncii reprezintă o delegare, iar plata angajaților temporari are ca și componentă principală, salariul, iar ca și componentă secundară sume care sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Totodată, contestatoarea susține că, organele de inspecție fiscală, în mod eronat consideră că drepturile pe care le acordă societatea sunt drepturi de natura salarială și nu sunt drepturi de detașare/delegare, justificând că salariatul delegat spre deosebire de salariatul aflat sub incidența contractului de muncă temporară, pe perioada delegării exercită către același angajator lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, nefiind și cazul salariatului temporar, întrucât prin contractul de muncă temporară se stabilește că locul de muncă al salariatului temporar este la utilizatorul străin unde prestează o muncă specifică acestuia din urmă și din dispoziția acestuia.

Contestatoarea consideră că, existența unor precizări legislative care impun agentului de muncă temporară să menționeze în contractele de muncă temporară, locul de muncă sau durata misiunii, conferă angajatorului sau angajatului, aceleași drepturi ca și cele ale angajaților permanenți, în condiții similare de exercitare a profesiei. Totodată, consideră că, contractele de muncă temporară încheiate de societate, respectă condițiile de formă și fond ale contractelor individuale de muncă în cazul detașării/delegării, respectiv conțin datele referitoare impuse de art. 17 alin. (3) și art.18 alin (1) din Codul muncii, cu privire la durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate, moneda în care vor fi plătite drepturile salariale, precum și modalitățile de plată, prestațiile în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate, condițiile de climă, reglementările principale din legislația muncii din acea țară, obiceiurile locului a căror nerespectare i-ar pune în pericol viața, libertatea sau siguranța personală, condițiile de repatriere a lucrătorului, după caz.

Contestatoarea precizează că, drepturile salariatului delegat sau detașat sunt prevăzute la art. 45 din Contractul colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2007-2010 nr. 2895/2006 și cel pe anii 2011-2014, și la art. 44 alin.(2) și art.46 alin.(4) din Codul muncii.

Astfel, contestatoarea arată că potrivit art. 45 din Contractul colectiv de muncă unic la nivel național, salariații unităților trimiși în delegație în țară sau străinătate vor beneficia de următoarele drepturi:

a) decontarea cheltuielilor de transport, de asigurare și a costului cazării, potrivit condițiilor stabilite prin contractele colective de muncă la celelalte niveluri;

b) diurna de deplasare, al cărei quantum se stabilește prin negociere la nivel de ramură, grupuri de unități sau unitate; nivelul minim al diurnei este cel stabilit prin actele normative ce se aplică la instituțiile publice.

Totodată, arată că potrivit dispozițiilor art. 55 alin. (4) lit. g) din Codul fiscal, sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt

impozabile, în intelesul impozitului pe venit.

De asemenea, arată că la nivelul persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, în temeiul art. 21 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, este deductibilă în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

Contestatoarea consemnează că indemnizația cuvenită salariatului pe perioada delegării și detașării se stabilește prin negociere între salariat și angajatorul care dispune modificarea contractului de muncă prin delegare și detașare, această negociere trebuie să pornească de la drepturile salariatului stabilite prin Codul muncii și prin contractele colective de muncă aplicabile care au caracter minimal, iar diurna se acordă salariaților pentru acoperirea cheltuielilor personale de deplasare legate de muncă și se stabilește de cele două părți (angajator și salariat) prin contractul colectiv de muncă sau prin contractul individual de muncă. Dacă cuantumul diurnei nu este prevăzut în contractul colectiv de muncă, el va fi negociat de cele două părți și inserat în contractul individual de muncă, iar în situația în care cuantumul diurnei nu este prevăzut nici în contractul individual de muncă, acesta va fi expres prevăzut în actul adițional la contractul individual de muncă prin care cele două părți, angajat și angajator, stabilesc condițiile detașării.

Contestatoarea opinează că, principiul prevăzut de art.5 din Codul Muncii privind egalitatea de tratament față de toți salariații are o prevedere specială în cazul salariatului temporar, căruia i se asigură cadrul legal al egalității în drepturi cu ceilalți salariați ai utilizatorului (deși nu este salariatul acestuia), având acces la aceleași facilități cu aceștia.

Totodată, societatea contestatoare susține că, contractul de muncă temporară reprezentând o formă a contractului de muncă pe perioadă determinată, acestuia îi sunt aplicabile inclusiv prevederile art. 87 din Codul Muncii potrivit cărora salariații cu contract individual de muncă pe durată determinată nu vor fi tratați mai puțin favorabil decât salariații permanenți comparabili numai pe motivul duratei contractului individual de muncă, cu excepția cazurilor în care tratamentul diferit este justificat de motive obiective.

Astfel, contestatoarea opinează că, în mod eronat inspectorii fiscali apreciază la pag. 6 din raportul de inspecție fiscală faptul că, salariaților temporari nu li se cuvin drepturi de delegare sau detașare, deoarece statutul acestora nu este acela al unor salariați detașați sau delegați, deși locul desfășurării activității este în altă localitate decât cea de domiciliu, respectiv în alt stat membru comunitar.

Analizând tratamentul fiscal al indemnizațiilor de deplasare în cazul muncii temporare și al detasarii/deiegarii, în cazul unei societăți comerciale din România care este autorizată ca agent de muncă temporară, salariaților fiindu-le încheiate contracte de muncă cu salariu minim pe economie, contestatoarea susține că există posibilitatea legală de a se acorda pe lângă salariu și diurna, iar din punct de vedere fiscal, diurna poate fi tratată, sub aspectul respectării prevederilor art. 21, art. 55 alin. (4) lit. g) din Codul fiscal și al prevederilor art. 45 din Contractul colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2007-2010/2011-2014.

2.2 Referitor la răspunsurile primite de organele de inspecție fiscală de la Direcția Legislația Muncii din cadrul Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale, prin adresa nr...../...2012 și din partea Direcției Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în baza adresei nr. .../.../...2012, contestatoarea face următoarele precizări:

Societatea contestatoare susține că, în mod eronat reprezentanții Direcției Legislația Muncii din cadrul Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale, consideră

că statutul salariatului temporar nu este acela de salariat detașat sau delegat, astfel cum este definit de art. 42 - 47 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, fără a ține cont de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care precizează că activitatea lucrătorilor care sunt încadrați la o întreprindere cu încadrare în muncă temporară, puși la dispoziția unei întreprinderi utilizatoare înființată sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, reprezintă o operațiune de detașare/delegare, în cadrul prestării de servicii transnaționale, conform art. 1 alin. (3) lit. c).

Totodată, contestatoarea susține că, reprezentanții Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale nu aplică în mod unitar legislația comunitară și cea națională cu privire la detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii pentru persoanele rezidente care desfășoară activitate într-un alt stat membru, deși pentru persoanele nerezidente care prestează servicii pe teritoriul României, acceptă prin însăși denumirea legii, faptul că prin salariat detașat se înțelege salariatul care în mod normal lucrează într-un alt stat decât România, dar pentru o perioadă de timp limitată își desfășoară activitatea în România "(art. 3)".

De asemenea, contestatoarea susține că statul român înțelege să legitimeze faptul că, punerea la dispoziție a unui salariat, de către o întreprindere de muncă temporară sau agenție de plasare din străinătate, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul României, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea de muncă temporară sau agenția de plasare, reprezintă o măsură cu caracter transnațional (art. 4 lit. c), însă în momentul în care întreprinderea de muncă temporară este rezidentă pe teritoriul României, aplică alte principii și norme de drept și fiscale, considerând că salariatul temporar nu are statut de salariat delegat/detașat.

Contestatoarea consemnează că, reprezentanții Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale, afirmă (pag. 2 alin. (2) din adresă), faptul că, utilizatorul salariaților temporari are potrivit art. 19 lit d) din H.G. nr. 1256/2011 obligația să asigure salariaților temporari aceleași drepturi cu cele ale salariaților angajați cu contract individual de muncă la utilizator, conferite de lege, de regulamentul intern sau de contractul colectiv de muncă aplicabil utilizatorului, precum și de orice alte reglementări specifice aplicabile utilizatorului și că aceste reglementări restrâng dreptul salariaților de a beneficia de diurnă.

Contestatoarea învederează în acest sens faptul că, există neconcordanțe între dispozițiile Codului muncii și cele ale Directivei 2008/104/CE, cu privire la:

- definirea agentului de muncă temporară (numai persoane juridice, în accepțiunea legii românești, iar în norma europeană și orice persoană fizică),
- noțiunea de salariat temporar (lucrător temporar în accepțiunea normei comunitare-cuprinzând nu doar pe cei care încheie contracte de muncă ci și pe cei aflați în raporturi de muncă care au alt izvor decât contractul de muncă),
- diferențieri între modul de definire și de stabilire a conținutului misiunii de muncă temporară, între norma națională și cea europeană (potrivit Directivei, ea înseamnă perioada în care lucrătorul temporar este pus la dispoziția întreprinderii utilizatoare pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acesteia - art.3 lit e), potrivit art. 89 din Codul muncii, misiunea de muncă temporară constă într-o sarcină precisă și cu caracter temporar ce urmează a fi executată de salariatul temporar, legea națională restrângând utilizarea muncii numai la cazurile prevăzute de art. 89 din Codul muncii),
- durata misiunii de muncă temporară și implicit a contractului individual de muncă,
- plata salariului, (în timp ce legea internă impune o atare obligație pentru agentul de munca temporară, norma europeană nu conține o astfel de obligație).

Contestatoarea opinează că, din prevederile art. 5 alin (2) din Directiva rezultă că în ceea ce privește remunerațiile, statele membre, în urma consultării partenerilor sociali, pot stabili că se poate face o excepție de la principiul stabilit la aliniatul 1, atunci când lucrătorii temporari care au încheiat un contract de muncă pe durată nedeterminată cu un agent de muncă temporară continuă să fie remunerați în perioadele dintre misiunile de muncă temporară.

În această situație, contestatoarea susține că este posibilă o remunerație inferioară celei avute de salariații proprii ai întreprinderii utilizatoare, reprezentanții M.M.F.P.S., în răspunsul transmis D.G.F.P. Caras-Severin, nu se pronunță asupra faptului că există, cel puțin la nivel teoretic, posibilitatea ca unii dintre salariații societății să fie remunerați în perioadele dintre misiunile de muncă temporară, fiind posibilă astfel o remunerație inferioară celei avute de salariații proprii ai întreprinderii utilizatoare.

