

## DECIZIA NR.000/2020

privind solutionarea contestatiei formulată de

**X**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
**sub nr.A\_SLP 000/2015 și reînregistrată sub nr.A-SLP000/.2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică, prin adresa nr.AJR 000/.2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 000/.2019, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **X**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.000/2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2015.

Prin Decizia nr.000/2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a dispus:

***“1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de 000 lei, reprezentând:***

- 000 lei impozit pe profit;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

***2. Suspendarea soluționării contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de 000 lei, reprezentând:***

- 000 lei impozit pe venitul din salarii;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- 000 lei CAS Angajator;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- 000lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- 000 lei CAS angajat;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- 000 lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli

- profesionale;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
  - 000lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
  - 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
  - 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
  - 000lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
  - 000 lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
  - 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
  - 000lei CASS angajator;
  - 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
  - 000 lei CASS angajat;
  - 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
  - 000lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
  - 000lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
  - 000 lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
  - 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
  - 000lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate, până la finalizarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

### **3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește cererile X privind reverificarea taxei pe**

*valoarea adăugată colectată aferentă perioadei 2007 – 2008 și 2009 – 2010 și respectiv de anulare a obligațiilor fiscale în baza prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, societatea având posibilitatea să se îndrepte, în condițiile legii, împotriva refuzului organelor de inspecție fiscală de a efectua reverificarea, respectiv împotriva răspunsului comunicat cu privire la cererea de aplicare a prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale”.*

Împotriva Deciziei nr.000/.2015, X a formulat acțiune în contencios administrativ, iar Curtea de Apel București a emis Sentința civilă nr.000/.2016.

Împotriva Sentinței civile nr.000/2016 X a formulat recurs, iar prin Hotărârea nr.000/2019 Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul formulat de X, a casat în tot sentința recurată și rejudecând cauza a dispus: admiterea acțiunii X, anularea în parte a Deciziei nr.000/.2015 pentru pct.2 din dispozitiv și obligarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor la soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/.2015, a Raportului de inspecție fiscală nr.000/2015 și a Procesului verbal nr.000/.2015 în ceea ce privește obligațiile fiscale în sumă de 000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale și a obligațiilor fiscale accesorii în sumă de 000 lei, decizia fiind definitivă.

Având în vedere soluția Înaltei Curți de Casație și Justiție pronunțată prin Hotărârea nr.000/.2019, definitivă, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul X în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2015.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.277 lin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare „(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 ori nu*” **se va relua soluționarea contestației** pentru suma de **suma de 000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venitul din salarii;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- 000 lei CAS Angajator;
- 000lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- 000 lei CAS angajat;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;

- 000lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- 000lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- 000lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- 000 lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei CASS angajator;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- 000lei CASS angajat;
- 000lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- 000 lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- 000 lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

De asemenea, prin adresa din 2019, **înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr000/2019**, X reprezentată prin SCA X a formulat **Cererea de reluare a procedurii de soluționare a contestației** fiind anexat Certificatul de grefă privind Decizia nr.000/2019 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2015, societatea susține următoarele:

**În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile prestate de X** societatea structurează contestația prin prezentarea Situației de fapt și „ARGUMENTE ÎN DREPT”.

La pct.1 „Situația de fapt”, pct.1.1 „Aspecte generale” societatea arată că ulterior privatizării, a trecut printr-un amplu proces de reorganizare, concomitent cu realizarea unui vast program de investiții ambițios în toate domeniile de activitate a societății în vederea redresării companiei, precum și faptul că a realizat o serie de investiții semnificative la nivel național, X axându-se în egală măsură asupra intrării pe piețele externe. De exemplu, începând cu anul 2006, în segmentul Explorare & Producție, X s-a concentrat pe extinderea activității internaționale în Y.

În acest context, societatea susține că a avut și are nevoie continuă de personal specializat care să asigure **„implementarea cât mai eficientă și rapidă a strategiei de dezvoltare a Societății”**.

Practica internațională la nivelul marilor grupuri de companii petroliere pentru angajarea de specialiști internaționali este de a avea societăți distincte în cadrul grupului care să se ocupe cu angajarea acestora, relațiile de muncă cu aceștia fiind guvernate de legislații care să le asigure simplitatea și flexibilitatea astfel încât acestea să răspundă gradului înalt de mobilitate ce caracterizează activitatea expatriaților (specialiștilor) la nivel internațional. Aceasta este susținută de „*studiul pregătit de către o firma de renume în domeniul consultanței fiscale*” în care se arată că fundamentarea pe o relație de detașare, reprezintă o practică obișnuită la nivel internațional, fiind regăsită în diverse industrii și jurisdicții

Întrucât X face parte din grupul X, după modelul X, care avea deja o companie stabilită în Y și care recruta și angaja specialiști, a procedat în mod similar la înființarea, în data 2007, a unei companii în Y care să pună la dispoziție specialiști cu respectarea reglementărilor în domeniu, având în vedere „*necesitatea unei eficiente administrări a expatriaților*”, denumită Z.

Contestatară susține că a încheiat cu Z, Contractul de servicii nr.000/.2008 înregistrat la autoritățile fiscale în data de .2008 în care la art.3.1, așa cum a fost modificat prin Actul adițional 000/2008 se stipulează că societatea urma să plătească un preț care să acopere costurile înregistrate de Z cu expatriații detașați (salarii, beneficii, contribuții, impozite etc.) la care se aplică un adaos (mark-up).

Z a dat două împuterniciri către X în baza cărora X, iar mai apoi, ca urmare a reorganizării X au reprezentat Z în relația cu expatriații.

Astfel, în perioada 2008 – 2012, în baza contractului de prestări servicii Z a încheiat o serie de contracte de muncă și detașare cu diversi specialiști în

domeniul petrolier (experți), care au fost detașați în România și în X, la X și respectiv la sucursala acestuia din X

Experții angajați de Z și detașați la X au fost cetățeni ai statelor membre (experți UE), precum și cetățeni ai statelor nemembre UE (experți non-UE), iar perioadele de detașare au fost mai mari de un an cu acceptul angajatului semnatar al operațiunii de detașare.

În ceea ce privește experții non-UE, subiect al legislației imigraționiste specifice (OUG nr.56/2007, OUG nr.194/2002) a fost necesară încheierea și a unui contract individual de muncă (contract local) cu X, pentru care societatea prezintă cu titlu de exemplu documentația pentru o singură persoană.

Pentru toate aceste persoane care au desfășurat activitate pe teritoriul României societatea susține că a depus declarații fiscale și a achitat impozitul pe venit, precum și contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate pentru salariile primite în străinătate și prezintă cu titlu de exemplu copii ale ordinelor de plată pe luna februarie 2009.

De asemenea, societatea arată că întrucât Z era o companie nerezidentă care înregistra venituri obținute din România care urmare a prestării serviciilor, în temeiul art.115 și 116 din Codul fiscal, societatea a reținut și achitat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și anexează Procesul verbal nr.000/.2015 și documente în susținere.

În ceea ce privește desfășurarea inspecției fiscale cu privire la obligațiile fiscale pe perioada 2004 – 2008, contestatara susține că la inspecția fiscală anterioară și din analiza impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente organele de inspecție fiscală au acceptat tratamentul fiscal aplicat de societate în privința relației cu Z.

Începând cu data de .2011, societatea susține că a făcut obiectul unei inspecții fiscale având ca obiect verificarea perioadei 01.01.2009 – 31.12.2010 și, concomitent, la solicitarea Curții de Conturi a României a făcut obiectul unui control inopinat având ca obiect verificarea modului de derulare a contractelor de prestări servicii și a legalității deductibilității cheltuielilor efectuate în perioada 2008, 2011 și 2012 cu X care deși nu a vizat perioada 2009-2010 organele de control au constatări și pe această perioadă.

Controlul inopinat a fost finalizat prin Procesul verbal din data de 2015, prin care, aplicând prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit să nu ia în considerare tranzacțiile încheiate cu X în baza Contractului nr.000/.2009 și au reîncadrat activitatea Experților ca fiind activitatea dependentă calculând obligații fiscale suplimentare, reprezentând impozit pe venitul din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente, precum și impozit pe veniturile persoanelor nerezidente pentru plățile efectuate către Z.

Împotriva Procesului verbal din data de .2015 societatea a formulat obiecțiuni care nu au fost acceptate de organele de inspecție fiscală din cadrul X menținându-și constatările prin forma finală a procesului verbal.

De asemenea, contestatara arată că urmare a controlului inopinat organele de inspecție fiscală care efectuau inspecția fiscală pe perioada 2009 – 2010 au preluat constatările din procesul verbal fără a realiza niciun fel de verificare suplimentară, cu interpretarea proprie a dispozițiilor legale, cu privire la acest aspect.

Totodată, contestatara susține că deși s-au preluat în totalitate concluziile din procesul verbal cu privire la incidența art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reluând afirmațiile contradictorii „lipsa scopului economic” și în același timp „reîncadrarea activității într-o activitate dependentă de X” organele de inspecție fiscală au omis să analizeze și să dea valoare constatărilor inspectorilor fiscali referitoare la caracterul nedatorat al impozitului pe veniturile obținute de X reținut la sursă și achitat la bugetul de stat. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe salarii și contribuții sociale aferente în valoare totală de 000 lei deși acestea nu ar fi putut fi legal stabilite suplimentar fiind deja achitat la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii din străinătate și contribuția de sănătate ale angajaților Z detașați la X și, totodată au validat plățile efectuate de societate prin reținere la sursă în perioada 2009 – 2010 cu titlu de impozit pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de 000 lei chiar dacă au apreciat că munca prestată de persoanele detașate este activitate dependentă.

**La pct.2 „Argumente în drept”,** contestatara reiterează faptul că raționamentul organelor de inspecție fiscală cu privire la activitatea desfășurată de experți a fost bazat pe incidența și aplicarea concomitentă a **ambelor teze ale art.11 alin (1) din Codul fiscal** considerand-o, atât ca neavând scop economic, cât și reîncadrând-o ca fiind dependentă de X

La pct.2.1 societatea prezintă „aspecte de ordin substanțial” solicitând organelor de inspecție fiscală să constate că prevederile art.11 din Codul fiscal nu sunt aplicabile în cazul X ceea ce conduce direct și nemijlocit la lipsa incidenței prevederilor art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.67 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, și ca atare nelegalitatea impunerii.

Astfel, contestatara arată că nelegal și contradictoriu organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că, pe de o parte nu poate fi „de plano” invocat decât pentru stabilirea unor impozite și taxe și nu a unor contribuții sociale, iar pe de altă parte nu este incident speței nici prin raportare la specificul activității de prestări servicii de către Z către societate și nici prin prisma prevederilor legale incorect invocate de organele de inspecție fiscală în materia de detașare internațională ceea ce atrage caracterul netemeinic al reîncadrării.

În susținere, societatea invocă prevederile art.2 din Codul fiscal susținând că noțiunea de „taxe și impozite” este reglementată distinct de noțiunea „contribuții sociale” ca fiind componente ale impozitelor și taxelor, fiind enumerate la alin.(1<sup>1</sup>) al respectivului text în timp ce componentele „contribuțiilor sociale” sunt

reglementate prin acte normative diferite și începând doar cu anul 2011 contribuțiile sunt enumerate expres la art.2 alin.(2) din Codul fiscal, dar tot distinct de taxe și impozite. Ca urmare, din coroborarea celor prezentate se deduce că la reîncadrarea unei operațiuni economice în temeiul art.11 din Codul fiscal nu poate fi efectuată în scopul stabilirii de contribuții sociale suplimentare în sarcina unui contribuabil, ci numai în vederea stabilirii de impozite și taxe.

Această interpretare este confirmată și de poziția publică a Ministerului Finanțelor Publice din cuprinsul Normelor de fundamentare a Noului Cod fiscal, înaintat ca Proiect de lege către Parlamentul României la data formulării contestației prin care intenționează revizuirea Codului fiscal în ce privește prevederile art.11 „*în sensul aplicării și în cazul contribuțiilor sociale*”.

Acest caracter distinct al celor două categorii de obligații fiscale rezultă și din prevederile art.7 alin.(1) pct.2.2 din Codul fiscal astfel că, atunci când legiuitorul a înțeles să permită reîncadrarea unei activități economice în vederea stabilirii de contribuții sociale acesta a făcut-o expres, prin includerea în textul legal a posibilității stabilirii contribuțiilor sociale alături de impozitul pe venit.

Or, din moment ce art.11 din Codul fiscal nu a permis și nu permite reîncadrarea unei tranzacții cu scopul de a stabili contribuții sociale, societatea solicită organelor de soluționare a contestației să constate că organele de inspecție fiscală au procedat eronat la stabilirea contribuțiilor sociale.

De asemenea, susține că, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au procedat la reconsiderarea sumei în baza prevederilor art.7 din Codul fiscal nu erau îndreptățite să stabilească obligații suplimentare de natura contribuțiilor sociale și solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru suma de 000 lei reprezentând contribuții sociale și pentru suma de 000 lei reprezentând accesorii aferente.

Contestatară susține că pe baza concluziilor preluate din procesul verbal, organele de inspecție fiscală au aplicat ambele teze ale art.11 din Codul fiscal, una și aceeași tranzacție procedând, pe de o parte la aplicarea tezei conform căreia nu ia în considerare cheltuielile înregistrate de X în baza facturilor emise de Z și, pe de altă parte la aplicarea concomitentă a tezei a doua conform căreia au reîncadrat activitatea expertilor ca fiind activitate dependentă de X și au stabilit cheltuieli de natură salarială și contribuții sociale.

Societatea arată că această aplicare este incorectă deoarece:

Art.11 alin.(1) din Codul fiscal are două teze, respectiv autoritățile fiscale „*pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic*” - TEZA 1, sau „*pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*” - TEZA 2.

Potrivit DEXONLINE conjuncția „sau” are o funcție disjunctivă adică „*Leagă noțiuni sau propoziții care se exclud ca opuse sau contradictorii*”, astfel nu este posibil ca organele de inspecție fiscală să folosească, în același timp, ambele teze ale art.11 alin.(1) din Codul fiscal, putând să aplice doar una dintre cele două teze.



Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să se limiteze doar la anularea efectelor fiscale ale tranzacției fără posibilitatea de a stabili noi consecințe, iar în ce privește reîncadrarea, legiuitorul pornește de la premisa existenței unei tranzacții și implicit a unui scop economic care, urmare a reîncadrării, îl definește și îi stabilește noile consecințe fiscale aferente. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au o abordare contradictorie nefiind posibil să reîncadrezi o tranzacție care nu este luată în considerare pe motiv că nu are scop economic.

Referitor la alegațiile organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că în speță ar exista două tranzacții, respectiv Z - X și Experți – X societatea consideră neîntemeiată divizarea artificială întrucât:

**Relația Experți – X** nu este o tranzacție de sine stătătoare, ci este un efect al prestării de servicii realizate de Z în beneficiul X în baza Contractului de servicii încheiat și pus în executare, deci este o singură tranzacție de prestări servicii care se materializează prin detașarea Experților la X, detașare care a intervenit în baza acordului de voință al părților, ocazie cu care au fost stabilite și condițiile în care operează detașarea: un salariat angajat al unui angajator (cedent) este acceptat la muncă la al doilea angajator (cesionar) pentru că așa s-au înțeles părțile.

Prin Procesul verbal organele de inspecție fiscală nu neagă existența tranzacției X, ci doar rețin că „*situația contractuală nu este esențială pentru stabilirea stării de fapt fiscale*”, iar în raportul de inspecție fiscală se constată că implicarea X a constat „*doar în semnarea a două imputerniciri*” și „*a unui contract*” cu X ignorând esențialul, respectiv că acestea sunt acte juridice în baza cărora s-au născut direct sau indirect toate efectele juridice aferente relației contractuale de muncă X – Experți și, subsecvent, detașarea Experților la X. Similar, pe relația X-Experți, organele de inspecție fiscală au concluzionat că „*activitatea Experților este subordonată, coordonată și dependentă de X, și nu de X*” reținând că pentru toate categoriile de experți „*raportul de muncă dintre Experți, X nu respectă condițiile detașării internaționale*”. Contestatara susține că și prin Procesul verbal nu s-a analizat distinct detașarea de contractul de prestări servicii

În concluzie, societatea argumentează că deși organele de inspecție fiscală au analizat una și aceeași tranzacție acestea au preluat fără nicio justificare concluziile controlului inopinat de separare artificială a acesteia în două tranzacții:

-tranzacția X născută în baza Contractului nr.000/.2008 pe care nu o iau în considerare pe motiv că nu ar avea scop economic,

- tranzacția Experți – X pe care o reîncadrează ca fiind dependentă de X, o asemenea abordare neavând temei legal în art.11 alin.(1) din Codul fiscal, existând o singură tranzacție căreia nu i se pot aplica ambele teze.

**Contestatara susține că nu este de acord cu concluzia organelor de inspecție conform căreia tranzacția nu are scop economic (teza I a art.11 alin.(1) din Codul fiscal), din considerentele:**

Afirmația conform căreia X a fost înființată în Insula X doar cu scopul strict de a se derula contractele de muncă cu Experții nu are semnificația inexistenței unui scop economic atât timp cât nu există nicio interdicție legală ca un agent economic să fie înființat doar pentru derularea unui contract, respectiv să obțină venituri

integral doar din relația contractuală cu un singur co-contractant. Nici potrivit OECD o asemenea relație contractuală exclusivă, nu exclude caracterul de independență economică al prestatorului.