Totodată, contestatoarea susține că în răspunsul dat D.G.F.P. Caras-Severin, de către M.F.P. - Directia Legislație Impozite Directe, se recunoaște dreptul angajaților de a primi sume pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, precum și a indemnizațiilor primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice.

De asemenea, contestatoarea consemnează că Direcția Legislație Impozite Indirecte, precizează faptul că partea ce depășește aceasta limită în cazul angajatorilor persoane juridice și fizice plătitoare de impozit pe profit și respectiv, impozit pe venit, nu se cuprinde în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii.

Analizând sub aspectul respectării principiului aplicării unitare a legislației și a egalității contribuabilului în fața impozitului, între două societăți comerciale cu angajați, dintre care una este agent de muncă temporară, contestatoarea consemnează următoarele:

- un angajator, persoana juridică, plătitor de impozit pe profit, efectuează către salariații proprii, plăți aferente drepturilor de delegare/detașare, până în limita a de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice - sumele plătite sunt considerate de către organul fiscal ca fiind deductibile fiscal și nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii;
- același angajator, efectuează către salariații proprii, plăți aferente drepturilor de delegare/detașare, peste limita a de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice - sumele plătite sunt considerate de către organul fiscal ca fiind deductibile fiscal și nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii;
- un angajator agent de muncă temporară, plătitor de impozit pe profit, efectuează către salariații proprii, plăți aferente drepturilor de delegare/detașare până în limita a de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice - sumele plătite nu sunt considerate de către organul fiscal ca fiind deductibile fiscal și se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii;

Având în vedere cele mai sus prezentate, contestatoarea susține că, un angajator, persoana juridică plătitor de impozit pe profit, poate efectua plăți, reprezentând diurna, în orice quantum, fără ca acestea să fie considerate pentru angajați, venituri de natură salarială, însă un agent de muncă temporară, nu poate efectua aceleași plăți, către angajații proprii, care își desfășoară activitatea într-o altă localitate/țară, nefiind beneficiarul aceluiși tratament fiscal, deși activitatea angajaților celor două societăți comerciale este în fapt identică, singura diferență fiind contractul de muncă întocmit în forme diferite, cu privire la durata și locul efectuării misiunii, învederând faptul că în ambele situații, aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

Societatea contestatoare ridică excepția neaplicării unitare a legislație fiscale

pe teritoriul României cu privire la modul de impozitare a veniturilor de natura indemnizațiilor de delegare/detasare/diurnă obținute de angajații unei societăți comerciale plătitoare de impozit pe profit peste limita legala admisă de până la de 2,5 ori acordată salariaților instituțiilor publice, față de modul de impozitare a veniturilor de natura indemnizațiilor de delegare/detașare/diurnă obținute de angajații unui agent de muncă temporară, până la limita de 2,5 ori, respectiv a statutului juridic și fiscal a bazei lunare a contribuțiilor sociale obligatorii aferente.

2.3. Contestatoarea susține faptul că, prin verificarea selectivă a documentelor puse la dispoziție și a operațiunilor efectuate de societate, organele de control s-au aflat într-o gravă eroare la stabilirea cuantumului impozitelor și taxelor de plată.

Astfel, contestatoarea opiniază că mențiunile din pag. 7 a raportului de inspecție fiscală, referitoare la faptul că perioada verificată a fost mai mare de 3 ani și că este imposibil de recalculat în timpul inspecției fiscale drepturile salariale pentru fiecare angajat in parte, sunt dovada faptului că inspectorii fiscali nu au procedat la o analiză serioasă și profesională a evidenței contabile, respectiv a modului de aplicare a legislației financiar -fiscale de către societate.

Pentru a avea o imagine fidelă și corectă asupra modului în care societatea conduce evidențele contabile, contestatoarea susține că, organul de control avea obligația să verifice toate documentele puse la dispoziție și nu doar selectiv, aplicând metoda de control total, care cuprinde verificarea tuturor documentelor și a tuturor operațiunilor din cadrul obiectivelor stabilite și pe întreaga perioadă supusă controlului.

Aceasta lipsă de interes pentru aplicarea legii și a drepturilor contribuabilului pe timpul desfășurării inspecției fiscale, în opinia contestatoarei se poate observa și din faptul că deși administratorul societății, dl. Allo Philippe Julien Marie și-a exprimat în scris dorința de a fi informat și ascultat, într-o limbă pe care o înțelege, organele de inspecție fiscală nu i-au acordat această posibilitate, informându-l asupra faptului că limba oficială în administrația fiscală este limba română.

În acest sens, contestatoarea susține că organul de control nu a respectat prevederile:

- punctului 8 din Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării controlului fiscal, respectiv dreptul la informare,
- punctului 10 din Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării controlului fiscal, respectiv dreptul de a beneficia de asistență de specialitate,
- punctului 12 din Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării controlului fiscal, respectiv dreptul de a cunoaște rezultatele controlului,

De asemenea, contestatoarea susține că, organul de inspecție fiscală nu a acordat societății posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, potrivit art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală,.

Conform prevederilor art.7 alin.(1) din Codul de procedură fiscală în temeiul rolului activ, contestatoarea precizează că, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale, iar în conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, organul fiscal era obligat să asigure societății posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

Pe cale de consecință, contestatoarea susține că, Raportul de inspecție fiscală este lovit de nulitate relativă.

Față de posibilitatea organului de soluționare a contestației de a desființa actul administrativ fiscal, în ipoteza în care situația nu a fost corect reținută de către organul

fiscal, indiferent dacă a fost ascultat sau nu contribuabilul, precum și față de necesitatea acordării unei eficiențe juridice acestui principiu, contestatoarea consideră că lipsa dovezii privind ascultarea societății duce prin ea însăși la anularea actului administrativ fiscal.

În speță, contestatoarea consideră că, nu se află în nici una din excepțiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, în prezența cărora ascultarea punctului de vedere al contribuabilului nu mai este necesară, deși, chiar și în cazul excepțiilor este permisă exprimarea de către contribuabil a punctului său de vedere, însă nu este obligatorie solicitarea de către organul fiscal.

Totodată, opinează că dacă nerespectarea acestei obligații nu ar fi în nici un fel sancționată, atunci principiul general al Codului de procedură fiscală - principiul dreptului de a fi ascultat, ar rămâne doar un text legal și nimic mai mult.

3. De asemenea, contestatoarea consideră că Decizia de impunere nr..../2012 este netemeinică și nelegală, pentru următoarele motive:

Contestatoarea arată că perioada supusă verificării este2008-....2012, pentru toate categoriile de obligații fiscale principale, și2008-...2012 pentru obligații fiscale accesorii.

Astfel, contestatoarea arată că în sarcina societății au fost stabilite suplimentar de plată, obligații fiscale principale de natura: contribuției de asigurări sociale datorate de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați, contribuției de asigurări pentru șomaj datorate de angajator, contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținute de la asigurați, contribuției pentru asigurări de sănătate datorate de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați, contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor; cât și obligații fiscale accesorii de natura dobânzilor/majorărilor de intarziere și penalităților de intarziere, în valoare totală de lei.

Totodată, contestatoarea arată că, baza impozabila stabilită suplimentar este de lei și reprezintă conform celor constatate de inspectorii fiscali, suma totală a cheltuielilor cu diurna lunară acordată salariaților societății, în perioada iunie 2008-martie 2012.

Astfel, în sensul legislației naționale, contestatoarea opinează că diurna reprezintă indemnizația zilnică ce se acordă în condițiile legii persoanei încadrate care se deplasează în altă localitate pentru îndeplinirea unor sarcini de serviciu.

Totodată, societatea contestatoare precizează că, prevederile H.G. nr. 518 din 10 iulie 1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, la art. 5 alin. (1), lit a), stabilește faptul că personalului trimis în străinătate i se acordă o indemnizație zilnică în valută, denumită în continuare diurnă, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea.

În concluzie, contestatoarea susține că, această indemnizație este indisolubil legată de deplasarea unui angajat în străinătate (sau în țară, în altă localitate), în vederea îndeplinirii atribuțiilor de serviciu.

Contestatoarea arată că, Codul fiscal, acordă angajatorilor plătitori de impozit pe profit, dreptul să efectueze plăți "(plafonate de până la 2.5 ori)" sub forma diurnei, plăți care din punct de vedere fiscal sunt deductibile, în condiția în care aceste cheltuieli sunt

efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, contestatoarea susține că, a efectuat către angajații săi plăți care reprezintă drepturi către personalul care își desfășura activitatea în străinătate (Franța), aceștia contribuind în mod direct la realizarea de venituri impozabile pentru societate.

Contestatoarea opinează că, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a se pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în vederea calculului profitului impozabil, respectiv la recalcularea acestuia și nu de a proceda la asimilarea acestor plăți cu venituri de natură salarială ale angajaților și stabilirea de impozite și taxe aferente bazei de impozitare stabilită suplimentar.

Din moment ce s-a procedat la calculul contribuțiilor aferente acestor diurne acordate, contestatoarea susține că, organele de inspecție fiscală au acceptat aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal, efectuate în vederea realizării de venituri impozabile, astfel ca până la limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice, sumele plătite nu trebuiau cuprinse în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii.

Chiar dacă aceasta limită ar fi fost depășită de societate, contestatoarea opinează că, organele de inspecție fiscală puteau să considere cheltuielile ca nedeductibile și să recalculeze profitul impozabil, în sensul diminuării cheltuielilor, dar nu puteau să asimileze quantumul depășit ca venituri de natura salarială.

Contestatoarea invocă prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, arătând că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

B. Referitor la norma de drept aplicabilă în cauză

Contestatoarea consideră că în speță subzistă obligația de a asigura efectul deplin al normei de drept comunitar care presupune că o normă comunitară crează drepturi în patrimonial persoanelor fizice sau juridice pe care aceștia nu le pot valorifica prin aplicarea directă, dar le pot invoca în fața instanței de judecată.

În ceea ce privește legislația internă și legislația comunitară, precum și modul de soluționare a eventualelor conflicte ce apar între aceste categorii de norme, contestatoarea arată că potrivit art. 148 din Constituția României - urmare a aderării României la Uniunea Europeană - prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actelor de aderare (alin.2) Parlamentul, Președintele României, Guvernul și autoritatea judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul aderării și din prevederile aliniatului 2 (alin.4).

În altă ordine de idei, contestatoarea consideră că trebuie reținut faptul că, în jurisprudența Curții de Justiție a Comunităților Europene s-a statuat în mod constant că dreptul comunitar constituie o ordine juridică independentă, care are prioritate de aplicare chiar și în fața dreptului național ulterior și, totodată, că judecătorul național este obligat să aplice normele comunitare, în mod direct, dacă acestea contravin normelor interne, fără a solicita sau aștepta eliminarea respectivelor norme pe cale administrativă sau pe calea unei proceduri constituționale, spre exemplu Decizia Curții în cauza Simmendhal (1976).

De la data aderării României la Uniunea Europeană, 1 ianuarie 2007, contestatoarea opinează că un principiu fundamental incident, inclusiv în materie fiscală este "*principiul priorității dreptului comunitar față de dreptul național*", principiu consacrat inclusiv de Constituția României. Astfel, potrivit art. 148 alin. 2 din Constituția României, „Ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii

Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare". De asemenea, în sensul art.148 alin. (4) din legea fundamentală, „Parlamentul, Președintele României, Guvernul și autoritatea judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul aderării și din prevederile aliniatului 2”.

Totodată, contestatoarea arată că, pentru a asigura aplicarea corectă a dreptului național, judecătorul național are la dispoziție un mijloc de colaborare cu interpretul oficial al dreptului comunitar, Curtea de Justiție Europeană, anume acțiunea preliminară, care este o acțiune de drept comunitar prin care o instanță națională din statele membre ale Uniunii Europene poate sau este obligată să sesizeze Curtea de Justiție Europeană, în scopul acordării unui sprijin prin interpretarea tratatelor comunitare sau legislației comunitare secundare, în cazul în care într-un litigiu pendinte în fața sa se ridică probleme de interpretare ale acestora sau se contestă validitatea acestora și clarificarea acestei probleme de către Curtea de Justiție Europeană ajută la soluționarea litigiului în fond.

Contestatoarea opinează că, egalitatea în fața legii fiscale este consacrată de art. 16 din Constituția României, arătând că uneori acest principiu nu este însă respectat de legiuitor, care alege să reglementeze o anumită instituție juridică într-o manieră susceptibilă să genereze discriminări între persoanele fizice și juridice cu privire la exercițiul anumitor drepturi fundamentale, justa așezare a sarcinilor fiscale decurge din art. 56 alin. (2) din Constituția României.

Sub acest aspect, contestatoarea reține că în urmă cu mai bine de 13 ani, Curtea Constituțională aprecia că „... fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, echitabilă, rezonabilă și să nu diferentieze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni”.

În opinia contestatoarei, Curtea Constituțională nu a configurat încă foarte precis acest *“principiu al justei așezări a sarcinilor fiscale”*, pe cale de consecință, atâta timp cât Curtea Constituțională însăși identifică un principiu constituțional al justei așezări a sarcinilor fiscale, poate să facă referire la el, ținând însă cont de rezervele exprimate mai sus.

Totodată, contestatoarea opinează că în mod cu totul evident, în raport de reglementarea conținută în art.15 alin. (2) din Constituția României, legea fiscală nu poate retroactiva, însă de multe ori legiuitorul român ignoră acest principiu, iar o instituție care are obligația legală de a sesiza Curtea Constituțională atunci când constată asemenea situații, Avocatul Poporului, nu găsește necesar să aducă asemenea situații în fața instanței de contencios constituțional.

Referitor la *“principiul securității juridice”*, contestatoarea opinează că, în doctrină s-a spus că noțiunea de „securitate juridică” evocă, cel puțin pentru juriști, chestiuni familiare precum retroactivitatea, teoria aparenței, legalitatea incriminării și a pedepsei sau chiar obscuritatea textelor de lege, în esență ceea ce caracterizează acest principiu este faptul că el trebuie să protejeze cetățeanul „contra unui pericol care vine chiar din partea dreptului, contra unei insecurități pe care a creat-o dreptul sau pe care acesta riscă s-o creeze”. Practic, exigențele acestui principiu nu se limitează la interzicerea retroactivității legii, ci ele sunt mult mai largi și implică:

- a) accesul la legislația aplicabilă și previzibilitatea acestei legislații.
- b) obligația administrației fiscale de a-și defini în mod clar exigențele și de a-și respecta angajamentele luate.
- c) dreptul la interpretarea unitară a legii.

Referitor la *“principiile echivalenței și efectivității, principiul încrederii legitime”*, contestatoarea opinează că, așa cum s-a arătat în doctrina de drept fiscal europeană, o serie de probleme juridice nu sunt reglementate la nivel comunitar. În lipsa unor reguli procedurale comunitare, statelor membre ale Uniunii Europene le revine sarcina de a determina instanțele competente și de a elabora regulile procedurale detaliate care guvernează acțiunile în justiție pentru apărarea drepturilor contribuabililor ce derivă din dreptul comunitar, acest lucru înseamnă că asigurarea aplicării dreptului comunitar poate să difere de la stat la stat (așa-numita „autonomie procedurală națională”).

Totodată, contestatoarea arată că, Curtea de Justiție Europeană a limitat această autonomie prin configurarea a două condiții generale:

a) regulile procedurale naționale care guvernează exercițiul drepturilor derivate din legislația comunitară nu pot fi mai puțin favorabile decât cele care guvernează acțiunile similare din dreptul intern (principiul echivalenței);

b) statele membre nu pot să facă imposibilă din punct de vedere practic sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de legislația comunitară (principiul efectivității).

În opinia contestatoarei, dreptul român reglementează doar parțial posibilitatea reexaminării unei decizii irevocabile pronunțate în contenciosul fiscal, prin motivul special de revizuire prevăzut la art. 21 alin. (2) din Legea nr. 554/2004 - pronunțarea unei hotărâri cu încălcarea principiului priorității dreptului comunitar.

În ceea ce privește *“principiul încrederii legitime”*, contestatoarea arată că a fost recunoscut ca făcând parte din ordinea juridică comunitară, ca și în cazul principiului securității juridice, Curtea de Justiție Europeană a încercat să stabilească un just echilibru între respectarea încrederii legitime a persoanelor într-o reglementare care le este aplicabilă și exigențele nu mai puțin legitime ale flexibilității reglementării, în special în domeniul economic.

Principiul încrederii legitime poate fi invocat de orice persoană atâta timp cât legislația comunitară sau conduita organelor administrative i-au creat acestuia „speranțe fondate”. Totuși, Curtea a statuat în sensul că un act nelegal din partea Comisiei sau a oficialilor ei sau o asemenea practică a unui stat membru care nu respectă legislația comunitară nu este în măsură să dea naștere unei încrederi legitime din partea operatorului economic care beneficiază de situația astfel creată.

Contestatoarea susține că organul fiscal are obligația de a aplica unitar prevederile legislației, în scopul aplicării unitare a prevederilor legislației fiscale, Ministerul Finanțelor Publice poate elabora ghiduri practice pentru îndrumarea funcționarilor din domeniul fiscal, iar dacă aplicarea neunitară sau greșită a legislației fiscale de către organele fiscale cauzează un prejudiciu material sau moral contribuabililor, organele fiscale vor fi obligate la repararea acestui prejudiciu.

Referitor la *“principiul exercitării dreptului de apreciere”* de către organul fiscal, contestatoarea opinează că, respectând limitele atribuțiilor și competențelor sale, organul fiscal are dreptul de apreciere asupra stărilor de fapt fiscale și dreptul/obligația de a adopta soluția admisă de lege, aprecierea se bazează pe mijloacele de probă prevăzute de lege, aceasta fiind expresia unei puteri discreționare a organului fiscal, nu de puține ori aflat în fața unor norme nedeterminate, „elastice”.

În cazurile în care administrația fiscală are o anumită putere de apreciere și își exercită acest drept, contestatoarea consideră că, utilizarea acestuia nu poate fi discreționară, ci organul fiscal trebuie să acționeze rezonabil și echilibrat în toate actele și deciziile sale, asigurând o justă proporționalitate între scopul urmărit și mijloacele folosite pentru atingerea acestuia.

Totodată, susține că organul fiscal este obligat să înștiințeze, verbal sau în scris, contribuabilii în cadrul desfășurării procedurii fiscale despre drepturile și obligațiile ce le revin potrivit legii, iar dacă informarea se face verbal, organul fiscal va întocmi o notă, ce

se va atașa dosarului, în care va consemna îndeplinirea obligației și orice alte detalii legate de aceasta.

De asemenea, susține că organul fiscal este abilitat prin lege să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, organul fiscal va îndruma contribuabilul, fie ca urmare a solicitării contribuabililor (în scris, e-mail, fax, telefon), fie din inițiativa sa în aplicarea legislației fiscale (furnizarea de servicii menite să le faciliteze acestora îndeplinirea obligațiilor fiscale, acțiuni de educare, editarea de ghiduri, broșuri, pliante, afișe, difuzarea de materiale în presa scrisă, învățământ, etc).

Referitor la *“principiul folosirii limbii române ca limbă oficială în administrarea impozitelor și taxelor”*, contestatoarea arată că potrivit dispozițiilor constituționale limba oficială în România este limba română.

Totodată, arată că, Codul de procedură fiscală stabilește regula că în administrația fiscală limba oficială este limba română, cetățenii aparținând unei minorități naționale au dreptul de a se adresa fie oral, fie în scris, organelor fiscale, și în limba maternă, iar pe de altă parte aceleași organe au obligația să le facă orice comunicare atât în limba română cât și în limba maternă, dar, actele administrative fiscale, emise în astfel de situații, se întocmesc întotdeauna numai în limba română.

După aderarea României la Uniunea Europeană, contestatoarea învederează că se pune și problema traducerii în limba română a legislației fiscale comunitare, Curtea a decis că art. 58 din Actul privind condițiile de aderare se opune posibilității ca obligațiile conținute într-o reglementare comunitară care nu a fost publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene în limba unui nou stat membru, în condițiile în care această limbă este o limbă oficială a Uniunii, să fie impuse particularilor în acest stat, chiar dacă aceste persoane ar fi putut lua cunoștință de reglementarea respectivă prin alte mijloace.