Este lipsită de relevanță afirmația conform căreia „X se află sub controlul total al X” fundamentată pe faptul că este deținută în perioada 2007 – august 2008 exclusiv de către X, iar ulterior împreună cu o altă persoană fizică, având în vedere că nu există niciun text legal care să conducă la concluzia că strict într-o asemenea dependență juridică nu ar exista un scop economic propriu al filialei, în același sens fiind și Comentariile OECD.

De asemenea, afirmația conform căreia unele dintre persoanele de conducere X se află în același timp și în conducerea X nu este relevantă din punctul de vedere al analizei existenței sau inexistenței scopului economic al X întrucât chiar Legea societăților comerciale nr.31/1990 pleacă de la premisa că un asemenea cumul este permis.

Societatea invocă prevederile art.153<sup>16</sup> din Legea societăților comerciale nr.31/1990 care limitează administratorii la un număr de 5 mandate în societăți din România, dar care nu limitează numărul de mandate în societăți din afara României și susține că întrucât în discuție sunt numai două mandate ale aceleiași persoane, aprecierea reținută în fundamentarea lipsei scopului economic nu are temei legal.

Totodată, în ceea ce privește afirmația potrivit căreia activitatea X a fost dependentă de activitatea X și conducerea executivă a fost reprezentată de directori X ce dețineau și calitatea de angajați ai X susține că nu există nicio prevedere legală care să condiționeze independența economică de existența mai multor contracte comerciale, iar comentariile OECD confirmă acest lucru. Mai mult, art.7 din Codul fiscal definește conceptul de „*activitate economică*” fără a exista vreo condiționare a acestei calificări de numărul de contracte încheiate sau facturi emise

De asemenea, contestatara nu este de acord cu concluzia potrivit căreia derularea contractului de prestări servicii de către X prin intermediul procurilor acordate de X ar putea fundamenta concluzia privind lipsa de scop economic al X întrucât nu există nicio interdicție legală ca un agent economic să-și deruleze activitatea prin implicarea altor societăți comerciale cu atât mai puțin când acestea fac parte din același grup.

Totodată, organele de inspecție fiscală concluzionează că societatea avea capacitatea să realizeze toate activitățile pe care le-a contractat cu X, arătând că X avea 000 angajați din București și 000 angajați în Viena fără a se efectua o analiză calitativă, ceea ce denotă netemeinicia constatărilor.

Societatea nu reține nici constatarea potrivit căreia în perioada 2008 – 2012 X conform situațiilor financiare ale X anexate, iar în ceea ce privește profitul de risc aceasta are risc limitat.

**Alte argumente prezentate de societate în susținerea scopului economic al tranzacției X** sunt:

Afirmațiile organelor de inspecție fiscală din procesul verbal referitoare la faptul că inexistența interdicțiilor legale de a înființa o societate cu scopul de a avea un singur contract, de a-și numi angajați în funcții de conducere în structura altei societăți, de a desfășura activitatea prin intermediul altor societăți nu reprezintă argumente care să justifice scopul economic atât timp cât nu explică și de ce ignoră efectele juridice pe care aceste elemente le-au produs or, tocmai efectele juridice care s-au produs subsecvent contractului încheiat cu X semnat de reprezentanții X reprezintă dovada scopului economic al X.

Dacă organele de inspecție fiscală ar fi negat scopul economic al tranzacției dintre X și X nu ar avea drept consecință obligația de plată a unor sume suplimentare cu titlu de impozit, pentru că tranzacția a fost deja impozitată cu cota de 16% aplicată la venitul brut.

Contestatară nu este de acord cu caracterul simplist al afirmațiilor organelor de inspecție fiscală cu privire la comportamentul fiscal, având în vedere că prin calculul și plata taxelor și impozitelor către bugetul de stat nu s-a avut în vedere obținerea de avantaje fiscale ci o eficientizare a mobilității forței de muncă a expatriaților și asigurarea implemetării unitare a practicii internaționale a grupului X

De asemenea, contestatară susține că aplicarea tezei 1 a art.11 alin.(1) din Codul fiscal ar fi fost în situația unei tranzacții fără scop economic doar în cazul în care s-ar fi emis facturi în baza contractului încheiat fără ca experții să desfășoare efectiv activitate în beneficiul X.

În conecință, nu se poate susține că acest contract nu a avut conținut economic atât timp cât însăși organele de inspecție fiscală recunosc efectele și le pun în valoare prin reîncadrarea activităților experților ca fiind dependente X

**Referitor la teza II a art.11 alin.(1) din Codul fiscal**, contestatară susține că detașarea reprezintă o cesiune temporară a contractului de muncă de la un angajator (cedentul X) către un alt angajator (cesionar – X) astfel încât întotdeauna angajatorul cesionar se comportă față de angajatul detașat ca și cum ar fi angajatorul propriu-zis al acestuia fiind normal ca toate atributele muncii angajatului detașat să fie la X, subornata X, coordonată de X și dependentă de X.

Întotdeauna detașarea unui angajat exclude total implicarea angajatorului cedent în coordonarea și dirijarea activității angajatului astfel că nu se poate reține constatarea privind reîncadrarea activității desfășurate de angajații X ca fiind una dependentă de X.

Mai mult, contractul de angajare dintre X și Experți nu era supus legislației muncii din România, ci dreptului din X, conform dispozițiilor dreptului internațional privat or, organele de inspecție fiscală nu au indicat nicio normă de drept internațional care să se opună detașării angajaților X în România. Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un studiu întocmit de o firmă de

consultanță străină din care reiese că relația X este o practică economică obișnuită la nivel internațional.

De asemenea, susține *„faptul că activitățile planificate inițial să fie derulate în plan internațional s-au limitat finalmente în practică doar în Kazakhstan, aceasta nu înseamnă că însăși Societatea nu era îndreptățită să înființeze și să opereze un asemenea centru, care să fie implicat în activitățile necesare asigurării mobilității internaționale a specialiștilor”*.

Societatea nu este de acord nici cu constatarea potrivit căreia *„contractele încheiate între Experți și X nu pot ține loc de decizie a X de detașare internațională la X”*, întrucât, pe de o parte forma și conținutul unui act juridic cu elemente de extraneitate nu pot fi cenzurate de organele de inspecție fiscală or, acestea nu au stabilit că legea Manx este interzisă. O astfel de cerință de validitate a detașării nu se regăsește nici în legea română, iar organele de inspecție fiscală nu au menționat baza legală a acestei afirmații.

Pe de altă parte potrivit principiului libertății contractuale, inexistența unui raport de muncă anterior detașării între X și Experți nu poate constitui motiv pentru a ignora detașarea internațională, iar legislația europeană permitea recrutarea personalului în scopul detașării nefiind necesare, ca și cerința de validitate a detașării internaționale, ca aceștia să lucreze în mod normal la angajatorul care face detașarea.

Totodată, contestatara arată că existența sau inexistența unei relații de detașare nu poate fi dedusă din durata detașării, atât timp cât relația de muncă este guvernată de o lege străină cu privire la care nu s-a făcut dovada că nu ar permite o detașare, precum și faptul că este nerelevantă calificarea naturii relației dintre Experți - X și Experți – X prin invocarea faptului că *„toate contractele de delegare și actele adiționale sunt semnate pentru X de reprezentant”* întrucât orice contract se semnează prin reprezentant, iar organele de inspecție fiscală nu sunt îndreptățite să conteste capacitatea și calitatea diferitelor persoane din cadrul X de a semna contractele de detașare și de a se implica în administrarea Experților, cu atât mai mult cu cât existența calității de mandatar nu este supusă formei scrise ad validitatem.

Societatea susține că nu este relevantă constatarea potrivit căreia nu se poate stabili locul unde au fost emnate contractele dintre Experți și X, relevantă fiind legea aleasă de părți – Legea Manx.

**Referitor la relația X-Experți, contestatara susține că invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor Legii nr.344/2006 în combaterea detașării internaționale realizate de X la X este eronată întrucât nu sunt incidente speței având în vedere că aceasta reglementează exclusiv raporturile de detașare dintre anagajatori din Spațiul Economic European, iar X nu este angajator din UE.** Mai mult, susține că deși X din afara UE deși a achitat în România obligațiile fiscale datorate conform legii române, respectiv impozitul pe venitul persoanelor nerezidente și contribuția individuală de asigurări de sănătate, nu a beneficiat de un tratament mai favorabil așa cum se afirmă la pag.58-59 din Procesul verbal.

Organele de inspecție fiscală nu pot concluziona că încă de la începutul detașării Experții non-UE nu ar fi îndeplinit condițiile detașării internaționale în sensul OUG nr.56/2007 întrucât nu există niciun temei legal care să menționeze stabilirea detașării pe o durată mai mare de un an ar invalida automat o structură de detașare.

Dimpotrivă obținerea unei autorizații de muncă valabile și necontestate din partea Oficiului Român de Imigrări ca lucrători detașați reprezintă proba cea mai elocventă în privința validității detașării, aceasta fiind singura autoritate competentă să analizeze legalitatea stabilirii pe teritoriul României, iar actele emise de această autoritate sunt prezumate a fi legale și opozabile organului fiscal care nu poate să creeze o altă realitate juridică.

În ceea ce privește Experții UE, contestatara susține că nu există nicio limitare legală din perspectiva imigraționistă cu privire la durata detașării, astfel că argumentele organelor de inspecție fiscală potrivit cărora activitatea acestora nu este una specifică detașării internaționale nu se susțin.

**Referitor la relația X – furnizor de servicii fiscale – Experți**, contestatara nu este de acord cu constatarea conform căreia implicarea X în derularea asistenței fiscale necesare Experților pentru a-și îndeplini activitatea, direct sau indirect, reprezintă argument în sensul existenței unei relații de angajare având în vedere că acestea nu iau în considerare circumstanțele, respectiv faptul că X a contractat furnizorul de asistență fiscală pentru toți expatriații detașați și a aplicat același tratament față de toți detașații, indiferent de societatea din grup.

**În ceea ce privește obligația contribuției la sistemul național de protecție socială**, contestatara susține că în ceea ce privește faptul că Experții nu au fost asigurați în sistemul național sau al unui stat membru UE de protecție socială X a achitat contribuții sociale în baza prevederilor legale aplicabile detașării internaționale în perioada 2009 – 2010 și a legislației române care nu indică existența unei potențiale divergențe de opinii în interpretarea acestei legislații dintre contribuabili și autoritățile fiscale.

Legislația în perioada respectivă a fost complexă, deseori în schimbare, fiind incidente în același timp dispoziții de drept internațional privat, dreptul muncii, drept imigraționist și drept fiscal și poate prezenta răspunsuri ale ANAF pe această temă care nu oferă nicio clarificare a speței descrise sau o îndrumare către un alt organ competent.

Cele susținute sunt confirmate de modificarea legislației în anul 2012 când X s-a conformat înregistrându-se fiscal în România și achitând toate obligațiile fiscale.

Contrar celor reținute în raportul de inspecție fiscală în sensul că X a implementat structura de detașare „*acolo unde s-a dorit un raport de muncă mai flexibil și unde nici una dintre părți nu a avut interesul contribuției la un sistem de protecție*” societatea susține că s-a referit la faptul că niciuna dintre părți nu a considerat obligatorie contribuția la sistemul românesc de protecție socială.

**În subsidiar**, societatea contestă nelegalitatea impunerii societății la plata impozitului pe veniturile din salarii și contribuția la asigurările sociale de sănătate și accesoriile aferente în sumă totală de 000 lei și necesitatea stabilirii de obligații fiscale în minus reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de 000 lei achitat în plus și nedatorat în perioada 2009 – 2010.

În susținere, contestatara arată că în situația în care se va considera corectă reîncadrarea activității desfășurată de X în activitate dependentă de X solicită a se avea în vedere faptul că erau deja achitate impozitul pe venitul din salarii, contribuția individuală de sănătate sub forma impozitului pe veniturile din salarii din străinătate și a contribuției individuale la asigurările de sănătate la scadențe, iar X le-a suportat prin refacturarea acestora către X, precum și faptul că impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente achitat în perioada 2009 – 2010 nu era datorat, fiind achitat în plus și deci trebuie emisă decizie de impunere cu semnul minus.

De asemenea, contestatara susține că în perioada 2009 – 2010 X a declarat și achitat pentru angajații detașați la X impozitul pe venitul din salarii din străinătate și contribuția individuală de asigurări de sănătate în sumă de 000 lei astfel că, solicită organului de soluționare a contestației să constate nelegalitatea impunerii societății la plată a acestor obligații fiscale din considerentele:

Organele de inspecție fiscală au ignorat sumele achitate reprezentând impozit pe venitul din salarii din străinătate și contribuția individuală de asigurări de sănătate nerespectând astfel prevederile art.6, 7 și art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sumele stabilite de organele de inspecție fiscală reprezentând impozit pe venitul din salarii fiind identice cu cele declarate și achitate de angajații X, atât ca bază de impozitare, cât și ca procent de impozitare. Astfel, un venit impozabil nu poate fi supus dublei impozitări ci, cel mult reclasificat dar, numai în paralel cu constatarea că suma a fost stinsă, fără a se stabili sume suplimentare și accesorii aferente.

Ca urmare, societatea susține că reîncadrarea activității angajaților X ca fiind una dependentă de X impunea în mod automat și reconsiderarea integrală a tratamentului fiscal inițial aplicat de către aceștia, prin declararea veniturilor ca venituri din străinătate aferente unor activități prestate în România și achitarea impozitului aferent și a contribuțiilor sociale de către X.

Stabilirea unui impozit și a contribuțiilor de sănătate care au fost deja încasate de bugetul de stat contravine flagrant principiului unicității impunerii, în această situație ar exista o singură activitate, un singur venit, dar două impozite care co-există.

Atât timp cât veniturile aferente angajaților X au fost declarate și achitate reîncadrarea acestora nu poate avea loc decât ca urmare a desființării efectelor respectivelor declarații fiscale depuse de angajații X.

De asemenea, contestatara susține că la momentul inspecției fiscale veniturile realizate de angajații X detașați la X erau impozitate și impozitul achitat de X organele de inspecție fiscală trebuiau să emită dispoziție de măsuri care să conducă la modificarea bazei de impunere aferentă veniturilor din salarii în străinătate.

Totodată, susține că organele de inspecție fiscală erau obligate să ia act de stingerea obligațiilor de plată a impozitului pe veniturile din salarii și contribuției individuale de sănătate prin plățile efectuate de X

În concluzie, societatea susține că prin stabilirea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuției individuale de sănătate datorate de angajații X detașați la X în perioada 2009 – 2010 în condițiile în care acestea au fost stinse a avut loc dubla impunere și ca urmare solicită desființarea deciziei de impunere pentru suma de 000 lei și refacerea inspecției fiscale și să se constate nelegalitatea raportului de inspecție fiscală și a procesului verbal.

**Referitor la suma de 000 lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente**, contestatara susține că organele de inspecție fiscală în situația în care constată că persoanele verificate au achitat un quantum mai mare sau mai mic al impozitelor și contribuțiilor decât cel datorat au obligația de stabilire corectă a bazei de impunere și, respectiv a diferențelor de impozite și contribuții datorate la bugetul de stat său declarate și achitate în plus de către contribuabil.

De asemenea, invocă prevederile art.115 alin.(1) lit.k) și art.116 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în baza cărora a calculat și virat impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, iar la reîncadrarea veniturilor organele de inspecție fiscală trebuiau să reanalizeze obiectiv, implicit verificarea legalității plății prin reținere la sursă a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de 000 lei.

Contestatara solicită organului de soluționare a contestației să constate caracterul duplicitar și contradictoriu al poziției organelor de inspecție fiscală în aplicarea art.11 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv au avut în vedere contractul încheiat la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare însă, au concluzionat asupra valabilității contractului și asupra imposibilității reîncadrării atunci când erau obligați să stabilească obligații fiscale în minus, achitate în plus de X

Ca urmare, societatea susține că nu datorează suma de 000 lei achitată cu titlu de impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente pentru perioada 2009 – 2010 și solicită ca organele de inspecție fiscală să emită decizie de impunere cu semnul minus pentru suma de 000 lei.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.000/2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul X în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2015, s-au constatat următoarele:***

Perioada verificată: 01.01.2009 - 31.12.2010.

**În urma unui control inopinat efectuat la solicitarea Curtii de Conturi a României, organele de inspecție fiscală din cadrul X au întocmit Procesul verbal de control inopinat, înregistrat la X sub nr.000/.2015 și la X sub nr.000/2015.**

**Referitor la relația X,** prin procesul verbal s-au constatat următoarele:

- înregistrarea companiei X în Insula X a fost făcută strict cu scopul ca prin această companie să fie derulate contractele de muncă cu Expertii care au prestat munca pentru X;

- în X, utilizarea forței de muncă a Expertilor, acolo unde s-a dorit un raport de muncă mai flexibil și unde nici una din părți nu a avut interesul contribuției în vreun sistem de protecție socială (după cum au afirmat reprezentanții X), a fost utilizat următorul model:

- contractele au fost încheiate între Expertii și compania din Insula X fiind prevăzut în contracte faptul că acestea sunt guvernate de Legea Manx;

- administrarea acestor contracte, atât din punct de vedere al resurselor umane cât și al evidenței financiar-contabile și fiscale, a fost realizată de către societăți din grup. De menționat este și faptul că grupul X mai deține participatii în alte două societăți în Insula X, respectiv X, societăți utilizate pentru derularea de contracte în baza cărora societățile din grupul X să beneficieze de prestații în munca ale unor experți în petrol și gaze:

- X se află sub controlul total al X, așa cum rezultă din următoarele:

- de la înființarea X (000/2007) până la data de 000/2008 X a fost unic acționar al X. În perioada 000/2008 – prezent X a fost deținută (cu cote de câte 50% din capitalul social) de două persoane române, una juridică – X, și una fizică – X, persoana fizică fiind angajată a celei juridice într-o funcție de conducere (până la data de 000/.2009);

- la data numirii lui X în funcția de Director X acesta făcea parte din conducerea executivă a acționarului unic al X structura organizatorică ce manifestă acordul de voință al unicului acționar al X în cadrul adunărilor generale ale X (în calitate de membru al Directoratului X responsabil cu activitatea de explorare și producție);

- Directorii companiei X care au semnat contractul 000/2008 și actele adiționale la acesta, pe perioada exercitării funcției de Director al companiei X au fost rezidenți fiscali în România și au fost angajați în X, ocupând funcții de conducere;

- în perioada verificată, conform notelor la situațiile financiare ale companiei X, activitatea acesteia a fost dependentă de activitatea companiei X întrucât veniturile realizate de X sunt doar din facturile emise către X, și conducerea executivă a companiei X a fost reprezentată de Directorii X ce dețineau calitatea de angajați X;

- toate cunoștințele și experiența necesare realizării prestării prevăzute în contractul nr.000/.2008 aparțin altor persoane decât celei care a intrat în relația contractuală cu X. Deși în adunarea Consiliului Executiv al X din 2007 s-a indicat



ca motivatie a infiintarii X in Insula X „*necesitatea unei eficiente administrari a expatriatilor*”, implicarea X in administrarea Expertilor a constat in semnarea a doua imputerniciri in octombrie 2007 date companiei X si a unui contract de servicii financiar – contabile si de administrare resurse umane, in martie 2012, cu aceeaasi companie, respectiv X

Din explicațiile reprezentanților X date in Nota Explicativa reiese ca „*X a fost un centru de servicii care a deservit exclusiv X si care si-a desfasurat activitatea prin intermediul a doua entitati juridice: X (societate inregistrata sub numarul X) si X prin departamentul X. Atat in X, cat si in X a existat cate un Serviciu Expatriati, cu activitati complementare. ... Mentionam ca structura X cu 000 de angajati in Bucuresti la care faceti referire a functionat ca departament in cadrul X*”

Pe site-ul grupului X (la adresa X se regaseste o prezentare a companiei X, pagina 7) din care reiese ca la sfarsitul anului 2012 X avea 000 de angajati in Bucuresti si 000 de angajati in Viena. In baza celor mai sus precizate organele de inspectie fiscala au apreciat că X insasi avea capacitatea sa realizeze toate activitatile pe care le-a contractat cu X si care l-a randul ei a dat doua imputerniciri si a incheiat un contract pentru realizarea acestor activitati de catre X

- din prevederile contractuale, explicatiile reprezentantilor X, precum si din constatarile inspectiei fiscale referitoare la derularea contractului nr.000/2008 rezulta ca societatii X nu ii sunt atribuite riscuri;

- profitabilitatea neta a companiei X din activitatea curenta in perioada 2008 – 2012, calculata ca raport intre rezultatul din exploatare si cheltuielile de exploatarea este de -0.08%, ceea ce, coroborat cu cele de mai sus, conduce la concluzia ca aceasta companie nu are un scop in sine.

#### **Referitor la Relatia X – Experti:**

- obiectul contractelor incheiate intre Experti si X nu este de angajare la X urmata de detasare la X, ci este de prestatie de munca la X, subordonata X, coordonata de X si dependenta de X La incetarea raporturilor de munca ale Expertilor cu X inceteaza contractele incheiate intre Experti si X. Raporturile de munca nascute din aceste contracte nu sunt utilizate in mod normal in cadrul unor practici economice obisnuite;

- contractele incheiate intre Experti si X nu pot tine loc de decizie a X de detasare internationala la X;

- desi conform contractului, tara de origine este considerata Insula X potrivit prevederilor contractuale referitoare la “Punctul de origine” (domiciliul Angajatului), precum si celor referitoare la “*Expatriere si repatriere si Cont bilete*” unde se mentioneaza “*zboruri spre casa*” si se face trimitere la ruta dintre punctul de origine (domiciliul Angajatului) si Bucuresti, si nu la ruta dintre tara de origine (Insula X) si Bucuresti – in contractele incheiate intre Expertii romani si X aceasta clauza lipseste, “*Punctul de origine*” fiind evident in Romania; din documentele si informatiile analizate de organele de inspectie fiscala a reiesit ca Expertii (Angajatii) nu au nici o legatura cu Insula X, centrul intereselor vitale ale acestora fiind:

-pentru Expertii UE si Expertii non UE statul (tara) indicata in contractul incheiat cu X in clauza „Punctul de origine”;

- pentru Expertii romani – Romania;

- toate contractele de delegare si actele aditionale sunt semnate pentru X prin reprezentant;

- nu se poate stabili locul semnarii contractelor dintre Experti si X prin reprezentant, prin urmare, nu se poate stabili in ce masura este aplicabila acestor contracte legea din Insula X – desi in contract se prevede ca este guvernata de aceasta lege, mai ales avand in vedere ca Expertii nu au nici o legatura cu Insula X, iar X a actionat prin reprezentanti din Austria.

#### **Referitor la Relatia X – Experti:**

-activitatea Expertilor este subordonata, coordonata si dependenta de X si nu de X;

-raportul de munca dintre Expertii UE, X si X nu respecta conditiile detasarii internationale.

**Referitor la Relatia X – furnizor de servicii fiscale – Experti**, asistenta fiscala acordata Expertilor a fost responsabilitatea societatii X, fiind indeplinita de X si/sau furnizorul de servicii fiscale, X substituindu-se companiei X nu doar in desemnarea, contractarea si suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci si in derularea contractului de furnizare de asistenta fiscala Expertilor, X neavand niciun drept si nicio obligatie corelativa in aceasta relatie contractuala.

#### **Referitor la obligatia contribuirii la sistemul national de protectie sociala:**

- Expertii romani nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala;

- Expertii UE nu au fost asigurati in sistemul de protectie sociala al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European;

- Expertii non UE, pe perioada in care au fost considerati de X detasati si au prestat munca la X în baza autorizatiei de munca pentru lucratori detasati, nu au fost asigurati in sistemul national de protectia sociala;

- In perioada in care Expertii non UE au prestat munca la X in baza autorizatiei de munca pentru lucratori permanenti, pentru acestia s-au calculat contributiile la sistemul national de protectie sociala la nivelul remuneratiei prevazuta in contractul de munca incheiat cu X, remuneratie mai mica decat cea acordata efectiv. Din explicatiile transmise de reprezentantii X rezulta ca „*la stabilirea sumei platite pe contractul de munca local s-a avut in vedere indeplinirea cerintelor minime prevazute de lege*”.

#### **Referitor la implicarea companiei X in procesele generale de resurse umane referitoare la Experti:**

-X a fost responsabila pentru evaluarea performantei, cresteri salariale, planificarea carierei;

- Conform documentatiei depusa de X la autoritatile competente in vederea obtinerii autorizatiilor de munca pentru lucratori permanenti pentru Expertii non UE, X s-a ocupat de intreg procesul de recrutarea a acestor Experti prin publicarea intr-un cotidian de larga circulatie a posturilor vacante, realizarea selectiei

confirmata prin întocmirea proceselor verbale de selecție și finalizarea procesului de selecție prin transmiterea ofertelor de angajare. Chiar și în aceste condiții X a continuat să suporte, în baza facturilor emise de X, costurile aferente contractelor încheiate între acești Experti și X după momentul în care aceștia au dobândit calitatea de angajați X.

Față de cele constatate prin procesul verbal, organele de inspecție fiscală nu iau în considerare tranzacția dintre X și X în baza contractului 000/.2008 aceasta neavând un scop economic și reîncadrează activitatea Expertilor ca fiind activitate dependentă de X, în baza art.11 alin (1) și art.55 alin.(2) litk) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.67 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Față de cele constatate prin Procesul Verbal înregistrat la X. sub nr. 000/.2015 și la X sub nr.000/.2015, inspecția fiscală nu ia în considerare cheltuielile înregistrate de X în contul 628 "*Cheltuieli cu servicii prestate de terți*", în perioada ianuarie 2009 –decembrie 2010, în baza facturilor emise de X în sumă totală de 000 lei, defalcate pe ani astfel:

- la anul 2009 în sumă de 000 lei;
- la anul 2010 în sumă de 000 lei.

Totodată, inspecția fiscală nu a luat în considerare considerarea operațiunilor reprezentând costurile suportate direct de X, în cadrul tranzacției cu X, reprezentând taxe școlare, servicii medicale, asigurări de risc, pentru personalul cu contract local, considerate de către X cheltuieli deductibile fiscal. Valoarea totală a acestor cheltuieli în perioada ianuarie 2009 – decembrie 2010 este în sumă de 000 lei, din care: 000 lei pe anul 2009 și 000 lei pe anul 2010. **Aceste sume au reîntregit baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente, fiind deductibile la calculul profitului impozabil.**

**Urmarea reîncadrării activității Expertilor, așa cum sunt aceștia definiți în Procesul Verbal, în activitate dependentă de X, sunt recunoscute ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2010, cheltuielile în sumă de 000 lei reprezentând venituri de natură salarială și cheltuieli în sumă de 000 lei reprezentând contribuții sociale, astfel:**

- An 2009 – Cheltuieli reprezentând venituri de natură salarială în sumă de 000 lei;
- An 2009 – Cheltuieli reprezentând contribuții sociale în sumă de 000 lei;
- An 2010 - Cheltuieli reprezentând venituri de natură salarială în sumă de 000 lei;
- An 2010 - Cheltuieli reprezentând contribuții sociale în sumă de 000 lei.

Așa cum s-a prezentat mai sus în baza art.11 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea activității Expertilor cuprinși în facturile emise de X către X ca fiind activitate dependentă de X, încadrând veniturile realizate de acesta în venituri de natură salarială.

Pe cale de consecință, a fost calculată diferență suplimentară în suma totală de **000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și cele asimilate salariilor**, astfel:

- pentru anul 2009 – diferență suplimentară în sumă 000 lei;
- pentru anul 2010 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

Totodată, au fost calculate **accesorii constând în majorări și penalități de întârziere** calculate până la data de 000/2015, astfel:

- pentru anul 2009 – majorări de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei;
- pentru anul 2010 - majorări de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

Prin urmare, X. datorează la bugetul general consolidat următoarele sume:

- debit – impozit pe venitul din salarii și asimilate salariilor 000 lei;
- majorări de întârziere 000 lei
- penalități de întârziere 000lei

De asemenea, conform reîncadrării efectuate în baza art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a activității Expertilor cuprinși în facturile emise de X către X ca fiind activitate dependentă de X veniturile realizate de aceștia au fost încadrate ca venituri de natură salarială.

Pe cale de consecință, au fost calculate diferențe suplimentare pentru următoarele contribuții sociale.

**Contribuție de asigurări sociale de stat datorată de angajator**, în baza art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, în suma de **000 lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuție de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorată de angajator** în baza art.85 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, în suma de **000lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuție de asigurări pentru somaj datorată de angajator** în baza art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în suma de 000 lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale datorată de angajator** în baza art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, în suma de 000 lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator**, în baza art.258 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în suma de **000 lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice** în baza art.4 alin.2(2) din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, în suma de 000 lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuție de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați**, în baza art.23 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, în suma de **000 lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați** în baza art.27 alin.(1) lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în suma de **000 lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați**, în baza art.257 alin.(2) lit.a) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în suma de **000 lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Varsaminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate** în baza art.78 alin.(2) din Legea nr.448/2006 privind protecția și

promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, în suma de **000 lei** și accesorii aferente constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

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

**Referitor la suma de 000 lei, reprezentând:**

- 000 lei impozit pe venitul din salarii;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- 000 lei CAS Angajator;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- 000 lei CAS angajat;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- 000 lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- 000 lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei CASS angajator;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;

000 lei CASS angajat;

- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- 000 lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- .000 lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează diferența de impozit pe veniturile din salarii și de contribuții sociale aferente sumelor plătite persoanelor detașate internațional de către X la societatea din România X în condițiile în care din analiza documentelor prezentate, a informațiilor obținute din străinătate și a actelor normative incidente nu a rezultat o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 2009-2010.

**În fapt**, în urma unui control inopinat efectuat la solicitarea Curtii de Conturi a României organele de inspecție fiscală din cadrul X au întocmit Procesul verbal de control inopinat, înregistrat la X sub nr.000/.2015 și la X sub nr.000/.2015.

Din constatările efectuate a rezultat:

**Relatia contractuală dintre X și X** este stabilită în cadrul contractului 000/2008 și a actelor adiționale la acesta, din care reiese că:

-partile din contract sunt **X, înregistrată în Insula X**, cod de înregistrare 000, reprezentată de în calitate de Directori, denumită în contract "*Prestatorul*" și X reprezentată de X în calitate de Director Financiar și X în calitate de Director Finante și Control, denumită în contract "*Beneficiarul*";

- din contract reiese ca **obiectul** este ca: „*Prestatorul va presta în permanentă Serviciile descrise în Anexa 1 a acestui Contract iar beneficiarul va remunera Prestatorul pentru aceste Servicii conform art. 3.1 din acest Contract. Numarul angajatilor Prestatorului care este necesar sa fie implicați în prestarea fiecarui Serviciu și numarul de ore lunare necesare pentru prestarea acestor Servicii vor fi stabilite din timp prin acordul Partilor*”;

-cu privire la „*compensatie și plata*” în contract se precizează ca Beneficiarul va plăti Prestatorului **costul real privind activitatea angajatilor Prestatorului plus un adaos comercial de 22%**. De asemenea, se precizează ca „*Fiecare Parte va*

suporta taxele aplicabile platii pe care este obligata sa le plateasca in conformitate cu legislatia aplicabila in vigoare”;

- referitor la „evidentele si documentarea costurilor” prin contract se prevede ca:

**„Prestatorul va mentine registre si evidente contabile reale si corecte cu detaliile necesare pentru identificarea Serviciilor prestate si a numarului de persoane care au lucrat pentru prestarea serviciilor respective si va da Beneficiarului posibilitatea de a inspecta oricand aceste registre si evidente dupa notificarea rezonabila de catre Prestator si pentru a permite emiterea unor facturi corespunzatoare”;**

**„Aceste evidente si documente vor fi disponibile pentru Beneficiar si vor fi puse la dispozitia acestuia la cererea sa”.**

- termenul de valabilitate stabilit prin contract este 2 octombrie 2007 – 31 decembrie 2010.

In derularea contractului 000/2008 sunt implicate urmatoarele parti:

- **X**, in calitate de parte a contractului 000/2008 ce “are personal disponibil cu experienta corespunzatoare”;

- **X**, in calitate de parte a contractului 000/.2008, beneficiar al muncii prestata de Experti;

- **Expertii in petrol si gaze** (numiti Experti) care, in functie de statul de origine se impart in:

- experti originari din Romania (numiti in prezentul Experti romani);

- experti originari din state membre ale Uniunii Europene sau ale Spatiului Economic European, mai putin Romania (numiti in prezentul Experti UE);

- experti originari din state nemembre ale Uniunii Europene sau ale Spatiului Economic European (numiti in prezentul Experti non UE); **raportul de munca al Expertilor romani si al Expertilor UE este prevazut in contractul de munca incheiat cu X, iar pentru Expertii non UE raportul de munca este prevazut, atat in contractul de munca incheiat cu X cat si in contractul local de munca incheiat cu X;**

- **Furnizorul de servicii fiscale**, care, in principal, acorda asistenta fiscala Expertilor pentru o conformare fiscala corecta a acestora. In perioada verificata furnizorii de servicii fiscale au fost:

-X, pentru perioada octombrie 2007 – decembrie 2008;

- X pentru perioada ianuarie 2009 – decembrie 2012.

#### **Referitor la relatia X – X:**

- in data 2014 s-a prezentat extras din minuta nr.000/.2007 a intrunirii Consiliului Executiv al X prin care se aproba infiintarea unei companii pentru expatriati in Insula X din acest document reiese ca aceasta decizie este fundamentata de nevoia de a angaja temporar expatriati si de faptul ca este preferabil sa se aplice modelul deja utilizat de Xcare in trecut a infiintat o companie in Insula X ce angajeaza specialisti expatriati;

- **implicarea X in administrarea expatriatilor a constat in semnarea unui contract de servicii de contabilitate si administrare de resurse umane**



(semnat de Directori X care ocupau si functii de conducere in X, contract in vigoare incepand cu ianuarie 2012) **si a doua imputerniciri date societatii X** – companie austriaca din grupul X, numita in prezentul X – imputerniciri in baza careia X (societate-mama a companiilor X X, numita in prezentul X) s-au ocupat de administrarea Expertilor care au incheiat contract cu X. Acest fapt este confirmat de X si X printr-un material furnizat echipei de inspectie fiscala in data de 000/2014. Împuternicirea prezentata in confirmarea scrisa a companiilor X si X, in baza careia aceste companii sustin ca au avut calitatea de a reprezenta X in relatia cu Expertii este semnata de Directorii XXX ultimii doi avand si calitatea de angajati X la momentul semnarii acestei imputerniciri; aceasta imputernicire data de X pentru a fi reprezentata in relatia cu Expertii a fost furnizata echipei de inspectie fiscala si ca anexa la o nota explicativa si ca anexa la materialul prin care X si X explica in ce baza X s-a substituit societatii X actionand ca reprezentant al lui X in relatia cu Expertii purtand doar semnaturile Directorilor XX, angajati X la momentul semnarii acesteia;

- in data de 000/2014 s-a prezentat copia Actului Constitutiv al societatii comerciale “X” – actualizare aprilie 2007 – din care reiese că la Articolul 3, paragraful 2, este prevazut ca, la data luarii deciziei de infiintare a X, “*Societatea comerciala poate infiinta sucursale, agentii, reprezentante sau alte asemenea unitati fara personalitate, precum si filiale organizate ca persoane juridice distincte, in Romania sau in strainatate, in conditiile legii, in baza hotararii Directoratului.*”;
- in data de 00/2014 s-a prezentat copia dupa extrasul nr.000/.2012 de la Oficiul National al Registrului Comertului din care rezultă persoanele responsabile;
- in data de 000/2014 se prezintă o copie a certificatului de inregistrare al companiei X in Registrul Companiilor din Insula X din care reiese ca X a fost infiintata in baza legii “*Companies Act 2006*” si inregistrata in data de 28 septembrie 2007.