Referitor la *“principiul dreptului de a fi ascultat”*, contestatoarea arată că, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele relevante pentru luarea deciziei, de la acest principiu putându-se deroga doar în patru situații:

- a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale;
- b) situația de fapt urmează să se modifice neesențial cu privire la cuantumul creanțelor fiscale;
- c) se acceptă informațiile furnizate de contribuabil, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;
- d) urmează să se ia măsuri de executare silită.

Exceptând ceea ce este de exceptat, contestatoarea opinează că ascultarea contribuabilului este obligatorie, iar pe cale de consecință, în doctrină s-a apreciat cu deplin temei că lipsa dovezii privind ascultarea contribuabilului poate conduce la anularea de către instanță a actului administrativ fiscal.

C. Referitor la obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina societății

1. Contestatoarea invocă excepția neretroactivității în timp a prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv faptul că în conformitate cu prevederile art. XVII din O.U.G. nr. 117 din 23 decembrie 2010, publicată în M.O. nr. 891 din 30 decembrie 2010, prevederile art. I pct. 99 și ale art. VII nu se aplică pentru calculul, plata și declararea contribuțiilor sociale obligatorii și contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale aferente veniturilor anterioare lunii ianuarie 2011.

Contestatoarea învederează în acest sens faptul că, în mod eronat a fost reținut

de către organele de inspecție fiscală, în sarcina societății, ca temei de drept încălcat, pentru contribuțiile sociale aferente ... 2008 - ... 2011, articolul 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiind obligată ca în temeiul acestei prevederi legale să vireze la bugetul general consolidat, suma totală de 4.479.862 lei.

2. Față de totalul obligațiilor fiscale accesorii de natura penalităților de întârziere, în valoare totală de ... lei, aferente perioadei ...2008 -2010, contestatoarea invocă excepția neretroactivității în timp a prevederilor art. 120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere următoarele motive:

Contestatoarea precizează că art 120¹, a fost introdus de pct 11 din O.U.G. nr. 39/2010, aceste prevederi legale intrând în vigoare, începând cu data de 01.07.2010, conform art. III alin. 1 din același act normativ.

Având în vedere faptul că aceste prevederi legale nu erau în vigoare în perioada 2008-iunie 2010, contestatoarea consideră că penalitățile de întârziere se pot calcula doar pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale principale a căror scadență este după data de 01.07.2010, inspectorii fiscali, neavând temei legal de a aplica aceste prevederi legale asupra unor impozite, taxe și contribuții, în valoare totală de lei, care au avut termene de plată anterioare datei de2010 (data la care au intrat în vigoare prevederile art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 republicată și modificată prin O.U.G. nr. 39/2010).

3. Referitor la pct. 2.1.2. "Motivul de fapt", cu privire la modul de evidențiere, calcul și de virare a contribuției de asigurări sociale datorate de angajator, contestatoarea precizează următoarele:

a) Contestatoarea susține că în mod eronat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (temei de drept reținut ca fiind încălcat), în perioada2008-.....2011, deoarece art. 296¹⁸ a fost introdus de pct. 99 al art. I din O.U.G. nr. 117 din 23 decembrie 2010, publicată în M.O. nr. 891 din 30 decembrie 2010, și a intrat în vigoare după data de 01.01.2011.

În acest sens, contestatoarea susține faptul că baza stabilită suplimentar, în valoare de lei, cât și contribuția stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei2008-...2011, în valoare totală de lei sunt netemeinice și nelegale, totodată și obligațiile fiscale accesorii aferente sunt netemeinice și nelegale.

b) Referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată, în valoare totală de lei, contestatoarea susține că acestea nu pot fi puse în sarcina societății, datorită faptului că nu avea obligația reținerii, calculării și virării acestora pentru indemnizațiile de deplasare în străinătate plătite angajaților societății, cheltuielile cu diurna lunară acordată salariaților în perioada ... 2008-... 2012 nefiind asimilate veniturilor de natura salarială.

Contestatoarea invocă prevederile art. 26 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 19 din 17 martie 2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care precizează în acest sens faptul că nu se datorează contribuția de asigurări sociale asupra sumelor reprezentând: "c) diurnele de deplasare, detașare și indemnizațiile de transfer, drepturile de autor;"

4. Referitor la pct. 2.1.2. "Motivul de fapt", cu privire la modul de evidențiere,

calcul și de virare a contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați, contestatoarea precizează următoarele :

a) Contestatoarea susține că, în mod eronat organele de inspecție fiscală constată că societatea nu a respectat prevederile art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (temei de drept reținut ca fiind încălcat), în perioada2008-.....2011, deoarece art. 296¹⁸ a fost introdus de pct. 99 al art. I din O.U.G. nr. 117 din 23 decembrie 2010, publicata în M.O. nr. 891 din 30 decembrie 2010, și a intrat în vigoare după data de 01.01.2011.

În acest sens, contestatoarea susține faptul că baza suplimentară stabilită suplimentar, în valoare de lei, cât și contribuția stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei ...2008-...2011, în valoare totală de lei sunt netemeinice și nelegale, totodată și obligațiile fiscale accesorii aferente sunt netemeinice și nelegale.

b) Referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată în valoare totală de lei, acestea nu pot fi puse în sarcina societății, datorită faptului că nu avea obligația reținerii, calculării și virării acestora pentru indemnizațiile de deplasare în străinătate plătite angajaților societății, cheltuielile cu diurna lunară acordată salariaților în perioada ...2008-.... 2012 nefiind asimilate veniturilor de natura salarială.

Contestatoarea invocă prevederile art. 26 alin.(1) lit. c) din Legea nr.19 din 17 martie 2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care precizează în acest sens faptul că, nu se datorează contribuția de asigurări sociale asupra sumelor reprezentând:„c) diurnele de deplasare, detașare și indemnizațiile de transfer, drepturile de autor”.

5. Referitor la pct. 2.1.2. “Motivul de fapt”, cu privire la modul de evidențiere, calcul și virare a contribuției de asigurări pentru șomaj datorate de angajator, contestatoarea precizează următoarele :

a) Contestatoarea susține că în mod eronat, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea nu a respectat prevederile art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în perioada 21.05.2008-01.01.2011, deoarece art. 296¹⁸ a fost introdus de pct. 99 al art. I din O.U.G. nr. 117 din 23 decembrie 2010, publicată în M.O. nr. 891 din 30 decembrie 2010, și a intrat în vigoare după data de 01.01.2011.

În acest sens, contestatoarea opinează faptul că baza stabilită suplimentar în valoare de lei, cât și contribuția stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei ...2008-...2011, în valoare totală de ... lei, sunt netemeinice și nelegale, totodată și obligațiile fiscale accesorii aferente sunt netemeinice și nelegale.

b) Totodată, contestatoarea susține că obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată în valoare totală de lei, nu pot fi puse în sarcina societății, datorită faptului că nu avea obligația reținerii, calculării și virării acestora pentru indemnizațiile de deplasare în străinătate plătite angajaților societății, cheltuielile cu diurna lunară acordată salariaților în perioada ... 2008-... 2012 nefiind asimilate veniturilor de natura salarială.

6. Referitor la pct. 2.1.2. “Motivul de fapt”, cu privire la modul de evidențiere, calcul și virare a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținute de la asigurați, contestatoarea precizează următoarele :

a) Contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în perioada2008-...2011, deoarece art. 296¹⁸ a fost introdus de pct. 99 al art. I din O.U.G. nr. 117 din 23 decembrie 2010, publicata în M.O. nr. 891 din 30 decembrie 2010, și a intrat în vigoare după data de 01.01.2011.

În acest sens, contestatoarea opinează faptul că baza stabilită suplimentar în

valoare de lei, cât și contribuția stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei ...2008-...2011 în valoare totală de lei, sunt netemeinice și nelegale, totodată și obligațiile fiscale accesorii aferente sunt netemeinice și nelegale.

b) Totodată, contestatoarea susține că obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată în valoare totală de lei, nu pot fi puse în sarcina societății, datorită faptului că nu avea obligația reținerii, calculării și virării acestora pentru indemnizațiile de deplasare în străinătate plătite angajaților societății, cheltuielile cu diurna lunară acordată salariaților în perioada ...2008-...2012 nefiind asimilate veniturilor de natura salarială.

7. Referitor la pct. 2.1.2. "Motivul de fapt", cu privire la modul de evidențiere, calcul și virare a contribuției pentru asigurări de sănătate datorate de angajator, contestatoarea precizează următoarele:

a) Contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 296[^]18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în perioada 21.05.2008-01.01.2011, deoarece art. 296[^]18 a fost introdus de pct. 99 al art. I din O.U.G. nr. 117 din 23 decembrie 2010, publicată în M.O. nr. 891 din 30 decembrie 2010, și a intrat în vigoare după data de 01.01.2011.

În acest sens, contestatoarea opinează faptul că baza stabilită suplimentar în valoare de lei, cât și contribuția stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei ...2008-...2011, în valoare totală de lei sunt netemeinice și nelegale, totodată și obligațiile fiscale accesorii aferente sunt netemeinice și nelegale.

b) Totodată, contestatoarea susține că obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată, în valoare totală de ... lei, nu pot fi puse în sarcina societății, datorită faptului că nu avea obligația reținerii, calculării și virării acestora pentru indemnizațiile de deplasare în străinătate plătite angajaților societății, cheltuielile cu diurna lunară acordată salariaților în perioada ...2008- ... 2012 nefiind asimilate veniturilor de natura salarială.

8. Referitor la pct. 2.1.2. "Motivul de fapt", cu privire la modul de evidențiere, calcul și virare a contribuției pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați, contestatoarea precizează următoarele:

a) Contestatoarea susține că în mod eronat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 296[^]18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în perioada ...2008-...2011, deoarece art. 296[^]18 a fost introdus de pct. 99 al art. I din O.U.G. nr. 117 din 23 decembrie 2010; publicată în M.O. nr. 891 din 30 decembrie 2010, și a intrat în vigoare după data de 01.01.2011.