Din aspectele prezentate mai sus, rezultă:

- inregistrarea companiei X in Insula X a fost facuta strict cu scopul ca prin aceasta companie sa fie derulate contractele de munca cu Expertii care au prestat munca pentru X;
- scopul angajarii acestor Experti prin X (inregistrata in Insula X) a fost existenta unor raporturi de munca (intre experti si X) mai flexibile decat cele guvernate de legea romana. Totodata, reprezentantii X au mai afirmat ca s-a apelat la acest model de utilizare de forta de munca atunci cand niciuna dintre parti nu a avut interesul contribuirii la un sistem de protectie sociala.

De asemenea, sintetizand informatiile din documentele prezentate, evolutia actionariatului X de la infiintare si pana in prezent este urmatoarea:

- compania se infiinteaza in 000/ 2007 avand ca prim si unic actionar pe X, detinand 000 actiune in valoare nominala de 000 GBP;
- in ziua infintarii 000/ 2007, X isi cesioneaza (000 actiune in valoare nominala de 000 GBP) societatii X; astfel, **in perioada 000/ 2007 – 000/ 2008 X este unic actionar** al X;

- la data de 000/ 2008, prin decizia actionarului unic X in capitalul social al Xse emite o noua actiune la valoarea nominala de 1 GBP. X renunta la dreptul de preemtiune si se distribuie aceasta actiune doamnei X, cetatean roman. Astfel, **in perioada 000/ 2008 – prezent, X a fost detinuta de doua persoane romane**, una juridica – X si una fizica – X, fiecare detinand o cota de 50% din capitalul social al X. Xa intocmit si depus pentru X declaratia D210 FF1 pentru perioada 2007 – 2009 si declaratia D210 FF2 pentru anul 2010, conform extras din fisa de “*Venituri persoane fizice*” generata din sistemul FISCNET din informatiile furnizate de reprezentantii X reiesind ca X a fost angajata la X in perioada .2007 –.2009, ocupand functia de Director Directia Audit Intern in perioada 2007 –2009, iar in perioada 2009 –2009 functia de Director Departament Audit Intern. Pentru anul 2010 reprezentantii X au precizat ca X nu mai avea calitatea de angajat la X, in declaratia D210 FF2 fiind declarat un bonus aferent anului 2009 si acordat in anul 2010.

In data de 000/.2014 reprezentantii X precizează, prin e-mail, urmatoarele

*“manifestarea acordului de vointa al companiei cu privire la societatile in care are calitatea de actionar:*

*-In cazul societatilor administrate in sistem dualist conducerea executiva a societatii administrate in sistem dualist revine directoratului, numit de catre consiliul de supraveghere acestia din urma fiind numiti de catre adunarea generala.*

*- Directoratul manifesta acordul de vointa al companiei in cadrul adunarilor generale in care societatea are calitatea de asociat/actionar.”*

**Cu privire la conducerea societatii X in perioada 2008 – 2012 reprezentantii X au furnizat urmatoarele:**

- in data de 000/2014 din extrasul din minuta nr.000/.2007 a adunarii Consiliului Executiv al X prin care se aproba numirea in functia de director al companiei X a lui XXX.

- in data de 2014, minuta adunarii Consiliului Directorilor X din data de 2007 prin care se ia act de demisia X din functia de director al companiei X si, atat fostii directori X si X cat si X si X, sunt numiti in Consiliul Directorilor companiei X. La data numirii lui X in Consiliul Directorilor companiei XL, conform extrasului nr.000/.2012 de la Oficiul National al Registrului Comertului, acesta facea parte din conducerea X avand puteri de membru al Directoratului pentru Exploatare si Productie Romania, iar la data de.2008 in Registrul Comertului a fost inregistrata o corectie a mentiunii facuta in data de 2007 in urma careia este inregistrat ca fiind membru in Directoratul ; astfel, X , la data numirii in functia de Director X , in calitatea lui de membru al Directoratului X , facea parte din conducerea executiva a actionarului unic al X, structura organizatorica ce manifesta acordul de vointa al unicului actionar al X in cadrul adunarilor generale ale X;

- in data de 2014, decizia asociatului unic X din data de 2007, prin Directorul X– in calitatea detinuta in X de membru al Consilului Executiv Explorare si Productie Romania – si X – in calitatea detinuta in X de Director al diviziei Financiar & Servicii – de actualizare a actului constitutiv al companiei X

- in data de 2014, actul constitutiv al companiei X actualizat la data de 2007, atat in aceasta versiune de act constitutiv, cat si in cea precedenta, la articolul 15.1 se prevede ca directorii companiei X sunt numiti prin decizia actionarilor;
- in data de 2014, extras din minuta nr. 000/2010 a adunarii Consiliului Executiv al X prin care se aproba numirea in functia de director al companiei X a lui X, inlocuindu-l astfel pe X, incepand cu 2011;
- in data de X2014, extras din minuta nr. 000/2011 a adunarii Consiliului Executiv al X prin care se aproba numirea in functia de director al companiei X a lui X, inlocuindu-l astfel pe X, reinnoirea mandatului de director al companiei X a lui X si numirea acestuia in functia de Presedinte al Consiliului Directorilor companiei X;
- in data de X2014, decizia Directorilor X din X2011 de numirea lui X in functia de Presedinte al Consiliului Directorilor companiei X;
- in data de X2014, Registrul Directorilor X din care rezulta ca directorii X de la infiintare pana in prezent au fost:

-X – in perioada 01.10.2007 – 26.02.2009, cu rezidenta declarata X

- X – in perioada 21.04.2009 – 01.01.2011, cu rezidenta eclarata in X

În vederea analizei tranzactiilor dintre X si X si a clarificarii modului de derulare a contractului dintre cele doua parti, in luna mai a anului 2013, echipa de inspectie fiscala a achizitionat online de pe pagina oficiala de internet a Registrului Companiilor din Insula X documente depuse de X – declaratii anuale, furnizate ulterior de autoritatile din Insula X si actul constitutiv al X actualizat la 25 octombrie, furnizat ulterior si de X. Din analiza acestor declaratii anuale a rezultat ca Directorii X care au semnat contractul cu X si-au declarat la autoritatile din Insula X rezidenta in Romania.

In vederea analizei scopului pentru care compania a fost infiintata, echipa de inspectie fiscala a solicitat reprezentantilor X situatiile financiare (si notele la situatiile financiare) intocmite de X in perioada 2008 – 2012, iar din analiza acestora coroborat cu evidenta contabila a X cu informatiile furnizate de furnizorii de servicii fiscale X precum si cu raspunsurile din Nota explicativa data de reprezentantii X (inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala –sub nr. 000/2014) a rezultat:

-in perioada 2008 – 2012, peste 99% din veniturile X sunt realizate in baza contractului 000/2008 incheiat cu X;

- pentru anii in care X a intocmit note la situatiile financiare, respectiv 2010, 2011 si 2012, **se arata explicit ca veniturile totale ale companiei X sunt cele realizate din tranzactiile cu X.**

- profitabilitatea neta a companiei X din activitatea curenta in perioada 2008 – 2012, calculata ca raport intre rezultatul din exploatare si cheltuielile de exploatarea este de -0.08%, ceea ce conduce la concluzia ca aceasta companie nu are un scop in sine;

- numar mediu salariati X conform notelor la situatiile financiare si a informatiilor furnizate de reprezentantii X in perioada 2008 – 2012, comparativ cu numarul mediu anual de Experti care au prestat munca la X (medie simpla ponderata) este dat de Expertii care sunt in totalitate angrenati in activitatea X;

-situatiile financiare ale X si notele la acestea au fost semnate de directori X care la momentul semnarii acestora detineau si calitatea de angajati X cu functii de conducere in X, iar din notele la situatiile financiare – acolo unde au fost prezentate – reiese ca reprezentarea conducerii executive a companiei X a fost asigurata de directori X care detineau si calitatea de angajati X cu functii de conducere in X.

Sintetizand, in perioada 2008 – 2012, **activitatea companiei X a fost dependenta de activitatea companiei X si conducerea executiva a companiei X a fost reprezentata de Directori Xce detineau calitatea de angajati X.**

In vederea clarificarii modului de derulare a contractului 000/2008, echipa de inspectie fiscala a solicitat informatii in cadrul unei note explicative din care rezultă:

*“X a tinut contabilitatea primara a X pana la sfarsitul anului 2011, iar incepand cu anul 2012 a subcontractat aceasta activitate catre X – departamentul Global Solutions.”*

-la întrebarea *“Cum se suprapune relatia X cu X si cu X, Serviciul Expatriati pe prevederile Ghidului pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali, Ghidului Fiscal pentru Angajatii Internationali, precum si ale contractului nr. X Pentru servicii de consultanta cu privire la angajatii detasati (incheiat intre X si X si valabil in perioada 2009 – 2012)?”* și *“cine sunt aceste entitati juridice (Xsi X X, Serviciul Expatriati) sau caror entitati juridice apartin, si serviciile prestate de acestea pe relatia X nascuta din contractul 000/.2008, indicand totodata pentru fiecare dintre acestea locul (tara/statul) in care a fost prestat serviciul.”*, răspunsul a fost:

*“Pe perioada supusa controlului, X a fost un centru de servicii care a deservit exclusiv grupul X si care si-a desfasurat activitatea prin intermediul a doua entitati juridice: X (societate inregistrata sub numarul 000 in Austria) si X prin departamentul X. Atat in X, cat si in X a existat cate un Serviciu Expatriati, cu activitati complementare.*

**X a fost imputernicit de catre Xsa incheie contracte in numele si pentru X in ceea ce priveste angajarea de personal – a se vedea documentul atasat prezentei.**

*Mentionam ca structura X cu 000 de angajati in Bucuresti la care faceti referire a functionat ca departament in cadrul X.”*, de unde reiese ca **administrarea Expertilor in numele si pentru X a fost realizata prin departamentul din cadrul X pe teritoriul Romaniei.**

**Pentru a analiza relatia X– X – X**, în data de X.2014 reprezentantii X au prezentat prin e-mail, atat in limba engleza cat si traducerea in limba romana, o adresa numita „Confirmare” prin care X (actionar majoritar in X, detinand 51.011% din capitalul social al X) si X explica relatia dintre X si X

„Subscrisele, X si X, confirmam prin prezenta urmatoarele:

1. ***In baza procurii din data de 1 octombrie 2007 (atasata prezentului document sub forma Anexei 1) X a imputernicit X ” sa incheie in numele sau si pentru aceste tranzactii legale cu privire la expatriati si sa actioneze in numele sau,***

*in special sa semneze acorduri si contracte.” Mai mult, X avea dreptul in mod expres sa acorde procuri catre terti.*

2. *Pe baza unei alte procuri din data de 1 octombrie 2007 (atasata prezentului document sub forma Anexei 2X a imputernicit X ”sa deschida si sa opereze in numele sau si pentru aceasta un cont bancar la o banca austriaca cu reputatie buna din Viena, Austria, incluzând, dar fara a se limita la: (i) semnarea oricaror documente necesare in acest sens; si (ii) depunerea la banca a dispozitiilor cu privire la orice tranzactii bancare”. In plus, X avea dreptul in mod expres sa acorde procuri catre terti.*

3. *Pe baza procurilor sus-mentionate, X a incheiat si a semnat acorduri si contracte pentru si in numele X. Aceste activitati au fost realizate de diverse departamente din cadrul X (Servicii pentru Expatriati/Administratie, Trezorerie, Contabilitate).*

4. *Dupa o perioada de tranzitie din al doilea semestru al anului 2009 si incepând cu data de 1 ianuarie 2010 s-a incheiat un contract amplu de servicii de management intre X (in calitate de furnizor) si X. (in calitate de beneficiar). De asemenea, s-a incheiat un contract amplu de servicii de management intre X (in calitate de furnizor) si X (in calitate de beneficiar). In cadrul acestui din urma contract, X., in calitate de furnizor, a acceptat ca serviciile furnizate beneficiarului sa poata fi furnizate in ultima instanta si altor membri din cadrul grupului X(respectiv catre alte ”companii in care X detine in mod direct sau indirect peste 50% din actiuni si in toate companiile in cadrul carora aceste companii detin la rândul lor peste 50% din actiuni (in mod direct sau indirect)”*

5. *In plus, intre X (in calitate de furnizor) si X(in calitate de beneficiari) s-a incheiat un contract de servicii de management si pentru anumite activitati de Resurse Umane, care a intrat in vigoare incepând cu data de 1 ianuarie 2010. In anexa 1 la acest contract de servicii de management X este numita de asemenea in calitate de beneficiar potential.*

6. *In contextul descris mai sus, serviciile au fost furnizate in perioada 2007 – 2012.”*

Din cele de mai sus reiese că **Xa actionat ca reprezentant al X in semnarea contractelor** (si a actelor aditionale la acestea) **dintre experti si X** incepand cu ianuarie 2011, calitatea de reprezentant al X fiind sustinuta in baza aceleiasi procuri data de X lui X, precum și faptul că platile facute de X catre X in baza contractului nr.000/2008 au fost efectuate in contul deschis si operat de X la o banca austriaca in baza procurii mentionata și in baza contractului dintre X (in calitate de prestator) si X (in calitate de beneficiar), in vigoare din ianuarie 2010 X a intocmit acte aditionale la contractele dintre experti si X.

Cu privire la modul de realizare a obiectului contractului s-a constatat:

- în contractul initial obiectul contractului este prevazut a fi detaliat in Anexa 1 la acesta, **anexa care nu a fost pusa la dispozitia inspectiei fiscale motivat de faptul ca X nu detine acest document.** Prin actul aditional 000/.2008 se stabileste ca „Prestatorul va presta in mod continuu servicii de consultanta legate de explorare si productie”;

- prin adresa inregistrata la societate sub numarul 000/2013, X face urmatoarele precizari: ***“in practica, desi numit contract de consultanta, acest contract a fost derulat de parti ca un contract de punere la dispozitie de personal specializat”***;

- din prevederile contractuale, explicatiile reprezentantilor X, precum si din constatarile inspectiei fiscale referitoare la derularea contractului 000/2008 rezulta ca societatii X nu ii sunt atribuite riscuri.

Avand in vedere cele de mai sus, pentru

**a) Relatia X – X**, situatia contractuala nu este esentiala pentru stabilirea starii de fapt fiscala intrucat:

- inregistrarea companiei X in Insula X a fost efectuată strict cu scopul ca prin aceasta companie sa fie derulate contractele de munca cu Expertii care au prestat munca pentru X, scopul angajarii acestor Experti prin X (inregistrata in Insula X) a fost existenta unor raporturi de munca (intre Experti si X) mai flexibile decat cele guvernate de legea romana;

- X se afla sub controlul total al X

- conform notelor la situatiile financiare ale companiei X activitatea acesteia a fost dependenta de activitatea companiei X intrucat veniturile realizate de X sunt doar din facturile emise catre X si conducerea executiva a companiei X a fost reprezentata de Directori X ce detineau calitatea de angajati X;

- toate cunostintele si experienta necesare realizarii prestarii prevazuta in contractul 000/2008 apartin altor persoane decat celei care a intrat in relatia contractuala cu X. Desi in adunarea Consiliului Executiv al X din 2007 s-a indicat ca motivatie a infiintarii X in Insula X *„necesitatea unei eficiente administrari a expatriatilor”*, implicarea X in administrarea Expertilor a constat in semnarea a doua imputerniciri in octombrie 2007 si a unui contract de servicii financiar – contabile si de administrare resurse umane in martie 2012.

- din prevederile contractuale, explicatiile reprezentantilor X, precum si din constatarile inspectiei fiscale referitoare la derularea contractului 000/.2008 rezulta ca societatii X nu ii sunt atribuite riscuri;

- profitabilitatea neta a companiei X din activitatea curenta in perioada 2008 – 2012, calculata ca raport intre rezultatul din exploatare si cheltuielile de exploatarea este de -0.08%, ceea ce, coroborat cu cele de mai sus, conduce la concluzia ca aceasta companie nu are un scop in sine.

**b) Pentru relatia X – Experti**, în urma solicitării, prin adresa inregistrata la societate sub numarul 000/2013, a prezentării, pentru anii 2008, 2011 si 2012, a contractelor de delegare ale Expertilor detasati la X, precum si documentele din care sa reiasa inregistrarea in evidenta contabila si justificarea acestor inregistrari cu privire la rambursarea direct de catre X a costurilor si cheltuielilor suportate de Expertii care au prestat munca la X, la data de 2013 s-a prezentat, in format electronic pe suport CD, contracte de munca incheiate intre Experti si X din analiza cărora a rezultat:

Relatia de munca dintre Experti si X este reglementata prin contractul de munca incheiat intre parti.

Expertii sunt romani (numiti **Expertii romani**) si internationali, cei internationali fiind din tari de origine membre ale Uniunii Europene sau ale Spatiului Economic European (numiti **Expertii UE**) precum si din state nemembre ale Uniunii Europene sau ale Spatiului Economic European (numiti **Expertii non UE**).

Clauzele contractului de munca semnat intre Experti, numiti in contract Angajatul si X numit in contract Angajatorul, fac referire in general, printre altele, la urmatoarele aspecte:

- **functia** ocupata de Angajat (**conform organigrama X** precum si superiorul ierarhic careia Angajatul se subordoneaza cat si **persoana care ocupa** (la momentul incheierii contractului) **acest post in cadrul X** ;

- **locul delegarii** – este mentionata locatia X, cu specificatia ca locul de munca poate fi orice sediu X;

- **durata contractului** – in general aceasta este incheiat pe o perioada de 2, 3 si 4 ani, cu posibilitate de prelungire;

- **viza si permisul de munca** – raspunderea Angajatului este pentru furnizarea informatiilor si documentelor necesare, *“insa conducerea locala a X va depune cererile in numele Angajatului.”*;

- **atributiile** – *“Conducerea locala a X va informa Angajatul cu privire la atributiile sale, locul si programul de lucru, regulile de disciplina. ... Angajatul nu va fi angajat pe niciun alt post si in nicio alta activitate, fie in beneficiul propriu, fie pentru cel al unui tert, chiar daca angajamentul respectiv nu concureaza direct cu interesele Angajatorului.”*

- **programul de lucru** – acesta *“va urma reglementarile aplicabile in societatea locala”*, respectiv sediul X in care expertul isi desfasoara activitatea;

- **salariul** – Angajatul primeste salariul net dupa deducerea impozitului pe venit, conform prevederilor de la clauza *“Impozite”*, iar acest salariu contine toate platile speciale, precum si toate remuneratiile suplimentare pentru concediile de odihna, precum si orice remuneratie pentru ore suplimentare; salariul este platit pro rata, lunar, la sfarsitul fiecarei luni, si va fi ajustat la sfarsitul fiecarui an de delegare;

- **prime** – acestea sunt acordate conform instructiunilor X;

- **impozite:**

*“Angajatul va primi salariul si celelalte beneficii platite de Angajator in temeiul prezentului Contract dupa deducerea impozitelor pe venit in tara de origine (Insula X) si in tara de delegare (Romania)”*.

*“In cazul in care Angajatul, datorita cetateniei sale, a domiciliului sau a prezentei fizice trebuie sa plateasca impozite intr-o alta tara decat cea de origine sau cea de delegare, aceasta obligatie va ramane in sarcina Angajatului si Angajatorul nu va avea nicio obligatie sau responsabilitate in acest sens.”*

*“Daca in tara de origine si/sau in tara de delegare apare o obligatie fiscala pentru Angajator, acesta are dreptul sa numeasca consultanti pe probleme fiscale pentru a-l asista pe Angajat la depunerea declaratiilor de venit si calcularea sumei datorate ca impozit din castigurile realizate in temeiul Contractului de munca cu*

*Angajatorul, iar Angajatul declara ca va accepta rambursarea stabilita de consultantul fiscal. Angajatul va semna toate imputernicirile corespunzatoare.”*

*“Angajatul declara in mod irevocabil prin prezenta ca va transfera Angajatorului orice rambursare de impozite sau credit care i se cuvine acestuia din urma in legatura cu activitatea Angajatului in tara de origine si/sau in tara de delegare si ca va pregati fara intarziere si va semna toate actele si declaratiile necesare pentru rambursarile mai sus mentionate, la cererea Angajatorului.”*

- **asigurare/concediu medical** – Angajatorul ofera Angajatului asigurare pentru accidente/invaliditate, asigurare pentru bunuri personale, asigurare de raspundere civila si asigurare medicala care include servicii de evacuare cu ambulanta aeriana, toate costurile pentru aceste asigurari fiind suportate de catre Angajator;

- **statutul pe perioada delegarii. Punct de origine** – Se mentioneaza explicit in fiecare contract statutul pentru expertii internationali: celibatar (sb – single based), cu familie rezidenta (fbr – family based resident) si cu familie nerezidenta (fbrn – family based non resident), respectiv domiciliul (oras/tara), functie de care se deconteaza cheltuielile de calatorie, biletele de avion pentru expatriere si repatriere; termenii “Statutul pe perioada delegarii” si “Punctul de origine” se regasesc definiti in “Ghidul pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali” prezentat la punctul 2.1.3.2, respectiv la punctul 2.1.4;

- **cazare** – sunt prevazute suma forfetara lunara pentru inchirierea sau achizitionarea unei locuinte (fiind incluse in aceasta suma toate costurile legate de cazarea Angajatului) si suma forfetara pentru mobilarea locuintei (alocatia de mobilare);

- **expatriere, repatriere si Cont de bilete:**

Angajatului si membrilor familiei care il insotesc li se vor deconta cheltuielile de calatorie sau li se vor asigura bilete de avion pentru expatriere si repatriere.

Contul de bilete este asigurat angajatului in scopul acoperirii cheltuielilor pentru “3 zboruri spre casa”. Aceste zboruri sunt definite “din tara de delegare la punctul de origine”, tara de origine (Insula X), asa cum este aceasta definita in contractul de munca, nefiind luata in considerare in cadrul acestei clauze.

- **concediu** – “Angajatul are dreptul la 25 de zile de concediu platit pe an de delegare, care vor fi utilizate pe baza unui acord reciproc intre Angajat si conducerea locala a X. In fiecare an de delegare, angajatul isi va folosi toate zilele de concediu la care are dreptul. Reportarea pentru anul urmator de delegare se va face numai cu acordul conducerii locale a X, altfel Angajatul va pierde zilele de concediu reportate.”;

- **transport local** – “Daca Angajatul poseda un permis de conducere valabil care este recunoscut in tara de delegare, societatea locala ii va oferi Angajatului o masina de serviciu si pentru uz personal in conformitate cu politica locala privind masinile de serviciu pentru expatriati.”;

- **calatorii de afaceri** – aceste cheltuieli sunt rambursate “conform diurnei pentru calatorii de afaceri si alocatiilor de cazare aplicabile angajatilor delegati in strainatate”;



- **alocatie pentru amenajarea locuintei si pentru articole personale** – sunt prevazute plati unice;

- **procedura de solutionare a conflictelor** – *“Procedura de solutionare a conflictelor in vigoare in prezent permite Angajatului sa depuna o cerere la conducerea locala a X in vederea repararii tuturor prejudiciilor in legatura cu delegarea Angajatului. ... Conducerea locala a X va face apoi o ancheta si va cere Consiliului sa adopte o decizie in acest sens. Conducerea locala a X va informa Angajatul despre ancheta la solicitarea acestuia. Regulile disciplinare aplicabile Angajatului vor fi specificate periodic in anunturi afisate la locul de munca al Angajatului sau vor putea fi obtinute pe alta cale de la X. Procedura de solutionare a conflictelor in acest context este aceeaasi cu cea indicata mai sus.”*

- **reziliere si indemnizatie de serviciu** – in cadrul acestei clauze se mentioneaza, printre altele, ca in ceea ce priveste indemnizatia de serviciu acestui Contract ii este aplicabila politica de acordare a indemnizatiei de serviciu – versiunea modificata;

- **loc de munca secundar** – *“Angajatul convine prin prezenta sa dedice tot timpul, atentia si energia sa activitatilor X. Orice ocupatii suplimentare, fie ca angajat al unei alte organizatii fie cu caracter independent si investitii in alte afaceri – cu exceptia simplei detineri a unor actiuni, a actiunilor achizitionate ca parte a unui portofoliu de investitii sau a investitiilor facute cu scopul de a utiliza anumite avantaje fiscale, cu conditia ca acestea sa nu confere o influenta in conducerea unei alte intreprinderi – precum si implicarea in alte societati care nu apartin grupului, chiar daca acestea nu sunt concurenti directi ai X, vor fi raportate X in scris inainte de inceperea unor astfel de activitati si vor avea nevoie de aprobarea scrisa a X.”;*

- **lege aplicabila/Jurisdictie/Limba** – printre prevederile acestei clauze se mentioneaza ca *“Instruciunile Generale pentru Delegarile in Strainatate completeaza prezentul Contract. Totusi, in caz de neconcordanta intre acestea, prezentul Contract va prevala.”*

Totodata, in cadrul contractului de munca este stipulat ca acesta impreuna cu ***“Instruciunile Generale privind Delegarile in Strainatate, modificate si Politicile locale ale X, modificate”*** constituie conditiile si reglementarile legale asupra carora partile au convenit de comun acord si care sunt obligatorii pentru parti.

Astfel, din contractele incheiate intre Expertii romani care au prestat munca la X(cetateni romani domiciliati in Romania) si X au fost excluse *“Ghidul pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali”, „Ghidul Fiscal pentru Angajatii Internationali”* precum si clauze specifice contractelor incheiate cu Expertii UE si Expertii non UE, respectiv cetatenii straini care au prestat munca la X, cum ar fi: *“Statutul pe perioada delegarii. Punctul de origine”* “zborurile acasa”, “Cazare”, *“Expatriere, Repatriere, Transferul bunurilor personale si Cont de bilete”*, *“Alocatie pentru locuinta si articole personale”*, etc..

La solicitarea de a fi furnizate documentele cu *“Instruciunile Generale privind Delegarile in Strainatate, modificate si Politicile locale ale X, modificate”* s-au prezentat urmatoarele documente:

- in data de 2013 in format letric in limba engleza documente referitoare la politica companiei legata de expatriati si anume: Expatriate Bonus Programme for International Employees, Assignment tax Guideline for International Employees, International Assignment Guideline for International Employees si Housing limits
- in data de 2013 in format letric traduceri interne ale documentelor referitoare la politica companiei legata de expatriati furnizate in data de 2013, si anume: Programul de Bonus Expatriati pentru Angajatii Internationali, Ghid pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali, Atribuirea Ghidului Fiscal pentru Angajatii Internationali si Limita indemnizatiei pentru locuinta in X
- in data de 2014, prin e-mail, Politicile locale ale X.

Conform Notei Explicative *“Ghidul pentru detasari internationale pentru angajati internationali” este un document emis de X (societate inregistrata sub numarul 000), fiind aplicabil angajatilor internationali din grupul X, care desfasoara activitati in diverse tari unde grupul X este prezent”*.

**Analizand prevederile Ghidului pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali si Nota Explicativa rezultă urmatoarele aspecte:**

La punctul 1.2 *“Scop”* al acestui ghid se precizeaza: *“Prezentul ghid se aplica tuturor angajatilor X (inregistrat in X), X (inregistrat in X) si X (inregistrat in X).”* coroborat cu cele precizate în Nota Explicativa rezultă că **in grupul X prestatia de munca a Expertilor in companiile din grup se realizeaza printr-o relatie de angajare cu o societate inregistrata in Insula X**

La punctul 2.1 *“Definitie”* din ghidul mentionat, subpunctul 2.1.1 *“Expatriat”* – *“Conform prezentului ghid Expatriatii reprezinta personal angajat pe perioada determinata la nivel international de catre XXX”*

La punctul 2.1.4 notiunea *“punctul de origine”*, utilizata in contractul incheiat intre Expert si X pentru a defini *“zborurile spre casa”*, este definita astfel:

***“Punctul de Origine este stabilit drept punctul central initial al vietii expatriatului inainte de inceperea primei sale detasari (ultimul domiciliu al familiei, statul), in cazul in care nu s-a stabilit altfel. Punctul de Origine este stabilit in Contractul de Detasare Internationala.***

*Punctul de Origine este important in special pentru cheltuielile de deplasare si cazare prevazute la punctul 5.11.”*

La punctul 5.11 sunt detaliate costuri/modalitati de calatorie cu privire la plecarea si repatriere, calatoriile acasa/vizite.

Spre deosebire de contractul incheiat intre Experti si X in cadrul caruia tara de origine este considerata Insula X in ghidul fiscal si in ghidul de detasare internationala Tara de Origine este legata de Punctul de Origine, respectiv Tara de Origine este tara in care Expertul are Punctul de Origine (punctul central initial al vietii Expertului inainte de inceperea primei sale detasari), **centrul intereselor vitale.**

In ceea ce priveste capitolul 3. *“Pregatirea detasarii internationale”*:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

La punctul 3.2 “Informatii” – “Conditiiile pentru detasarea internationala vor fi stabilite de catre Expatriat si companie in conformitate cu acest ghid inainte de preluarea de catre Expatriat a atributiilor sale.”

Intrucat in capitolul 8. “Terminologie” al acestui ghid explicatia pentru **compania** este “Termenul cuprinde toate companiile complet consolidate din grupul X, la care X are mai mult de 50% participare directa sau indirecta – aici se exclude in mod explicit X”, la intrebarea echipei de inspectie fiscala “care este compania care stabileste conditiile de detasare?” raspunsul reprezentantului X este: “**Conditiiile de detasare (data de incepere, durata contractului, locatia, tipul activitatii, etc) sunt stabilite de comun acord de catre angajat (angajatul international), angajator (Compania de Origine – X) si Compania Gazda (X).**”

La procesul de recrutare a Expertilor compania X a participat prin reprezentanti, X si X, acest proces de recrutare fiind de altfel explicat de companiile X si X, recrutarea Expertilor care au incheiat contract cu X in vederea prestarii de munca la X a fost efectuată de companiile X (perioada octombrie 2007 – decembrie 2010), respectiv X (perioada ianuarie 2011 – decembrie 2012) si X

La punctul 3.4 “Pregatirea interculturala” –  
“...compania ofera o literatura informativa extinsa: informatii curente cu privire la mediul politic, social si economic al tarii, precum si indicatii practice si sfaturi.”;  
“...compania va depune eforturi pentru a-i oferi Expatriatului pregatirea interculturala adecvata inainte sau la scurt timp dupa inceperea detasarii in strainatate, in colaborare cu Serviciul expatriati si Departamentul Resurse Umane.”

La intrebarea “care este compania care s-a ocupat de pregatirea interculturala?” raspunsul reprezentantului X este:

“Din cate cunoastem, de pregatirea interculturala s-au ocupat firme terte, subcontractate de X, astfel cum s-a procedat pentru toti expatriatii detasati la X, acolo unde a fost cazul, indiferent de compania din grup care i-a detasat.

Compania X a fost imputernicita de X pentru procesul de semnare a contractelor cu angajatii internationali ... .”

La punctul 3.7 “Pregatirea medicala” – “Orice control medical necesar pentru detasarea internationala trebuie agreat pentru orice eventualitate inainte de a fi facut cu medicul responsabil din cadrul companiei. Fara controalele medicale necesare si fara Certificatul medical, confirmat de medicul companiei, inceperea sau continuarea detasarii internationale nu este posibila, in caz contrar se poate ajunge la anularea detasarii internationale.”

La intrebarea “care este compania care asigura aceste servicii medicale?” raspunsul reprezentantului X este:

“Din cate cunoastem, la nivelul grupului X exista o echipa de medici, in cadrul X, care stabileste ce tipuri de controale medicale sunt necesare angajatilor internationali. Ulterior, serviciile medicale propriu-zise sunt furnizate de terti (furnizori de servicii medicale).”

**Beneficiile Expertilor sunt mentionate la capitolul 5. “In timpul detasarii internationale”:**

Punctul 5.1 *“Remuneratia in timpul detasarii”* – *“Remunerarea detasarii internationale este specificata in contractul de detasare internationala. Remunerarea detasarii internationale include compensatia pentru concediu, despagubiri suplimentare pentru concediu si orice alta compensatie pentru lucrari suplimentare si ore suplimentare. Expatriatul va primi remuneratia pentru detasare internationala ulterior impozitarii.”*;

Punctul 5.2 *“Cresterea salariului”* – *“Dupa fiecare an de detasare internationala remuneratia neta va fi ajustata conform **Contractului Colectiv de Crestere din Austria.**”*;

Punctul 5.4 *“Sistemul de Bonus Expatriati”* – *“Bonusul este calculat pe baza a 60% din remuneratia neta pe durata detasarii pentru respectivul an (partial) de bonus si este platita ca o suma neta in anul urmator.”*;

Punctul 5.8.1 *“Impozite”* – *“Expatriatul va primi Remuneratia pentru Detasarea Internationala si toate celelalte beneficii platite de companie, in conditiile prezentului Contract de Detasare Internationala, dupa plata impozitului pe venit si a contributiilor la asigurarile sociale ale Tarii de angajare si ale Tarii Gazda, in cazul in care sunt obligatorii.”*

La punctul 5.8.3 *“Protectia juridica”* – se prevede: *“Compania va acoperi costurile pentru protectia juridica (consultanti fiscali, avocati, etc.) in cazurile care nu sunt cauzate de actiunile intentionate sau din culpa grava din partea Expatriatului numai daca aceste costuri nu sunt acoperite de o asigurare (privata) existenta (raspunderea solidara). .... Compania acopera deductibilele pentru asigurari private detinute de Expatriat. Compania va acoperi toate taxele.”*

La intrebarea *“care este compania care suporta costurile pentru protectia juridica?”* raspunsul reprezentantului X este:

*“Din cate cunoastem (din documente emise de X pentru justificarea cheltuielilor, conform art. 3.2 si 3.3 din contractul nr. 000/2008), nu au existat astfel de situatii cu privire la angajatii internationali detasati la X de catre X*

Capitolul 8. *“Terminologie”*:

*“Compania”* – *“Termenul cuprinde toate companiile complet consolidate din grupul X, la care X are mai mult de 50% participare directa sau indirecta – aici se exclude in mod explicit X.”*;

*“Compania de Origine”* – *“X (inregistrat in X) si X(inregistrat in X), X E&P X*

*“Compania Gazda”* – *“Este Compania in care Expatriatul isi exercita temporar atributiile sale.”*;

*“Punctul de Origine”* – *“Este determinat practic de centrul vietii (adresa permanenta) a angajatului inainte de inceperea detasarii sale (ultimul domiciliu de familie, oras / stat), in masura in care nu s-a convenit altfel prin contract.”*;

*“Expatriat”* – *“Termenul de Expatriat, este, de asemenea, valabil si pentru membrii personalului X (inregistrat in X) si X (inregistrat in X), X (inregistrat in X), care sunt angajati pentru o detasare limitata in timp.”*

**Analizand continutul Ghidului Fiscal pentru Angajatii Internationali furnizat de X in data de X2013 si a Notei Explicative rezultă urmatoarele aspecte:**

- punctul 1 din acest ghid, *“Introducere”*, stipuleaza: *“compania a instituit un ghid fiscal pentru detasarile internationale pentru angajatii internationali, al carui obiectiv este de a minimiza avantajele sau dezavantajele din punct de vedere fiscal ca urmare a unei detasari internationale.”*

- în continutul ghidului nu este definita *“compania”*, la punctul 3 *“Definitii”* fiind definite doar:

-punctul 3.1 *“Tara de Origine”* – tara in care expertul are Punctul de Origine stabilit in contractul incheiat intre Expert si X, acelasi Punct de Origine utilizat pentru a fi stabilite in contract *“zborurile catre casa”*;

-punctul 3.2 *“Compania de Origine”* – compania cu care a fost incheiat contractul de munca ;

- punctul 3.3 *“Tara Gazda”* – tara in care expertul este detasat

- punctul 3.4 *“Compania Gazda”* – ca fiind compania la care Expertul este detasat - ;

- punctul 3.5 *“Venitul obtinut de la companie”* – este definit ca fiind *“venitul direct legat de contractul de munca cu Compania de Origine si detasarea internationala catre Compania Gazda (Remunerarea detasarii internationale, bonusuri, beneficii suplimentare ca urmare a contractului de detasare internationala...)”*.