În acest sens, contestatoarea opinează faptul că baza stabilită suplimentar în valoare de lei, cât și contribuția stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei ...2008-...2011 în valoare totală de lei sunt netemeinice și nelegale, totodată și obligațiile fiscale accesorii aferente sunt netemeinice și nelegale.

b) Totodată, contestatoarea susține că obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată, în valoare totală de lei, nu pot fi puse în sarcina societății, datorită faptului că nu avea obligația reținerii, calculării și virării acestora pentru indemnizațiile de deplasare în străinătate plătite angajaților societății, cheltuielile cu diurna lunară acordată salariaților în perioada ...2008-.... 2012 nefiind asimilate veniturilor de natura salarială.

9. Referitor la pct. 2.1.2. "Motivul de fapt", cu privire la modul de evidențiere, calcul și virare a contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contestatoarea precizează următoarele :

a) Contestatoarea susține că, în mod eronat organele de inspecție fiscală au

constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în perioada ...2008-...2011, deoarece art.296¹⁸ a fost introdus de pct. 99 al art. I din O.U.G. nr. 117 din 23 decembrie 2010, publicată în M.O. nr. 891 din 30 decembrie 2010, și a intrat în vigoare după data de 01.01.2011.

În acest sens, contestatoarea opinează faptul că baza stabilită suplimentar în valoare de lei, cât și contribuția stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei ...2008-...2011, în valoare totală de lei, sunt netemeinice și nelegale, totodată și obligațiile fiscale accesorii aferente sunt netemeinice și nelegale..

b) Totodată, contestatoarea susține că obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată în valoare totală de lei, nu pot fi puse în sarcina societății, datorită faptului că nu avea obligația reținerii, calculării și virării acestora pentru indemnizațiile de deplasare în străinătate plătite angajaților societății, cheltuielile cu diurna lunară acordată salariaților în perioada... 2008-....2012 nefiind asimilate veniturilor de natura salarială.

10. Referitor la pct. 2.1.2. "Motivul de fapt", cu privire la modul de evidențiere, calcul și virare a contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, contestatoarea precizează următoarele :

a) Contestatoarea susține că, în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în perioada ...2008-...2011, deoarece art. 296¹⁸ a fost introdus de pct. 99 al art. I din O.U.G. nr. 117 din 23 decembrie 2010, publicată în M.O. nr. 891 din 30 decembrie 2010, și a intrat în vigoare după data de 01.01.2011.

În acest sens, contestatoarea opinează faptul că baza stabilită suplimentar, în valoare de lei, cât și contribuția stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei ...2008-...2011, în valoare totală de lei, sunt netemeinice și nelegale, totodată și obligațiile fiscale accesorii aferente sunt netemeinice și nelegale.

b) Totodată, contestatoarea susține că obligațiile fiscale, stabilite suplimentar de plată în valoare totală de lei, nu pot fi puse în sarcina societății, datorită faptului că nu avea obligația reținerii, calculării și virării acestora pentru indemnizațiile de deplasare în străinătate plătite angajaților societății, cheltuielile cu diurna lunară acordată salariaților în perioada ... 2008-... 2012 nefiind asimilate veniturilor de natura salarială.

11. Referitor la pct. 2.1.2. "Motivul de fapt", cu privire la modul de evidențiere, calcul și virare a contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contestatoarea precizează următoarele:

a) Contestatoarea susține că în mod eronat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în perioada2008-..2011, deoarece art. 296¹⁸ a fost introdus de pct. 99 al art. I din O.U.G. nr. 117 din 23 decembrie 2010, publicată în M.O. nr. 891 din 30 decembrie 2010, și a intrat în vigoare după data de 01.01.2011.

În acest sens, contestatoarea opinează faptul că baza stabilită suplimentar, în valoare de lei, cât și contribuția stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei ...2008-...2011, în valoare totală de lei sunt netemeinice și nelegale, totodată și obligațiile fiscale accesorii aferente sunt netemeinice și nelegale.

b) Totodată, contestatoarea susține că obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată în valoare totală de lei, nu pot fi puse în sarcina societății, datorită faptului că nu avea obligația reținerii, calculării și virării acestora pentru indemnizațiile de deplasare în străinătate plătite angajaților societății, cheltuielile cu diurna lunară acordată salariaților în perioada... 2008-... 2012 nefiind asimilate veniturilor de natura salarială.

12. Referitor la pct. 2.1.2. "Motivul de fapt", cu privire la modul de evidențiere, calcul și virare a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contestatoarea precizează următoarele :

Contestatoarea susține că în mod eronat, organele de inspecție fiscală "consideră" că drepturile primite de către angajații temporari ai agentului de muncă temporară sub forma de diurnă, reprezintă drepturi de natură salarială cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitelor și contribuțiilor aferente acestora, drepturi care nu se încadrează în prevederile art. 55 alin (4) lit g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la sumele care nu se includ în veniturile salariale și nu se impozitează.

Totodată, contestatoarea arată că Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, prevăd la pct. 85 faptul că, în categoria cheltuielilor de delegare și detașare se cuprind cheltuielile cu transportul, cazarea, precum și indemnizația de delegare și de detașare în țară și în străinătate, stabilită potrivit legii, organele fiscale nespecificând categoria de cheltuieli efectuată de societate sau respectarea destinației sumelor plătite.

Astfel, contestatoarea susține că, în mod eronat organele de inspecție fiscală exclud instituția delegării/detașării/indemnizației de deplasare, în cazul salariilor temporare din deductibilitatea fiscală, asimilând aceste operațiuni unor drepturi de natura salarială, deși, în condiții identice de desfășurare a muncii în străinătate, angajații cu caracter permanent beneficiază de aceste drepturi, sume plătite lor având caracter de diurnă.

În același context, contestatoarea arată că Parlamentul României, înțelege să definească prin Legea nr. 344/2006 că punerea la dispoziție a unui salariat de către o întreprindere de muncă temporară sau agenție de plasare la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul României, dacă există un raport de muncă pe perioada detașării între salariat și întreprinderea de muncă temporară sau agenția de plasare, reprezintă o operațiune de detașare a salariaților în cadrul, prestării de servicii transnaționale.

Coroborând aceste prevederi legale cu cele ale normei europene incidente în cauză-Directiva 2008/104/CE art.1 (legislatia comunitară în domeniul agențiilor de muncă temporară), contestatoarea opinează că. prezenta directiva se aplică lucrătorilor care au încheiat un contract de muncă sau se află într-un raport de muncă cu un agent de muncă temporară și care sunt puși la dispoziția unor întreprinderi utilizatoare pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora, în această categorie fiind incluși atât angajații temporari nerezidenți, care desfășoară activități în România- sunt detașați, în accepțiunea legii interne, și cealaltă categorie de angajați - rezidenți, cu domiciliul în România, care în baza unor alte acte normative - efectuează misiuni de munca temporară în folosul și la solicitarea unui utilizator.

Contestatoarea susține că simpla definire din Codul muncii a activității angajatului rezident în România care precizează că această persoană este o persoană care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară, în "*vederea punerii sale la dispoziția unui utilizator pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia*" și nu în "*vederea detașării sale la dispoziția unui utilizator pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia*", nu poate să modifice fondul misiunii de muncă și raporturile fiscale referitoare la decontarea cheltuielilor de transport, de asigurare, a costului cazării și a diurnei de deplasare, al cărei quantum se stabilesc prin negociere la nivel de ramură, grupuri de unități sau unitate, în totală contradicție cu drepturile angajaților permanenți, detașați/delegați într-o altă țară.

Contestatoarea Invocă dispozițiile de drept comunitar care impun eliminarea discriminărilor în ceea ce privește munca prin agenții de muncă temporară.

În concluzie, contestatoarea susține faptul că baza stabilită suplimentar, în valoare de lei, cât și contribuția stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei2008-...2012, în valoare totală de ... lei sunt netemeinice și nelegale, totodată și obligațiile fiscale accesorii aferente, fiind netemeinice și nelegale.

Totodată, susține că obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată, în valoare totală de lei, nu pot fi puse în sarcina societății, datorită faptului că nu avea obligația reținerii, calculării și virării acestora pentru indemnizațiile de deplasare în străinătate plătite angajaților societății, cheltuielile cu diurna lunară acordată salariaților în perioada ... 2008 - ... 2012 nefiind asimilate veniturilor de natura salarială.

Față de motivele mai sus invocate, societatea contestatoare solicită :

1. Admiterea contestației ca fiind întemeiată,
2. Anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din ...2012, întocmită de către organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin, Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală nr....., ca fiind netemeinică și nelegală,
3. Anularea Raportului de inspecție fiscală nr. .../.....2012 și a Procesului verbal nr..../...2012, întocmite de către organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice Caras-Severin, Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală nr. ..., ca fiind netemeinice și nelegale,
4. Anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. /2012, și pe cale de consecință,
5. Exonerarea societății de la plata către bugetul de stat a sumei totale de lei reprezentând obligații fiscale principale de natura: contribuției de asigurări sociale datorate de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați, contribuției de asigurări pentru șomaj datorate de angajator, contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținute de la asigurați, contribuției pentru asigurări de sănătate datorate de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați, contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor; cât și obligații fiscale accesorii de natura dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere, stabilite de către Serviciul de Inspecție Fiscală nr... din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin, în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2012 și a Deciziei de impunere nr..../....2012.

În probațiune contestatoarea solicită:

1. Efectuarea unei expertize financiar – contabile în conformitate cu prevederile art. 54 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Codului de procedura civilă.
2. Efectuarea unei expertize de specialitate în domeniul muncii și al protecției sociale.

Contestatoarea a anexat în copie la dosarul cauzei următoarele documente:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../.....2012,
- Raportul de inspecție fiscală nr..../....2012,
- Procesul-Verbal nr..../...2012,
- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012,

- Împuternicirea avocațială în original.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr...../....2012 care a stat la baza Deciziei de impunere nr..../....2012, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Serviciului Inspecție Fiscală ... din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:

1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

Perioada verificată a fost2008-...2012.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL este o societate din România autorizată ca agent de muncă temporară în condițiile prevăzute de Hotărârea nr.938/10.06.2004 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporar. Angajații societății se află sub incidența contractelor de muncă temporară fiind puși la dispoziția utilizatorului (persoane juridice cu domiciliul fiscal în statul membru comunitar-Franța) pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia.