La intrebarea *“care este compania care a instituit ghidul fiscal pentru angajatii internationali?”* raspunsul reprezentantului X este:

*“Ghidul fiscal pentru angajatii internationali a fost emis de catre X si se aplica angajatilor internationali din grupul X, care desfasoara activitati in diverse tari unde grupul X este prezent.”*

La punctul 3 *“Definitii”* – 3.7 *“Protectie fiscala”* – se mentioneaza *“Protectia fiscala pana la anumite limite se aplica pe venitul personal si pentru compensarea pe baza de actiuni ale companiei. Impozitarea este, in general, responsabilitatea Expatriatului. Cu toate acestea, in cazul in care sunteti in dezavantaj fiscal compania va ofera sprijin financiar pana la un nivel maxim definit.”*

La intrebarea *“care este compania care ofera/suporta cheltuielile de protectie fiscala?”* raspunsul reprezentantului X este:

*“Din cate cunoastem (din documente emise de X pentru justificarea cheltuielilor, conform art. 3.2 si 3.3 din contractul nr.000/.2008), cheltuiala de protectie fiscala (acolo unde a fost cazul) a fost platita de catre X.”*

La punctul 5.1 *“Venituri ce intra sub incidenta Protectiei Fiscale”* se prevede: *“venituri ce intra sub incidenta protectiei fiscale cuprind, pe de o parte compensatia de capital din partea companiei...”*

La intrebarea *“care este compania care ofera compensatie de capital?”* raspunsul reprezentantului X este:

*“Din cate cunoastem (din documente emise de X pentru justificarea cheltuielilor, conform art. 3.2 si 3.3 din contractul nr. 000/2008), nu au existat compensatii de capital platite angajatilor internationali detasati de catre X la X.”*

La punctul 5.1 *“Venituri ce intra sub incidenta Protectiei Fiscale”* – 5.1.1 *“Compensatii in actiuni ale companiei”* – se prevede: *“Compensatia de capital din*

*partea companiei cuprinde optiuni pe actiunile companiei si planul de cumparare a actiunilor companiei.”*

La intrebarea “*care este compania in cadrul careia se ofera compensatia de capital constand in optiuni pe actiuni/actiuni?”* raspunsul reprezentantului X este:

*“Din cate cunoastem (din documente emise de X pentru justificarea cheltuielilor, conform art. 3.2 si 3.3 din contractul nr. 000/2008), nu au existat compensatii de capital platite angajatilor internationali detasati de catre X la X”*

La punctul 6. „*Plata impozitelor*” – 6.1 „*Plata obligatiilor fiscale*” – se prevede ca „*Obligatia fiscala care este evaluata de catre autoritatea fiscala gazda va fi platita de companie..... Compania va retine impozitul pe venitul personal din salariu prin statul de plata.*”

La intrebarea “*care este compania care plateste obligatia fiscala si care este compania care retine impozitul pe venit?”* raspunsul reprezentantului X este:

*“Din documente emise de X pentru justificarea cheltuielilor, conform art. 3.2 si 3.3 din contractul nr. 000/2008, rezulta faptul ca X a efectuat plata impozitului pe veniturile din salarii platite angajatilor sai in baza contractelor de angajare intre X si acestia.”*

La punctul 6. „*Plata impozitelor*” – 6.2 „*Rambursarea impozitului returnat*” – „*In cazul unei rambursari de impozit din Tara Gazda, sunteti de acord ca autoritatea fiscala ramburseaza direct catre companie.*”

La intrebarea “*care este compania beneficiara a unei eventuale rambursari de impozit pe venit?”* raspunsul reprezentantului X este

*”In eventualitatea unei rambursari de impozit pe venit, compania beneficiara a rambursarii ar fi compania care a platit impozitul pe veniturile din salarii (in cazul de fata X, pentru impozitul pe care l-a platit, avand in vedere faptul ca salariul a fost negociat in suma neta), in conformitate cu prevederile exprese ale art. 4 coroborat cu art. 6.2 din Ghidul Fiscal.”*

**În concluzie, pentru relația X – Experti, reiese că:**

**- obiectul contractelor incheiate intre Experti si X nu este de angajare la X urmata de detasare la X, ci este de prestatie de munca la X, subordonata X, coordonata de X și dependenta de X;** la incetarea raporturilor de munca ale Expertilor cu X inceteaza contractele incheiate intre Experti si X; raporturile de munca nascute din aceste contracte nu sunt utilizate in mod normal in cadrul unor practici economice obisnuite;

**- contractele incheiate intre Experti si X nu pot tine loc de decizie a X de detasare internationala la X** pentru urmatoarele motive:

- detasarea internationala implica prestarea de munca temporara (pe o perioada ce nu trebuie sa depaseasca 12 luni) pe teritoriul unui stat, altul decat cel pe teritoriul caruia lucratorul detasat lucreaza in mod normal; s-a solicitat X (in calitate de actionar al X in proportie de 50% dar si in calitate de persoana ce tine evidenta contabila a X incepand cu ianuarie 2012) in data de 2014 ca, pentru Expertii prezumati detasati de X din Insula X in Romania (in perioada 2008 - 2012), sa furnizeze contractele de munca din care sa reiasa ca acestia lucreaza in mod normal pe teritoriul statului din care s-a facut detasarea (Insula X); raspunsul

reprezentantilor X a fost ca nu exista alte contracte decat cele furnizate deja (*“Contractele de angajare au fost puse deja la dispozitia dvs, acestea fiind in acelasi timp si documentul prin care partile au agreeat detasarea. Contractelor li se aplica dispozitiile legale din Insula Omului. Legislatia romaneasca nu poate impune restrictii sau conditii specifice privind forma si/sau continutul contractelor de munca care sunt guvernate de o lege straina.”*);

- detasarea unui salariat pe teritoriul Romaniei presupune ca intreprinderea care face detasarea este si cea care coordoneaza activitatea lucratorului detasat; in speta, coordonarea Expertilor este strict apanajul X;

-aceste contracte stipuleaza o durata a contractului de cel putin 2 ani (existand contracte ce au produs efecte chiar si 7 ani), în condițiile în care perioada de detasare internationala prevazuta in legislatia romaneasca fiind de maximum 1 an;

- **desi conform contractelor Tara de origine este considerata Insula X** –a se vedea prevederile contractuale referitoare la *“Punctul de origine”* (domiciliul Angajatului) precum si cele referitoare la *“Expatriere si repatriere si Cont bilete”* unde se mentioneaza *“zboruri spre casa”* si se face trimitere la ruta dintre punctul de origine (domiciliul Angajatului) si Bucuresti, si nu la ruta dintre tara de origine (Insula X) si Bucuresti – **in contractele incheiate intre Expertii romani si Xaceasta clauza lipseste**, *“Punctul de origine”* fiind evident in Romania; din documentele si informatiile analizate de echipa de inspectie fiscala a reiesit ca Expertii (Angajatii) nu au nici o legatura cu Insula X, centrul intereselor vitale ale acestora fiind:

-pentru Expertii UE si Expertii non UE statul (tara) indicată in contractul incheiat cu X in clauza *„Punctul de origine”*;

-pentru Expertii romani – Romania;

- **toate contractele de delegare si actele aditionale sunt semnate pentru X prin reprezentant**, astfel: pentru perioada 2007 – 2010 reprezentantul este X (in baza imputernicirii data de X societatii X – anexata Notei Explicative), iar pentru perioada 2011 – 2012 reprezentantul este X; la solicitarea echipei de inspectie fiscala de a furniza documentele in baza carora X actioneaza ca reprezentant al X in semnarea acestor documente, reprezentantii X au furnizat un material prin care X si X explica faptul ca in baza aceleiasi imputerniciri din data de 2007 data de X societatii X (– anexata Notei Explicative si purtand doar semnaturile directorilor X, angajati X la momentul semnarii acestei imputerniciri ) a actionat si X ca si reprezentant al X; aceasta situatie este explicata prin faptul ca, urmare unei reorganizari a activitatii in grupul X, persoana imputernicita din X a fost transferata in cadrul X; imputernicirea in speta prevede expres ca X este indrituita sa delege imputernicirea data de X doar persoanelor autorizate in cadrul X, respectandu-se principiul controlului dublu (doua semnaturi autorizate) – in consecinta rezultă că nu au fost furnizate documente din care sa reiasa capacitatea legala a X de a reprezenta X in relatia cu Expertii; prin urmare, drepturile si obligatiile companiei X in relatia cu Expertii, asa cum rezulta acestea din contractele incheiate intre X si Expertii, au fost exercitate, respectiv indeplinite, prin

**reprezentant in baza a doua imputerniciri** (in perioada octombrie 2007 – decembrie 2011) si incepand cu ianuarie 2012 si in baza unui contract de servicii (financiar - contabile si de administrare resurse umane);

- nu se poate stabili locul semnarii contractelor dintre Experti si X prin reprezentant, prin urmare, nu se poate stabili in ce masura este aplicabila acestor contracte legea din Insula X – desi in contract se prevede ca este guvernat de aceasta lege - mai ales avand in vedere ca Expertii nu au nicio legatura cu Insula X iar X a actionat prin reprezentanti din Austria

**c) În ceea ce privește relația X – Experti** din analiza contractelor de muncă a rezultat:

- **functia ocupata de Expert** este conform organigramei X, iar superiorul ierarhic este identificat, atat prin functia ocupata conform organigramei X, cat si prin nominalizarea persoanei care ocupa (la momentul incheierii contractului) acest post in cadrul X ;

- **locul delegarii** este o locatie X, cu specificatia ca locul de munca poate fi orice sediu X;

- **atributiile Expertului** sunt stabilite de conducerea locala a X, iar Expertului i se impune: “nu va fi angajat pe niciun alt post si in nicio alta activitate, fie in beneficiul propriu, fie pentru cel al unui tert, chiar daca angajamentul respectiv nu concureaza direct cu interesele Angajatorului. “

- **programul de lucru** este cel stabilit de X in sediul in care Expertul isi desfasoara activitatea;

- costurile generate de **asigurarile furnizate Expertilor** precum si **concediul medical** al acestora au fost stabilite in sarcina X asa cum se arata in cele ce urmeaza;

- **costurile de cazare** au fost stabilite in sarcina X asa cum se arata in cele ce urmeaza;

- **costurile generate de expatrierea, repatrierea si “zborurile acasa” ale Expertilor** au fost stabilite in sarcina X asa cum se arata in cele ce urmeaza;

- **zilele de concediu** vor fi utilizate de catre Expert numai cu acordul X;

- pentru **transport local** X ofera Expertilor autoturism, in conformitate cu politica locala privind masinile de serviciu pentru expatriati;

- cheltuielile generate de **calatoriile de afaceri** au fost rambursate de X asa cum se arata in cele ce urmeaza;

- **alocatiile pentru amenajarea locuintei si pentru articole personale** sunt suportate de X.

Cu privire la un **loc de munca secundar**, Expertului i se impune prin contractul de munca “*sa dedice tot timpul, atentia si energia sa*” activitatilor X. “*Orice ocupatii suplimentare, fie ca angajat al unei alte organizatii fie cu caracter independent si investitii in alte afaceri – cu exceptia simplei detineri a unor actiuni, a actiunilor achizitionate ca parte a unui portofoliu de investitii sau a investitiilor facute cu scopul de a utiliza anumite avantaje fiscale, cu conditia ca acestea sa nu confere o influenta in conducerea unei alte intreprinderi – precum si implicarea in alte*



societati care nu apartin grupului”, chiar daca acestea nu sunt concurenti directi ai X, vor fi raportate X in scris si vor avea nevoie de aprobarea scrisa a X.

**Analizand prevederile Ghidului pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali si Nota Explicativa, rezultă urmatoarele aspecte:**

Punctul 1.3 “*Responsabilitati*”, desemneaza Xca fiind responsabil pentru principiile ghidului, implementarea acestuia precum si pentru sustinerea expatriatilor, fiind aceeasi structura desemnata in Ghidul fiscal pentru aplicarea efectiva, implementarea si gestionarea acestuia. Aceste aspecte sustin concluzia conform căreia administrarea Expertilor in numele si pentru X a fost realizata si prin departamentul din cadrul X, pe teritoriul Romaniei iar **“responsabilitatea pentru procesele generale de resurse umane (de exemplu: evaluarea performantei, cresteri salariale, planificarea carierei, planificarea repatrierii) referitoare la expatriat este a departamentelor de Management Resurse Umane / superiorii directi din Tarile Gazda.”**

La punctul 2.1.3 “*Familia*” – se prevede “*Insoțirea de catre membrii familiei depinde de acordul companiei si de legislatia nationala relevanta in domeniu a Tarii Gazda.*”, precum și “*compania care isi da acordul cu privire la insotirea angajatului international de catre membrii familiei este Compania Gazda (X)*”.

**In ceea ce priveste capitolul 3. “Pregatirea detasarii internationale”**

La punctul 3.2 “*Informatii*” – “**Conditiiile pentru detasarea internationala vor fi stabilite de catre Expatriat si companie in conformitate cu acest ghid inainte de preluarea de catre Expatriat a atributiilor sale**”, iar “*Conditiiile de detasare (data de incepere, durata contractului, locatia, tipul activitatii, etc) sunt stabilite de comun acord de catre angajat (angajatul international), angajator (Compania de Origine – X) si Compania Gazda (X).*”. Din documentele prezentate nu a rezultat **ca X s-ar fi implicat in procesele necesare a fi desfasurate pentru ca Xsa beneficieze de prestatia in munca a acestor Experti altfel decat prin semnarea a doua imputerniciri (in octombrie 2007).**

La punctul 3.3 “*Imigrarea*” din discutiile cu reprezentantii X a reiesit ca, in fapt, X a fost responsabila si s-a ocupat de toate demersurile necesare pentru indeplinirea de catre Experti a conditiilor impuse de legislatia romaneasca cu privire la imigrare si permis de munca.

La punctul 3.5 “*Pregatirea lingvistica*” - “**Compania Gazda (X) a suportat cheltuielile de detasare, inclusiv cele generate de pregatirea lingvistica pentru angajatii internationali detasati in Romania de X, astfel cum a procedat si pentru toti expatriatii detasati la X, indiferent de compania din grup care i-a detasat.**

La capitolul punctul 5.7 “*Remuneratia pe timpul bolii*” – “*Expatriatul are dreptul la plata concediului medical de catre Compania Gazda ...*” și la punctul 5.8.2 “*Asigurarea*” - “*Compania aranjeaza protectia Expatriatului si a familiei care il insoteste prin furnizarea de asigurari...*” din discuții a rezultat “**Compania Gazda (X) a suportat cheltuielile de detasare, inclusiv cele de asigurare aferente angajatilor internationali detasati in Romania de X, astfel cum a procedat**

pentru toti expatriatii detasati la X, indiferent de compania din grup care i-a detasat.”