La nivelul societății verificate, organele de inspecție fiscală au constatat două tipuri de relații contractuale:

a) între angajatorul SC X SRL și angajați se încheie contracte de muncă temporară. Aceste contracte, au natura contractelor individuale de muncă, fiind obligatorii condițiile prevăzute de Codul Muncii pentru încheierea și conținutul acestora. În mod expres în contractele de muncă temporară (pentru exemplificare - contract de muncă temporară pus la dispoziție în timpul inspecției fiscale de către societate, pentru angajata X, anexa nr.6) sunt prevăzute următoarele :

- natura misiunii de muncă temporară pentru care a fost angajat salariul temporar: cameristă-reordonarea camerelor, alte tipuri de activități ...,
- locul executării misiunii de muncă temporară, respectiv: Hotel ... din Franța,
- drepturile salariale constând în: salariu lunar încadrare în cuantum de ... lei și diurnă pentru deplasările în străinătate conform legislației în vigoare. Organele de inspecție fiscală menționează că nu sunt precizate aceste prevederi legale.

Totodată, organele de inspecție fiscală arată că este prevăzută obligația societății (angajator) ca salariul+diurnă+cheltuieli să fie în cuantum de ... euro/oră, fără a se preciza ce reprezintă „celelalte cheltuieli”,

- durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate este de ...zile.

b) Între agentul de muncă temporară - SC X SRL și întreprinderea utilizatoare - societatea din Franța se încheie un contract de punere la dispoziție pentru fiecare salariat temporar în parte care conține, printre altele (pentru exemplificare contractul de muncă temporară pus la dispoziție în timpul inspecției fiscale de către societate, pentru angajata X, anexa nr.7):

- datele de identificare ale salariatului temporar;
- salariul de referință pe oră(salariu de bază, prime, accesorii) - în sumă de ... euro;
- facturarea va fi în euro, salariul pe oră fără taxe fiind de euro (anexa nr.13);
- plata salariilor se va face în euro prin virament bancar în contul angajatului (anexa nr.3).

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că societatea pune la dispoziție, ca exemplu în modul de determinare a drepturilor salariale Fișa de plată pentru aceeași angajată X (anexa nr.8), din care reies următoarele:

- salariul de bază al angajatei este de... lei la care se adaugă: indemnizația lunară de haine, indemnizația de sfârșit de misiune și indemnizația lunară de concediu; aceste elemente prin însumare constituie venitul brut în sumă de ... lei, sumă care reprezintă baza de impozitare pentru obligațiile angajatului la bugetul de stat de natură:șomaj, contribuție asigurări sociale, contribuție asigurări de sănătate, impozit venituri salariale(Venitul net se obține scăzându-se reținerile calculate ca obligații ale angajatului, fiind în sumă de ... lei);

- diurnă de deplasare în sumă de ...lei;

- rest de plată net ... lei ... lei + ... lei).

Totodată, organele de inspecție fiscală consemnează faptul că societatea desfășoară activitate ca agent de muncă temporară, respectând condițiile de funcționare și procedura de autorizare în conformitate cu prevederile Hotărârii nr.938/2004 și ale art.87 (88) din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii.

Astfel, organele de inspecție fiscală arată că, în conformitate cu art.87 din Legea nr.53/2003 actualizată, munca prin agent de muncă temporară este definită astfel:

“Munca temporară este munca prestată de un salariat temporar care, din dispoziția agentului de munca temporară, prestează munca în favoarea unui utilizator.

Salariatul temporar este persoana încadrată la un agent de muncă temporară, pus la dispoziție unui utilizator pe durata necesară în vederea îndeplinirii unor anumite sarcini precise și cu caracter temporar.

Agentul de muncă temporară este societatea comercială autorizată de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale, care pune provizoriu la dispoziție utilizatorului personal calificat/necalificat pe care îl angajează și îi salarizează în acest scop.

Utilizatorul este angajatorul căruia agentul de munca temporară îi pune la dispoziție un salariat temporar pentru îndeplinirea unor anumite sarcini precise și cu caracter temporar”.

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit dispozițiilor prevăzute de Codul Muncii republicat, titlul II, capitolul VII, art. 88, munca prin agent de muncă temporară, denumită în continuare muncă temporară, este munca prestată de un salariat temporar care, din dispoziția agentului de muncă temporară, prestează munca în favoarea unui utilizator. Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui pe care îl primește salariatul utilizatorului, care prestează aceeași muncă sau una similară cu cea a salariatului temporar.

Organele de inspecție fiscală, arată că în urma coroborării dispozițiilor din H.G. nr.938/10.06.2004 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de munca temporară, cu modificările și completările ulterioare, cu cele din H.G. nr.1256/21.12.2011 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de munca temporară și cu cele din Legea 53/2003 privind Codul muncii cu modificările și completările ulterioare, art. 43-47, referitoare la drepturile de delegare și detașare a salariaților, Cap. VII, art. 87-100¹, referitoare la munca prin agent de munca temporară, a rezultat faptul că salariaților temporari nu li se cuvin drepturi de delegare sau detașare, statutul lor nefiind acela al unor salariați delegați sau detașați, pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că art.45 din Legea nr. 53/2003-Codul Muncii, republicată, stipulează că detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia, iar potrivit prevederilor art. 47 din același act normativ drepturile salariale sunt plătite de către angajatorul la care salariatul a fost detașat (nu este cazul salariatului temporar prin agent de munca temporară). De asemenea, precizează că potrivit dispozițiilor art.43 din același act

normativ, delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă. Salariații unității trimiși în delegație sau detașați în țară sau străinătate beneficiază de dreptul la plata cheltuielilor de transport, cazare, indemnizație de "delegare și detașare". Diurna reprezintă indemnizația plătită cuiva pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare în altă localitate în interes de serviciu.

Astfel, organele de inspecție fiscală opinează faptul că, salariatul delegat spre deosebire de salariatul aflat sub incidența contractului de muncă temporară, pe perioada delegării exercită pentru același angajator lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă (nu este cazul salariatului temporar întrucât prin contractul de muncă temporară se stabilește că locul de muncă al salariatului temporar este la utilizatorul străin unde prestează o muncă specifică acestuia din urma și din dispoziția acestuia).

În concluzie, în cazul în speță, organele de inspecție fiscală au constatat că, drepturile primite de către angajații temporari ai agentului de muncă temporară sub formă de diurnă, reprezintă drepturi de natură salarială cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitelor și contribuțiilor aferente acestora, drepturi care nu se încadrează în prevederile art. 55, alin.(4), lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la sumele care nu se includ în veniturile salariale și nu se impozitează.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, în răspunsul din adresa nr. .../...2012 (anexa nr. 5), primit în urma solicitării din adresa nr..../2012 (anexa nr.4), precum și în răspunsul din adresa nr. .../...2012 (anexa nr. 11), primit în urma solicitării din adresa nr. .../...2012 (anexa nr. 10), se menționează că statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat, astfel cum este definit de art.42-47 din Legea 53/5003 (Codul muncii), apreciindu-se în același timp că drepturile primite de salariatul temporar sub formă de cheltuieli de diurnă, sunt drepturi salariale suportate de unitate pe durata misiunii la utilizator.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, agentul de muncă temporară reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariații temporari, calculate la nivelul salariului minim pe economie din România, considerând că celelalte drepturi pe care le acordă (respectiv diurna) nu sunt drepturi de natură salarială, ci sunt drepturi de delegare/detașare. Contravaloarea prestației salariaților temporari este virată în întregime, de către societatea verificată, în conturi bancare deschise pe numele acestora .

Urmare a celor arătate, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea obligațiilor de plată ale angajatorului și ale angajaților la sumele considerate în mod eronat de către societate ca fiind de o altă natură (cheltuieli) decât venituri de natură salarială.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea unei baze unice, având în vedere următoarele aspecte: perioada verificată a fost mai mare de 3 ani, fiind imposibil de recalculat în timpul inspecției fiscale drepturile salariale pentru fiecare angajat în parte, în acest sens, organele de inspecție fiscală au analizat componența analitică a contului de cheltuieli deplasare în vederea indentificării pe total societate a valorii veniturilor de natură salarială considerată și înregistrată în evidență în mod eronat ca diurnă (anexa 12).

Având în vedere prevederile art.55 alin.(1), alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, organele de inspecție fiscală au procedat la modificarea bazei de impunere, stabilind o diferență de impozit pe veniturile de natură

salarială în sumă de lei, calculată asupra bazei impozabile de lei, reprezentând diferența între suma acordată de societate angajaților eronat sub forma drepturilor de delegare (diurna), respectiv suma de lei și obligațiile reprezentând contribuții sociale datorate de asigurat în sumă delei (anexa nr.1).

Pentru diferența de impozit pe veniturile de natură salarială în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei (.... x15%).

Totodată, organele de inspecție fiscală consemnează că societatea va proceda la recalcularea impozitului pe salarii și a contribuțiilor datorate/persoană, în acest sens urmând a se emite „Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de control”.

2. Referitor la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator

Perioada verificată a fost ...2008-...2012.

În urma controlului efectuat a fost modificată baza de impunere, organele de inspecție fiscală constatând nerespectarea prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modalitatea de calcul, reținere și virare a contribuțiilor sociale.

Urmare a reîntregirii fondului de salarii cu sumele acordate de societate angajaților sub forma drepturilor de delegare (diurnă) respectiv cu suma de lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de de lei, având în vedere următoarele prevederi legale: Legea nr.19/2000, O.G. nr.86/2003, Legea nr.519/2003, Legea nr.399/2006, Legea nr.487/2006, Legea nr.387/207, O.U.G. nr.226/2008, Legea nr.19/2009, Legea nr.571/2003.

Pentru diferența de lei reprezentând contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei x15%).

Accesoriiile au fost calculate de organele de inspecție fiscală pentru perioada ...2008-...2012, în baza prevederilor art.120 alin.(2) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3. Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați

Perioada verificată a fost ...2008-...2012.

În urma controlului efectuat a fost modificată baza de impunere, organele de inspecție fiscală constatând nerespectarea prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modalitatea de calcul, reținere și virare a contribuțiilor sociale.

Urmare a reîntregirii fondului de salarii cu sumele acordate de societate angajaților sub forma drepturilor de delegare (diurnă), respectiv cu suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată reprezentând contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de de ... lei, având în vedere următoarele prevederi legale: Legea nr.19/2000, O.G. nr.86/2003, Legea nr.519/2003, Legea nr.399/2006, Legea nr.487/2006, Legea nr.387/207, O.U.G. nr.226/2008, Legea nr.19/2009, Legea nr.571/2003.