În ceea ce privește ocupația soțului/soției și educația copiilor **“Compania Gazda (X) a suportat cheltuielile de detasare, inclusiv cele aferente facilitatii de dezvoltare profesionala “Cariera duala” pentru partenerii insotitori ai angajatilor internationali detasati de X la X...”** respectiv **“... inclusiv cele aferente taxelor de scolarizare pentru copii angajatilor internationali detasati de catre X...”**

Cheltuielile de cazare, indemnizatia de stabilire, costuri de călătorie inclusiv **“Compania suporta costurile pentru calatoria de venire si repatrierea Expatriatului si a membrilor familiei care il insotesc”**, călătorii acasă și costurile de încheierea detasarii internaționale sunt suportate de X

De asemenea, din documentele analizate a reiesit ca **X este compania care a desemnat furnizorul de servicii fiscale suportand si costurile aferente acestor servicii, substituindu-se astfel companiei X.**

Din analiza continutului Politicilor locale X furnizate de X in data de 2014, au rezultat urmatoarele aspecte:

Politica nr. 1 – **Servicii medicale** – toti Expertii si membrii familiei acestora beneficiaza de servicii medicale ale caror costuri sunt suportate de X;

Politica nr. 2 – **Programul de lucru** – pentru toti Expertii programul de lucru este stabilit de X;

Politica nr. 3 – **Concedii de odihna** – aceasta politica prevede obligativitatea tuturor Expertilor de a completa formularul de autorizare de plecare in concediu si de a obtine aprobarea necesara din partea superiorului ierarhic;

Politica nr. 4 – **Fise de pontaj** – prevede obligativitatea tuturor Expertilor de a completa lunar o fisa de pontaj, fisa aprobata de superiorul ierarhic si inaintata Directiei Resurse Umane, Serviciul Expatriati; in aceasta fise de pontaj este obligatorie indicarea locului in care se afla Expertul (in Romania sau in afara acesteia) **„pentru motive fiscale de importanta cruciala!”**;

Politica nr. 5 – **Concedii medicale** – stabileste conditiile in care Expertii pot beneficia de concediu medical pe plan local; conform acestei politici X este compania care suporta costurile concediilor medicale pentru Experti;

Politica nr. 6 – **Deplasari in interes de serviciu in afara Romaniei** – autorizarea acestora e facuta de X, iar costurile sunt suportate tot de X;

Politica nr. 7 – **Deplasari in interes de serviciu in Romania** – autorizarea acestora e facuta de X, iar costurile sunt suportate tot de X;

Politica nr. 8 – **Solicitare de rambursare** – cheltuielile efectuate de catre Experti cu ocazia deplasarilor in interes de serviciu (in strainatate sau pe teritoriul Romaniei) sunt rambursate lunar de X ;

Politica nr. 9 – **Certificate de inregistrare a rezidentei** – permise de sedere – aceste documente sunt obtinute de X prin furnizorul de servicii fiscale;

Politica nr. 10 – **Declaratia de impozit pe venit** – prevede modul in care declaratiile de impozit pe venit sunt depuse la autoritatile fiscale romane prin

intermediul furnizorului de servicii fiscale, după ce acestea au fost înmânate, prin grija personalului X Expertilor și semnate de aceștia.

### **Din fișele de post prezentate de X (000 fișiere) a rezultat**

- 146 de fișiere reprezintă fișele de post a 140 de Experti din cei 214 care au prestat munca la X în perioada 2008 – 2012, pentru 6 dintre aceștia fiind furnizate câte două fișe de post întocmite pentru perioade diferite X
- pentru 74 de Experti nu au fost prezentate fișe de post ;
- din cei 140 de Experti pentru care au fost prezentate fișe de post 129 au fost încadrați în X, persoane din conducerea acestei divizii fiind numiți de X și în funcția de Directori în compania X
- pentru 6 experti acestea au fost dublate (
- fișierele transmise pentru XXX nu sunt fișe de post valide;
- 13 dintre fișiere reprezintă traduceri, fiind furnizate atât varianta în engleză cât și în română
- 3 dintre fișiere sunt pentru experti care nu au fost regăsiți în lista expertilor având raport de muncă cu X

Fișele de post sunt întocmite de X în cadrul lor fiind precizate, printre altele, poziția ocupată de Expert conform organigramei X, atribuțiile și principalele responsabilități ale poziției ocupate de Expert.

Ca urmare, rezultă:

- **Expertii au fost încadrați în funcții conform organigramei X;**
- **atribuțiile și principalele responsabilități ce au revenit Expertilor au fost stabilite de X;**
- **Expertii au prestat munca în locații X, respectând programul de lucru impus de X pentru locația respectivă;**
- **Expertii au efectuat concediul de odihnă numai cu acordul X;**
- **concediile medicale ale Expertilor au fost suportate de X;**
- **Expertilor li s-a impus prin contractul încheiat cu X „să dedice tot timpul, atenția și energia” activităților X, orice alte ocupații suplimentare (cu excepția simplei dețineri a unor acțiuni) putând fi desfășurate doar cu acordul scris al X;**
- **soluționarea conflictelor de muncă raportate de Experti a fost stabilită în sarcina X;**
- informarea cu privire la regulile disciplinare aplicabile Expertilor a fost stabilită în sarcina X;
- Expertii au contribuit doar cu prestația fizică și/sau capacitatea intelectuală;
- **X a pus la dispoziția Expertilor mijloacele de muncă, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, echipamente și unelte de muncă, etc.;**
- **cheltuielile cu Expertii legate de locuința în România (chirii, utilități, indemnizații de mobilare, indemnizații de stabilire, etc.), cazare, școlarizare (a copiilor Expertilor), asigurări, expatriere, repatriere și „zborurile acasă” au fost în sarcina X;**
- costurile generate de deplasările Expertilor în interes de serviciu, atât pe teritoriul României cât și în afara acesteia, au fost suportate de X;

- **X a fost responsabilă pentru procesele generale de resurse umane cu privire la Experti** (evaluarea performanței, creșteri salariale, planificarea carierei, etc.);

- **X a desemnat, contractat și suportat costurile cu furnizorul de servicii fiscale care a furnizat asistența fiscală Expertilor și a făcut demersurile pentru obținerea autorizațiilor de muncă, permiselor de muncă și a certificatelor de înregistrare fiscală pentru aceștia.**

**Pentru toate aceste motive rezultă că activitatea Expertilor este subordonată, coordonată și dependentă de X și nu de X.**

Astfel, Expertii care au încheiat contract de muncă cu X și au prestat munca în X, funcție de cetățenia acestora, se împart în 3 categorii:

- cetățeni ai statelor nemembre ale Uniunii Europene sau ale Spațiului Economic European (numiți Experti non UE);

- cetățeni ai statelor membre Uniunii Europene sau ale Spațiului Economic European, mai puțin România (numiți Experti UE);

- cetățeni români (numiți Experti români).

**În ceea ce privește raporturile de muncă cu Expertii non UE:**

Datorită condițiilor ce trebuie îndeplinite de Expertii non UE pentru conformare cu cerințele legislative de imigrare, **X a încheiat cu aceștia contracte individuale de muncă (numite în prezent „contracte locale”).**

Prin act adițional la contractul încheiat între Expertii non UE și X este stipulată remunerația în baza contractului încheiat cu X, remunerația stabilită prin contractul cu X diminuându-se corespunzător. **Cu toate că Expertii non UE au avut încheiat contract individual de muncă și cu X și cu X, aceștia au prestat munca la X în baza unei singure fișe de post** (conform celor precizate prin e-mailul din data de 2014 „*Angajații internaționali care lucrează în România au o singură fișă de post, corespunzătoare postului pe care îl ocupă în structura organizatorică a companiei gazdă ( X în cazul de față).*”), în acest sens întocmind lunar un singur raport de activitate.

Prin e-mailul din data de 2014, s-au solicitat explicații în legătură cu modul în care „*a fost împartită remunerația prevăzută în contractul încheiat între experti și X pe cele 2 tipuri de contracte (X și cu X) având în vedere că:*

- *ambele contracte de muncă au atribuțiile prevăzute în aceeași fișă de post;*

- *raportul de activitate care stă la baza retribuirii este același pentru ambele tipuri de retributii.”*

Reprezentanții X au precizat că **remunerația prevăzută în contractul local al Expertilor non UE nu este corelată cu prestația în muncă**, respectiv :

„Referitor la cele două întrebări, precizăm următoarele:

1. *La stabilirea sumei platite pe contractul de muncă local s-a avut în vedere îndeplinirea cerințelor minime prevăzute de lege.*

*Din punct de vedere legislativ, există limitări cu privire la salariul brut ce trebuie acordat strainilor care încheie contracte individuale de muncă cu angajatori din România. Astfel, în cazul celor care obțin autorizație de muncă pentru lucrător permanent, salariul minim de încadrare este salariul mediu brut pe*

**economie** (cu titlu de exemplu, salariul mediu brut pe economie pentru anul 2014 este 000 RON).

**In plus, daca acesti straini au membri de familie care ii insotesc, expatriatii trebuie sa faca dovada faptului ca au mijloace de intretinere la nivelul salariului minim (000 RON in prezent) pentru fiecare persoana (membru de familie) in parte. Daca se face dovada mijloacelor de intretinere cu CIM-ul expatriatului, atunci la salariul mediu brut pe economie (000 RON in cazul exemplificat) trebuie adaugat 000 RON x nr. de membri de familie.**

**In cazul celor care au autorizatie de munca pentru lucrator inalt calificat, salariul minim de incadrare este 4 x salariul mediu brut pe economie.**

**1. Raportul de activitate a fost intocmit doar pentru contractul de detasare, pentru justificarea activitatii desfasurate si deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile facturate de catre X. Suma platita in baza contractului individual de munca s-a dedus din remuneratia aferenta detasarii.**

La întrebarea din e-mailul din data de 2014 „**Avand in vedere faptul ca delegarea/detasarea internațională presupune prestarea de munca temporara (pe o perioada ce nu trebuie sa depaseasca 12 luni, cu posibilitate de prelungire o singura data cu maxim 12 luni) pe teritoriul unui stat altul decat cel pe teritoriul caruia lucratorul detasat lucreaza in mod normal, va rugam ca, pentru expertii detasati de X din Insula X in Romania (in perioada 2008 - 2012), sa furnizati contractele de munca din care sa reiasa ca acesti experti lucreaza in mod normal pe teritoriul statului din care s-a facut detasarea (Insula X).**”, s-au prezentat răspunsuri în sensul că singurele contracte incheiate între Experti (atat Expertii UE cat si Expertii non UE) si X sunt cele care au fost furnizate pe suport CD-R in data de 2013 respectiv cele in care angajator este X, iar obiectul contractului este prestatie munca la X.

Pentru a analiza aceste contracte de munca incheiate între Expertii non UE si X (contractele locale) dar si a modului in care X a inteles alinierea raporturilor de munca nascute între Expertii non UE, X si X la legislatia romaneasca in materie, au fost selectati 10 experti non UE din cei 000 care au prestat munca la X in perioada 2009 – 2010, X a prezentat statele de functiuni si statele de plata. Criteriul de selectie a fost totalul sumelor platite fiecarui Expert non UE cu titlu de salariu local, pe toata perioada in care contractul individual de munca incheiat cu X (in baza caruia s-a platit acest salariu local) a produs efecte rezultând:

- in 9 (noua) din aceste contracte X este reprezentata legal prin X in calitate de Membru al Directoratului, responsabil pentru activitatea de X; in acelasi timp X detinea calitatea de Director al companiei X;

- obiectul acestor contracte este “**prestare activitate pentru angajator conform fisei postului**”; pentru fiecare Expert, UE sau non UE, X a intocmit o singura fisa de post, prin urmare pozitia ocupata in organigrama X, atributiile si responsabilitatile postului, fac obiectul ambelor contracte incheiate de Expertii non UE, atat cu X cat si cu X;

- între momentele de la care produc efecte contractele dintre Expertii non UE și X și momentele de la care produc efecte contractele individuale de muncă dintre Expertii non UE și X există decalaje.

Din coroborarea informațiilor privind decalajele de timp constatate cu prevederile OUG 194/2002 privind regimul străinilor în România, cu modificările și completările ulterioare și OUG 56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, cu modificările și completările ulterioare s-au solicitat următoarele documente:

- copiile autorizațiilor de muncă în baza cărora Expertii non UE au prestat munca la X în perioada 2008 – 2012;
- documentația depusă la Oficiul Român pentru Imigrări în vederea obținerii acestor autorizații de muncă.

Conform prevederilor OUG 194/2002, Expertii non UE pot să dobândească dreptul de sedere și de muncă pe teritoriul României numai în baza unei autorizații de muncă eliberată de Oficiul Român pentru Imigrări. Eliberarea acestei autorizații de muncă este reglementată la art.2, 3, 4, 6, 7, 8 și 14 din OUG 56/2007.

Solicitarea de informații referitoare la încadrarea raporturilor de muncă ale Expertilor non UE ca fiind detașare internațională a fost urmată de corespondența purtată prin e-mail-uri cu consultantul fiscal X care a precizat "*Aceste persoane au încheiat contracte de muncă cu X, societate înregistrată în statul X. Prin voința părților, contractul de muncă a fost încheiat potrivit legislației din X. Aceste persoane nu sunt încadrate în muncă în România în baza contractelor de muncă și detașare încheiate cu X, încadrarea în muncă în România făcându-se în baza unui contract individual de muncă cu un angajator stabilit în România, conform Codului Muncii ...Contractul de muncă încheiat între angajat și X este în general pe o perioadă de cel puțin 2 ani, prin voința părților. Legislația din România nu impune nicio restricție cu privire la perioada pentru care se poate încheia un contract de muncă între un angajat persoană fizică străină și un angajator stabilit în afara României....legislația din România nu impune restricții cu privire la dispunerea unei detașări de către un angajator stabilit în afara Uniunii Europene sau a Spațiului Economic European pentru o perioadă de doi ani sau chiar mai mult... Durata detașării este un act de voință al părților contractante (angajat și angajator), prin urmare o interpretare a prevederii legale de mai sus în sensul impunerii unor limite cu privire la perioada de detașare ar fi incorectă... Inspectoratul General pentru Imigrări, autoritatea competentă care eliberează autorizațiile de muncă pentru cetățenii străini, solicită în mod expres ca la momentul depunerii cererii de eliberare a autorizației de muncă pentru lucrători detașați, contractul de detașare să fie în derulare chiar dacă, conform legii, un cetățean străin nu poate desfășura activitate în România fără a avea o autorizație de muncă valabilă... dosarele pentru obținerea autorizațiilor de muncă pentru lucrători detașați includ traducerile legalizate ale contractelor încheiate între angajații X și X. În situația particulară a angajaților X, contractele prezentate dvs sunt în același timp contract individual de muncă și actul prin care părțile au acordat detașarea în*

**Romania.** Pe baza acestor documente, Inspectoratul General pentru Imigrari a eliberat autorizatii de munca pentru lucratori detasati pentru aceste persoane... Astfel, durata contractului de detasare trebuie sa depaseasca un an pentru a se putea elibera autorizatie de munca pentru lucratori detasati valabila o perioada de un an. Este astfel evident faptul ca legea nu impune o perioada maxima a duratei detasarii, ci doar autorizatiile emise de catre Inspectoratul General pentru Imigrari sunt valabile pentru o perioada de maxim un an... Nu se poate considera astfel ca nu au fost indeplinite conditiile necesare pentru incadrarea acestor contracte ca fiind contracte de detasare...OUG 56/2007 prevede intr-adevar prezentarea contractului individual de muncă, tradus și legalizat si a actului de detasare, tradus si legalizat. Actul de detasare poate fi un contract de detasare sau o decizie de detasare, in cazul angajatilor X, contractele prezentate dvs anterior sunt in acelasi timp contract individual de munca si actul prin care partile au agreeat detasarea in Romania. .... Avand in vedere ca dupa expirarea perioadei de valabilitate a autorizatiilor de munca pentru detasare a fost necesara continuarea activitatii in Romania de catre angajatii X, singura posibilitate de a continua desfasurarea activitatii cu respectarea legislatiei in domeniul imigrarii este de a solicita si obtine autorizatie de munca pentru lucratori permanenti. ... Conform OUG 194/2002 cu modificarile si completarile ulterioare, pentru prelungirea dreptului de sedere in scop de munca (respectiv obtinerea unui permis de sedere temporara), este necesara prezentarea contractului individual de munca incheiat cu un angajator roman (art. 56, par 1). In acest sens, obtinerea unei autorizatii de munca pentru lucratori permanenti este conditionata de incheierea ulterioara a unui contract individual de munca cu un angajator din Romania.

La trecerea unei persoane de la autorizatia de munca pentru detasare la autorizatia de munca pentru lucratori permanenti, locul de munca era declarat vacant in sensul in care la momentul anularii autorizatiei de munca pentru lucratori detasati, postul devenea vacant, urmand a fi ocupat de aceeaasi persoana, pe baza unei autorizatii de munca pentru lucratori permanenti si a unui contract individual de munca...Astfel, perioada de detasare, din punct de vedere al legislatiei romane, inceteaza odata cu anulara dreptului de sedere pentru alte scopuri (detasare), insa legea nu prevede incetarea contractului de detasare incheiat intre angajat si angajatorul sau din strainatate.”