Pentru diferența de lei reprezentând contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei x15%).

Accesoriile au fost calculate de organele de inspecție fiscală pentru perioada2008-...2012, în baza prevederilor art.120 alin.(2) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator

Perioada verificată a fost2008-...2012.

În urma controlului efectuat a fost modificată baza de impunere, organele de inspecție fiscală constatând nerespectarea prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modalitatea de calcul, reținere și virare a contribuțiilor sociale.

Urmare a reîntregirii fondului de salarii cu sumele acordate de societate angajaților sub forma drepturilor de delegare (diurnă), respectiv cu suma de lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată reprezentând contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de lei, având în vedere următoarele prevederi legale: Legea nr.76/2002, O.G. nr.86/2003, Legea nr.107/2004, Legea nr.487/2006, Legea nr.387/2007, O.U.G. nr.226/2008, Legea nr.571/2003.

Pentru diferența de lei reprezentând contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări de întârziere aferente în sumă de lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... (... lei x15%).

Accesoriile au fost calculate de organele de inspecție fiscală pentru perioada2008-...2012, în baza prevederilor art.120 alin.(2) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

5. Referitor la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați

Perioada verificată a fost ...2008-....2012.

În urma controlului efectuat a fost modificată baza de impunere, organele de inspecție fiscală constatând nerespectarea prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modalitatea de calcul, reținere și virare a contribuțiilor sociale.

Urmare a reîntregirii fondului de salarii cu sumele acordate de societate angajaților sub forma drepturilor de delegare (diurnă), respectiv cu suma de lei, organelle de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată reprezentând contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de de ... lei, având în vedere următoarele prevederi legale: Legea nr.76/2002, O.G. nr.86/2003, Legea nr.107/2004, Legea nr.487/2006, Legea nr.387/2007, O.U.G. nr.226/2008, Legea nr.571/2003.

Pentru diferența de ... lei reprezentând contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de

majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei x15%).

Accesoriile au fost calculate de organele de inspecție fiscală pentru perioada ...2008-...2012, în baza prevederilor art.120 alin.(2) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

6. Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator

Perioada verificată a fost ...2008-...2012.

În urma controlului efectuat a fost modificată baza de impunere, organele de inspecție fiscală constatând nerespectarea prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modalitatea de calcul, reținere și virare a contribuțiilor sociale.

Urmare a reîntregirii fondului de salarii cu sumele acordate de societate angajaților sub forma drepturilor de delegare (diurnă), respectiv cu suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate datorate de angajator în sumă de ... lei, având în vedere următoarele prevederi legale: O.U.G. nr.150/2002, O.G. nr.86/2003, O.U.G. nr.158/2005, Legea nr.95/2006, Legea nr.388/2007, O.U.G. nr.226/2008, Legea nr.571/2003.

Pentru diferența de lei reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate datorate de angajator, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ...lei (773.024 lei x15%).

Accesoriile au fost calculate de organele de inspecție fiscală pentru perioada ...2008....2012, în baza prevederilor art.120 alin.(2) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

7. Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați

Perioada verificată a fost ...2008-....2012.

În urma controlului efectuat a fost modificată baza de impunere, organele de inspecție fiscală constatând nerespectarea prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modalitatea de calcul, reținere și virare a contribuțiilor sociale.

Urmare a reîntregirii fondului de salarii cu sumele acordate de societate angajaților sub forma drepturilor de delegare (diurnă), respectiv cu suma de lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei, având în vedere următoarele prevederi legale: O.U.G. nr.150/2002, O.G. nr.86/2003, O.U.G. nr.158/2005, Legea nr.95/2006, Legea nr.388/2007, O.U.G. nr.226/2008, Legea nr.571/2003.

Pentru diferența de ... lei reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei x15%).

Accesoriile au fost calculate de organele de inspecție fiscală pentru perioada ...2008-....2012, în baza prevederilor art.120 alin.(2) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

8. Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice

Perioada verificată a fost ...2008-....2012.

În urma controlului efectuat a fost modificată baza de impunere, organele de inspecție fiscală constatând nerespectarea prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modalitatea de calcul, reținere și virare a contribuțiilor sociale.

Urmare a reîntregirii fondului de salarii cu sumele acordate de societate angajaților sub forma drepturilor de delegare (diurnă, respectiv cu suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată reprezentând contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de lei, având în vedere următoarele prevederi legale: O.U.G. nr.158/2005, Legea nr.399/2006, Legea nr.571/2003.

Pentru diferența de ... lei reprezentând contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ...lei (... lei x15%).

Accesoriile au fost calculate de organele de inspecție fiscală pentru perioada ...2008-....2012, în baza prevederilor art.120 alin.(2) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

9. Referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator

Perioada verificată a fost ...2008-....2012.

În urma controlului efectuat a fost modificată baza de impunere, organele de inspecție fiscală constatând nerespectarea prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modalitatea de calcul, reținere și virare a contribuțiilor sociale.

Urmare a reîntregirii fondului de salarii cu sumele acordate de societate angajaților sub forma drepturilor de delegare (diurnă), respectiv cu suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată reprezentând contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei, având în vedere următoarele prevederi legale: Legea nr.346/2002, H.G. nr.2269/2004, O.M.M.S.S.F. nr.848/2004, Legea nr.571/2003.

Pentru diferența de ...lei reprezentând contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări de întârziere aferente în sumă de.... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei x15%).

Accesoriile au fost calculate de organele de inspecție fiscală pentru perioada ...2008-....2012, în baza prevederilor art.120 alin.(2) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din O.G.

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

10. Referitor la contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Perioada verificată a fost ...2008-...2012.

În urma controlului efectuat a fost modificată baza de impunere, organele de inspecție fiscală constatând nerespectarea prevederilor art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modalitatea de calcul, reținere și virare a contribuțiilor sociale.

Urmare a verificărilor efectuate a fost stabilită o diferență suplimentară de plată reprezentând contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de ... lei, calculată asupra sumelor acordate eronat de societate angajaților sub forma drepturilor de delegare (diurnă) în sumă totală de ... lei.

La calculul contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele prevederi legale: Legea nr.200/2006, Legea nr.571/2003.

Pentru diferența de ... lei reprezentând contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei x15%).

Accesoriile au fost calculate de organele de inspecție fiscală pentru perioada ...2008-...2012 în baza prevederilor art.120 alin.(2) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală având în vedere faptul că societatea nu deține patrimoniu și exista pericolul sustragerii de la obligațiile stabilite în urma inspecției fiscale, au întocmit Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr..../...2012.

De asemenea, fiind identificate fapte care ar putea întruni elemente constitutive ale unor infracțiuni prevăzute de Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspecție fiscală au formulat plângerea penală nr.3899/12.06.2012, împotriva dl.y în calitate de administrator, fiind încheiat în acest sens procesul verbal nr..../...2012, comunicat societății prin poștă și confirmat de primire de aceasta. (anexa 9).

Având în vedere faptul că, penalitățile de întârziere au fost calculate numai pentru obligațiile suplimentare aferente perioadei i... 2008 - ... 2011, organele de inspecție fiscală menționează că la decizia de impunere, se anexează lista sumelor suplimentare stabilite prin decizia de impunere aferente perioadei... 2012 - ... 2012 pentru care nu au fost calculate penalități de întârziere prevăzute de art. 120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, așa cum a fost modificat și completat de O.U.G. nr. 39/2010 și adresa nr..../...2010 a ANAF - Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală (anexa 19).

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează faptul că în conformitate cu prevederile art. 105, alin.(8) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la finalizarea inspecției fiscale contribuabilul a prezentat organelor de inspecție fiscală o declarație pe proprie răspundere a reprezentantului legal al societății,

din care rezultă că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate (anexa 14).

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că a solicitat prezentarea reprezentantului legal al contribuabilului în vederea expunerii constatrilor rezumate din inspecția parțială generală și a consecințelor fiscale ale acestora, prin înștiințarea pentru discuția finală înregistrată sub nr..../23.05.2012 (anexa 15), transmisă prin poștă și confirmată de primire de societate.

Prin adresa nr..../...2012, înregistrată la D.G.F.P.Caras-Severin sub nr.....2012 (anexa 16), societatea a solicitat prin avocat reprogramarea discuției finale pentru o altă dată, administratorul societății dl.y exprimându-și dorința de a fi prezent la discuția finală.

Discuția finală a fost reprogramată pentru data de ...2012 - prin adresa nr..../2012(anexa 17), transmisă prin poștă societății cu scrisoare cu recomandare de primire, fiind confirmată de primire de aceasta.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, întrucât la data prevăzută pentru discuția finală reprezentantul contribuabilului nu s-a prezentat, s-a comunicat prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire (prin adresa nr..../...2012 anexa 18), un exemplar de proiect de raport de inspecție fiscală, aducându-se la cunoștința societății faptul că, potrivit prevederilor legale se oferă reprezentantului legal al societății posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziilor ce au condus la constatările organelor de inspecție fiscală.

Deși adresa transmisă a fost confirmată de primire de societate în data de/2012, organele de inspecție fiscală precizează că, până la data încheierii raportului de inspecție fiscală aceasta nu a transmis un punct de vedere cu privire la constatările din raportul de inspecție fiscală.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma totală de lei, reprezentând diferențe de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuție de asigurări sociale datorate de angajator, contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, contribuție angajator la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precum și accesorii aferente acestor diferențe,

cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P Caras-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care Procesul-Verbal nr..../...2012, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr..../...2012, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../....2012 contestate, fac obiectul plângerii penale nr..../...2012, înaintate Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial Timișoara în vederea cercetării infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu

modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală în urma inspecției fiscale efectuate la SC x SRL au constatat că aceasta este o societate din România autorizată ca agent de muncă temporară în condițiile prevăzute de Hotărârea nr.938/10.06.2004 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporar, angajații societății aflându-se sub incidența contractelor de muncă temporară fiind puși la dispoziția utilizatorului (persoane juridice cu domiciliul fiscal în statul membru comunitar - Franța) pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia.

Perioada verificată este ...2008-...2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la nivelul societății există încheiate două tipuri de relații contractuale, una între agentul economic și forța de muncă rezidentă în România, iar cea de-a doua sub forma definită de părți, de punere la dispoziție cu caracter temporar a forței de muncă din România către contribuabili din Uniune Europeană, astfel :

a) între angajatorul SC x SRL și angajați se încheie contracte de muncă temporară, aceste contracte având natura contractelor individuale de muncă, fiind obligatorii condițiile prevăzute de Codul Muncii pentru încheierea și conținutul acestora. În mod expres, în contractele de muncă temporară (pentru exemplificare - contractul de muncă temporară pus la dispoziție în timpul inspecției fiscale de către societate, pentru angajata Cozma Rodica, anexa nr.6) sunt prevăzute următoarele: natura misiunii de muncă temporară pentru care a fost angajat salariatul temporar, respectiv cameristă - reordonarea camerelor, alte tipuri de activități, locul executării misiunii de muncă temporară, respectiv Hotel din Franța, drepturile salariale constând în salariu lunar încadrare în cuantum de ... lei și diurnă pentru deplasările în străinătate conform legislației, obligația societății (angajator) ca salariul+diurnă+cheltuieli să fie în cuantum de euro/oră, fără a se preciza ce reprezintă „celelalte cheltuieli”, durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate este zile.

b) Între agentul de muncă temporară - SC x SRL și întreprinderea utilizatoare - societatea ... din Franța se încheie un contract de punere la dispoziție pentru fiecare salariat temporar în parte care conține, printre altele (pentru exemplificare contractul de muncă temporară pus la dispoziție în timpul inspecției fiscale de către societate, pentru angajata x, anexa nr.7): datele de identificare ale salariatului temporar, salariul de referință pe oră (salariu de bază, prime, accesorii) - în sumă de euro, facturarea se va face în euro, salariul pe oră fără taxe fiind de ... euro (anexa nr.13), plata salariilor se va face în euro prin virament bancar în contul angajatului (anexa nr.3).

În urma coroborării dispozițiilor H.G. nr.938/10.06.2004 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, cu modificările și completările ulterioare, cu cele din H.G. nr.1256/21.12.2011 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară și cu cele din Legea 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, art. 43-47, referitoare la drepturile de delegare și detașare a salariaților, Cap. VII, art. 87-100¹, referitoare la munca prin agent de munca temporară, organele de inspecție fiscală au stabilit că salariaților temporari nu li se cuvin drepturi de delegare sau detașare, statutul lor nefiind acela al unor salariați delegați sau detașați, pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară.

De asemenea, organele de inspecție fiscală având în vedere prevederile art. 43,

art.45 și art.47 din Legea nr. 53/2003 - Codul Muncii, republicată, precizează faptul că, salariatul delegat spre deosebire de salariatul aflat sub incidența contractului de muncă temporară, pe perioada delegării exercită pentru același angajator lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă (nu este cazul salariatului temporar întrucât prin contractul de muncă temporară se stabilește că locul de muncă al salariatului temporar este la utilizatorul străin unde prestează o muncă specifică acestuia din urma și din dispoziția acestuia).

În concluzie, pentru cazul în speță, organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile primite de către angajații temporari ai agentului de muncă temporară sub forma de diurnă, reprezintă drepturi de natură salarială cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitelor și contribuțiilor aferente acestora, drepturi care nu se încadrează în prevederile art. 55, alin. (4) lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la sumele care nu se includ în veniturile salariale și nu se impozitează.

Totodată, organele de inspecție fiscală arată că, în răspunsul din adresa nr. .../...2012 (anexa nr. 5), a Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale – Direcția Legislația Muncii, primit în urma solicitării D.G.F.P. Caraș-Severin transmis prin adresa nr. .../...2012 (anexa nr. 4), precum și în răspunsul din adresa nr. .../...2012 a Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală Legislație Cod fiscal (anexa nr. 11), primit în urma solicitării D.G.F.P. Caraș-Severin prin adresa nr. .../...2012 (anexa nr. 10), se menționează că statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat, astfel cum este definit de art.42-47 din Legea 53/5003 (Codul Muncii), apreciindu-se în același timp că drepturile primite de salariatul temporar sub formă de cheltuieli de diurnă, sunt drepturi salariale suportate de unitate pe durata misiunii la utilizator.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, agentul de muncă temporară reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariații temporari, calculate la nivelul salariului minim pe economie din România, considerând că celelalte drepturi pe care le acordă (respectiv diurna) nu sunt drepturi de natură salarială, ci sunt drepturi de delegare/detașare. Contravaloarea prestației salariaților temporari este virată în întregime, de către societatea verificată, în conturi bancare deschise pe numele acestora.

Urmare a celor constatate în urma controlului efectuat și având în vedere prevederile legale în vigoare, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea obligațiilor de plată ale angajatorului și ale angajaților la sumele acordate eronat de către societate ca fiind de o altă natură (cheltuieli) decât venituri de natură salarială, respectiv: impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuția de asigurări sociale datorate de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, cât și obligații fiscale accesorii de natura dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere, în sumă totală de lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală, au considerat că faptele mai sus prezentate ar putea întruni elementele constitutive ale unor infracțiuni prevăzute la art.9

alin.(1) lit.a), din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, „ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile”, în sensul că veniturile de natură salarială au fost acordate angajaților sub formă de diurnă, cu scopul neimpozitării acestora ca salarii.

Direcția Generală a Finanțelor Publice și Activitatea de Inspecție fiscală - Serviciul inspecție Fiscală nr.... din cadrul aceleiași direcții, prin reprezentanții săi legali au formulat Plângerea penală nr. .../...2012, împotriva administratorului societății dl.y

Plângerea Penală nr.../...2012, împreună cu Procesul-Verbal nr.../...2012 (anexate în copie la dosarul cauzei) au fost înaintate Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial ... în vederea cercetării infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”;

Potrivit acestor prevederi legale organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când, în speță există indicii privind săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2012, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../...2012, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, organele de inspecție fiscală în urma controlului efectuat au constatat că veniturile de natură salarială au fost acordate angajaților societății sub formă de diurnă cu scopul neimpozitării acestora ca salarii, rezultând astfel o diminuare nejustificată a obligațiilor fiscale privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuției de asigurări sociale datorate de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, la care au fost calculate accesoriile aferente.

Astfel, organele de soluționare nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept conform căruia

“penalul ține în loc civilul”, în cauză prioritate de soluționare o au organele penale, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și stabilite în virtutea acestor fapte.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauză materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004, anexată la dosarul cauzei, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art.214 alin.(1) lit.a) după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că “întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.(2) din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii.”

În aceste sens este și decizia Curții Constituționale nr.72 din 28.05.1996, unde s-a reținut că “ nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că, “pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.”

Având în vedere faptul că, faptele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..../...2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2012 contestate, sunt cercetate de organele abilitate din cadrul Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial ..., care se vor pronunța asupra existenței sau inexistenței unor infracțiuni, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

De asemenea, pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează că:

“10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate.(...)”

2. Referitor la solicitarea societății de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../....2012, întocmită de Serviciul

Inspecție Fiscală ... - Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin,

cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Caraș-severin prin Serviciul Soluționare Contestații are competență materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Dispoziția de măsuri nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012, s-a dispus în sarcina SC x SRL stabilirea pentru fiecare salariat temporar în parte a obligațiilor cu reținere la sursă precum și obligațiile angajatorului, aferente cheltuielilor de natură salarială acordate sub formă de diurnă, înregistrarea acestora în contabilitate și achitarea lor.

Totodată, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății, recalcularea profitului impozabil afectat cu cheltuielile de natură salarială aferente drepturilor bănești acordate (CAS angajator, CAS sănătate angajator, șomaj angajator, fond garantare, contribuții concedii și indemnizații, contribuții accidente de muncă și boli profesionale) și a dividendelor afectate de influențarea profitului impozabil, respectiv a profitului net cu diferențele stabilite de organele de control.

În drept, potrivit art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;”

De asemenea, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la pct.1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede :

„1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului. ”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. x SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.xxx/xxx2012, nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care acest act nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat. Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin nu are competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”,

coroborat cu prevederile pct.5.3. din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

*“Alte acte administrative fiscale pot fi: **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”*

Prin urmare, contestația îndreptată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../...2012, va fi transmisă spre soluționare Serviciului de Inspecție Fiscală nr... - Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin, în calitate de organ emitent al acesteia.

Referitor la contestația societății formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr..../...2012 și a Procesului-Verbal nr..../....2012, se rețin următoarele:

a) Raportul de inspecție fiscală nr..../....2012 reprezintă un act administrativ premergător emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../2012 contestate, în care sunt consemnate rezultatele inspecției fiscale, fiind prezentate constatările din punct de vedere faptic și legal.

Potrivit prevederilor art.109 alin.(2), alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

“(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale”.

b) Procesul-Verbal nr..../...2012 a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Sesizarea organelor de urmărire penală

(1) Organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

(2) În situațiile prevăzute la alin. (1) organele de inspecție au obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție și de către contribuabilul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală va

consemna despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului”.

Având în vedere aceste prevederile legale, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare a constatărilor efectuate cu ocazia inspecției fiscale, care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni în condițiile legii penale, au obligația să sesizeze organele de urmărire penală, întocmind în acest sens un proces-verbal. Așadar, acest act nu constituie titlu de creanță și nu crează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.209 alin.(1) lit.a), alin.(2), art.214, alin.(1), lit.a) și alin.(3), art.216 alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare; pct.5.3, pct.10.1 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată; Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării cauzei pentru suma totală de lei reprezentând diferențe de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuție de asigurări sociale datorate de angajator, contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, contribuție angajator la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precum și accesorii aferente acestor diferențe, stabilite suplimentar în sarcina **SC x SRL**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../....2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../28.06.2012, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organului de inspecție fiscală, urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea, acesta să fie transmis organului competent, conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pronunțată pe latura penală.

2. Transmiterea contestației formulată de **S.C. x S.R.L** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../...2012, Activității de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală ..., spre competența soluționare.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, conform procedurii legale, în termenul de 6 luni, la instanța competentă.

DIRECTOR EXECUTIV

XXXX