Urmare analizarii documentatiei depusa la Oficiul Roman pentru Imigrare in vederea obtinerii autorizatiilor de munca pentru cei 10 Experti non UE au rezultat următoarele:

- pentru Expertii non UE X a solicitat initial eliberarea unei autorizatii de munca pentru lucratori detasati (conform art.14 din OUG 56/2007), desi intentia partilor a fost, chiar de la inceputul relatiei contractuale, de prestare munca de catre Expertii non UE la X pe o perioada de minimum 2 ani (contractele cu X sunt incheiate pe perioade de 2, 3 si 4 ani, prelungite prin acte aditionale chiar si pana la 7 ani), si nicidecum pe o perioada de maximum un an la un interval de minimum 5 ani, asa cum permite acest tip de autorizatie;

- in cererea depusa la Oficiul Roman pentru Imigrare pentru obtinerea vizei de lunga sedere pentru alte scopuri tip D/AS (lucratori detasati) reglementata de OUG 194/2002, X a declarat ca acestia urmeaza sa fie detasati pentru 1 an de zile, desi contractele acestora cu X (in baza carora vor presta munca la X) sunt incheiate pentru o perioada de 3 ani sau 4 ani, vointa partilor fiind ca raportul de munca sa exceda perioada declarata de 1 an de zile;
- la momentul expirarii acestor autorizatii de munca pentru lucratorii detasati, **X a procedat la solicitarea de autorizatii de munca pentru lucratori permanenti, reconsiderand statutul Expertilor non UE din lucratori detasati in lucratori permanenti, in intelesul OUG 56/2007. In fapt, prezumand ca relatia contractuala dintre Expertii non UE si X este una de detasare, aceasta nu a incetat la momentul obtinerii de catre X a autorizatiilor de munca pentru lucratori permanenti, contractul dintre Expertii non UE si X producand efecte in continuare, in sensul ca X a suportat costurile acestor contracte chiar si dupa ce acestea si-au pierdut obiectul prin incetarea detasarii;**
- in cererile depuse pentru obtinerea autorizatiilor de munca pentru lucratori permanenti X declara la Oficiul Roman pentru imigrare ca posturile pe care le vor ocupa Expertii non UE sunt vacante, desi aceste posturi sunt deja ocupate de acesti experti in organigrama X, conform fisei postului in baza careia Expertul non UE isi desfasoara activitatea la X anterior depunerii acestor cereri; declarand vacant un post pe care urmeaza sa fie incadrat un lucrator pentru care a incetat detasarea X a indeplinit conditiile prevazute de art. 8 din OUG 56/2007 pentru a incadra in munca in baza autorizatiei de munca pentru lucratori permanenti strainul a carui perioada de detasare a incetat;
- **avand in vedere decalajele dintre momentele de la care au produs efecte contractele dintre Expertii non UE cuprinsi in esantion si data eliberarii autorizatiilor de munca, reiese ca acesti Experti au prestat munca la X pe teritoriul Romaniei, fara a avea autorizatie de munca;**

**Pentru motivele expuse in detaliu, rezultă:**

- **detasarea internationala presupune** existenta unui raport de munca in statul de origine al angajatorului si decizia acestuia prin care, temporar, angajatul este detasat sa presteze munca la un angajator dintr-un alt stat, iar in cazul in speta nu exista acte (contracte) care sa probeze existenta unui raport de munca intre Expertii si X, acestia incheind contract cu X strict cu scopul de a presta munca la X;
- Expertii non UE nu au avut nicio legatura cu Insula X;
- in vederea alinierii la prevederile OUG 56/2007 si a derularii raporturilor de munca dintre Expertii non UE si **X conform vointei partilor, la anulara autorizatiei de munca pentru lucrator detasat, X reincadreaza raportul de munca cu Expertii non UE considerandu-i lucratori permanenti;**
- la momentul solicitarii anularii autorizatiei de munca pentru lucrator detasat si solicitarii autorizatiei de munca pentru lucrator permanent / inalt calificat, detasarea in baza contractului dintre Expertii non UE si X inceteaza; cu toate acestea, in perioada verificata, X factureaza catre X sumele aferente acestor contracte chiar si dupa acest moment,.



**În consecință, Expertii non UE, inca de la inceputul prestarii de munca la X, ar fi trebuit sa-si desfasoare activitatea in baza autorizatiei de munca pentru lucratori permanenti sau lucratori inalt calificati si in baza unui contract individual de munca încheiat cu X, acestia neîndeplinind in niciun moment conditiile pentru a fi considerati de X lucratori detasati in sensul OUG 56/2007.**

**În ceea ce privește raporturile de munca cu Expertii UE, din verificări a rezultat:**

- detasarea internationala presupune existenta unui raport de munca in statul de origine al angajatorului si decizia acestuia prin care, temporar, angajatul este detasat sa presteze munca la un angajator dintr-un alt stat, iar in cazul in speta nu exista acte (contracte) care sa probeze existenta unui raport de munca intre Experti si X, acestia incheind contract cu X strict cu scopul de a presta munca la X;

- Expertii UE nu au avut nicio legatura cu Insula X și în conformitate cu Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale desi prevederile acesteia se aplica intreprinderilor stabilite intr-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European, se rețin urmatoarele aspecte:

- la art.11 din Legea 344/2006 se prevede ca: *„Intreprinderile stabilite intr-un stat nemembru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European, care detaseaza salariatii pe teritoriul Romaniei, nu pot beneficia de un tratament mai favorabil decat intreprinderile stabilite intr-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European.”*

- la art.3 din Legea 344/2006 se prevede ca: *„In sensul prezentei legi, prin salariat detasat se intelege salariatul care in mod normal lucreaza intr-un alt stat decat Romania, dar pentru o perioada de timp limitata isi desfasoara activitatea in Romania.”*; astfel că reprezentantii X au precizat ca nu exista documente din care sa reiasa ca expertii X lucreaza in mod normal in Insula X, scopul contractului dintre experti si X fiind de a presta munca la X;

- la art.8 alin (2) din Legea 344/2006 se prevede ca: *„Durata detasarii se calculeaza pe baza unei perioade de referinta de un an de la data inceperii detasarii. La calculul duratei detasarii se iau in considerare perioadele anterioare in care postul a fost ocupat de un lucrator detasat.”*; durata contractelor incheiate intre experti si X fiind de cel putin 2 ani, vointa partilor fiind ca aceasta sa exceda conditiile impuse pentru detasare internationala.

**Ca urmare, raportul de munca dintre Expertii UE, X si X nu respecta conditiile detasarii internationale.**

**Cu privire la raporturile de munca cu Expertii romani, din verificări a rezultat:**

- detasarea internationala presupune existenta unui raport de munca in statul de origine al angajatorului si decizia acestuia prin care, temporar, angajatul este detasat sa presteze munca la un angajator dintr-un alt stat, iar in cazul in speta nu exista acte (contracte) care sa probeze existenta unui raport de munca intre Experti si X, acestia incheind contract cu X strict cu scopul de a presta munca la X;

- Expertii romani nu au avut nicio legatura cu Insula X;
- activitatea Expertilor romani (prestatiile de munca la X) a fost subordonata, coordonata si dependenta de X si nu de X;
- Expertii romani care au prestat munca la X sunt cetateni romani domiciliati in România, din contractele incheiate intre acestia si X nu rezultă clauze specifice contractelor incheiate cu Expertii UE si Expertii non UE, respectiv cetatenii straini care au prestat munca la X, cum ar fi: “Statutul pe perioada delegarii. Punctul de origine” “zborurile acasa”, “Cazare”, “Expatriere, Repatriere, Transferul bunurilor personale si Cont de bilete”, “Alocatie pentru locuinta si articole personale”.

**Ca urmare, raportul de munca dintre Expertii romani, X si X nu respecta conditiile detasarii internationale.**

Mai mult, asistenta fiscala acordata Expertilor a fost responsabilitatea societatii X, fiind **indeplinita de X** si/sau furnizorul de servicii fiscale, X substituindu-se companiei X nu doar in desemnarea, contractarea si suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci si in derularea contractului de furnizare de asistenta fiscala Expertilor, X neavand niciun drept si nicio obligatie corelativa in aceasta relatie contractuala.

**Totodată, din informațiile obținute prin mecanismul de schimb internațional de informații - SCAC Insula X și a Regulamentului (UE) Nr.000/2010 al Consiliului, din 2010, privind cooperarea administrativa si combaterea fraudei in domeniul taxei pe valoare adaugata (numit in prezentul Regulamentul (UE) Nr.00/2010), precum și a informatiilor furnizate pe pagina de internet oficiala a guvernului din Insula X a rezultat că in perioada 2008 – 2012 livrarile de servicii au fost efectuate catre X**

**În ceea ce privește documentele in baza carora au fost determinate costurile contractului** (comisionul real al prestatorului si costurile de detasare suportate de X), nu au existat rapoarte trimestriale de lucrari cu detaliera costurilor aferente personalului pus la dispozitie, intrucat au fost considerate redundante (informatia fiind prezentata in rapoartele lunare mentionate mai sus).

In vederea justificarii modului de determinare a „Comisionului real” facturat de X, KX (pentru perioada 2009-2012) a furnizat rapoarte lunare cu Expertii care au prestat munca la X si costurile suportate pentru acestia. Aceste rapoarte cuprind si sumele decontate direct de X acestor Experti din analiza cărora a rezultat:

Elementele care stau la baza determinarii „Comisionului real” sunt:

- Sume evidentiata in moneda contractului incheiat intre Expert si X, acestea fiind, in principal, urmatoarele:
  - remuneratia prevazuta in contractul incheiat intre Expert si X (salariu curent/plata curenta);
  - bonus (prevazut in Ghidul pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali);
  - indemnizatie terminare;
  - imprumut masina;
  - zile concediu neefectuate;

- indemnizatie mobilare (prevazuta in Ghidul pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali);
- indemnizatie acomodare (prevazuta in Ghidul pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali);
- contributi asigurari;
- Sume evidentiata in RON:
- Contributia de asigurari de sanatate la Fondul national unic de asigurari de sanatate;
- impozitul pe venit.
- chiriile, calatoriile acasa si calatoriile de afaceri au fost refacturate de X cu marja, fiind asimilate "*Comisionului real*".
- sumele evidentiata in coloana „*Alte sume EUR*” nu au fost cuprinse in baza de calcul pentru impozitul pe venit si contributia de asigurari de sanatate.

Costurile legate de sederea Expertilor in Romania suportate direct de X sunt, in principal, urmatoarele:

- chirii;
- utilitati;
- taxe scolare;
- servicii medicale;
- masini de serviciu;
- cursuri limba romana;
- asigurari locuinta;
- costurile generate de calatoriile Expertilor acasa;
- indemnizatii acomodare.

#### **Astfel:**

„*Comisionul real*” al X a fost facturat lunar catre X, in general factura fiind lunara si fiind evidentiata in aceasta comisionul estimat pentru luna in care a fost emisa factura si regularizari ale comisionului facturat in luni anterioare **in contul 628 “Cheltuieli cu servicii prestate de terti”**.

Costurile suportate direct de X, conform documentelor prezentate cu titlu de exemplu si a „*Manualului de contabilitate punctul 2.1.2.5 Datorii cu expatriatii*”, au fost inregistrate in evidenta contabila in baza facturilor, chitantelor, deconturilor, conventiilor, referatelor, etc..

**Toate versiunile manualului de contabilitate** furnizate organelor de inspectie fiscala **prevad ca „principalele avantaje ale expatriatilor si care reprezinta in fapt obligatii de plata/cheltuieli pentru societate, sunt urmatoarele:”**

- plata chiriei sau a cazarii pentru expat si familia acestuia pe perioada desfasurarii activitatii profesionale;
- plata tuturor utilitatilor ce decurg din calitatea de chiras expat X, expat fara contract cu X si expat travelling – energie electrica, energie termica, apa, salubritate, telefon (...), internet etc.;
- plata asigurarilor medicale si a medicamentelor;
- plata diverse asigurari (de calatorie, de locuinta, et.);

- plata cursurilor de limba romana pentru expat si familia acestuia in cazul in care locuiesc impreuna;
- plata scolarizarii si a taxelor scolare pentru membrii familiei expatului (copii): taxa inscriere gradinita sau scoala, uniforme, carti, etc.
- plata transportului cu avionul pentru vizita la domiciliu de 3 ori pe an achitata 50% in prima luna de delegare si 50% in a sasea luna din anul de delegare pentru expat si pentru familia expatului, astfel:
  - in cazul in care familia expatului locuieste in Romania se achita c/val a 3 drumuri pe an acasa;
  - in cazul in care familia expatului nu locuieste in Romania, se achita c/val unui drum pe an pentru vizitarea expatului in Romania.
- plata permiselor de munca;
- plata tuturor cheltuielilor justificate prin cererea de rambursare intocmita de HR: protocol, diurna, taxi.”

**Conturile utilizate pentru reflectarea in contabilitate a cheltuielilor legate de avantajele acordate expatriatilor sunt:**

- pentru expatriatii angajati X (in speta Expertii non UE cu contracte locale)
  - 428150 „Alte datorii legate de beneficiile personalului”, conform prevederilor Manualului v1.2;
  - 428150 „Alte datorii legate de beneficiile personalului” si 612000 „Cheltuieli cu redevente, locatii de gestiune si chirii”,
- pentru expatriatii fara contract cu X si expatriatii travelling
  - 612000 „Cheltuieli cu redevente, locatii de gestiune si chirii” – pentru chirii
  - 658901 „Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile fiscal” – pentru restul avantajelor.

Conform explicatiilor reprezentantilor X contul 658901 „Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile fiscal” a fost utilizat pentru a evidentia cheltuielile legate de avantajele acordate expatriatilor fara contract cu X (altele decat chirii) inca din luna septembrie 2009. Totodata aceste cheltuieli inregistrate in cursul anului 2009, pana la data de 2009 in contul 628430 „Cheltuieli efectuate in favoarea actionarilor” au fost reclassificate in luna septembrie 2009 in contul 658901 „Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile fiscal”.

**In plus din verificarea documentelor si informatiilor furnizate, s-au constatat următoarele:**

- **Expertii romani nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala, veniturile realizate de acestia in baza contractului incheiat cu X fiind incadrate ca venituri din salarii din strainatate; pentru Expertii UE cetateni romani, din situatiile furnizate de consultantii fiscali X si X rezulta ca s-au calculat contributia la asigurarile sociale de sanatate si impozit pe venitul realizat in baza acestor contracte incheiate cu X;**

- **Expertii UE, nu au fost asigurati in sistemul de protectie sociala al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European, ; pentru acesti Experti UE, din situatiile furnizate de consultantii fiscali X si X rezulta**

ca s-au calculat contributia la asigurarile sociale de sanatate si impozit pe venitul realizat in baza acestor contracte incheiate cu X;

**- Expertii non UE, pe perioada in care au fost considerati de X detasati si au prestat munca la X in baza autorizatiei de munca pentru lucratori detasati, nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala; pentru acesti Experti non UE, din situatiile furnizate de consultantii fiscali X si X rezulta ca s-au calculat contributia la asigurarile sociale de sanatate si impozit pe venitul realizat in baza acestor contracte incheiate cu X. In perioada in care Expertii non UE au prestat munca la X in baza autorizatiei de munca pentru lucratori permanenti pentru acestia s-au calculat contributiile la sistemul national de protectie sociala la nivelul remuneratiei prevazuta in contractul de munca incheiat cu X, remuneratie mai mica decat cea acordata efectiv.**

### **În concluzie:**

#### ***Referitor la relatia X – X:***

- inregistrarea companiei X in Insula Xa fost efectuată strict cu scopul ca prin aceasta companie sa fie derulate contractele de munca cu Expertii care au prestat munca pentru X;

- in X, utilizarea fortei de munca a Expertilor, acolo unde s-a dorit un raport de munca mai flexibil si unde nici una din parti nu a avut interesul contribuirii in vreun sistem de protectie sociala (dupa cum au afirmat reprezentantii X), a fost utilizat urmatorul model:

-contractele au fost incheiate intre Experti si compania din Insula X, fiind prevazut in contracte faptul ca acestea sunt guvernate de Legea Manx;

-administrarea acestor contracte, atat din punct de vedere al resurselor umane cat si al evidentei financiar-contabila si fiscala, a fost realizata de catre societati din grup .Trebuie mentionat si faptul ca grupul X mai detine participatii la alte doua societati in Insula X respectiv X si X societati utilizate pentru derularea de contracte in baza carora societatile din grupul Xsa beneficieze de prestatii in munca ale unor experti in petrol si gaze.

- X se afla sub controlul total al X,

- toate cunostintele si experienta necesare realizarii prestarii prevazuta in contractul 000/2008 apartin altor persoane decat celei care a intrat in relatia contractuala cu X;

- din prevederile contractuale, explicatiile reprezentantilor X, precum si din constatarile inspectiei fiscale referitoare la derularea contractului 000/2008 rezulta ca societatii X nu ii sunt atribuite riscuri.

#### ***Referitor la Relatia X – Experti:***

**- obiectul contractelor incheiate intre Experti si X nu este de angajare la Xurmata de detasare la X, ci este de prestatie de munca la X, subordonata X, coordonata de Xsi dependenta de X.**

- contractele incheiate intre Experti si X nu pot tine loc de decizie a X de detasare internationala la X;

- desi conform contractului tara de origine este considerata Insula X in contractele incheiate intre Expertii romani si X aceasta clauza lipseste, "*Punctul de origine*" fiind evident in Romania, iar pentru Expertii UE si Expertii non UE statul (tara) indicata in contractul incheiat cu X in clauza „*Punctul de origine*”;
- toate contractele de delegare si actele aditionale sunt semnate pentru X prin reprezentant;
- nu se poate stabili locul semnarii contractelor dintre Experti si X prin reprezentant, prin urmare, nu se poate stabili in ce masura este aplicabila acestor contracte legea din Insula X avand in vedere ca Expertii nu au nici o legatura cu Insula X iar X a actionat prin reprezentanti din Austria.

***Referitor la Relatia X – Experti:***

- activitatea Expertilor este subordonata, coordonata si dependenta de X si nu de X;
- raportul de munca dintre Expertii UE, X si X nu respecta conditiile detasarii internationale.

***Referitor la Relatia X – furnizor de servicii fiscale – Experti:***

- asistenta fiscala acordata Expertilor a fost responsabilitatea societatii X, fiind indeplinita de Xsi/sau furnizorul de servicii fiscale, X substituindu-se companiei X nu doar in desemnarea, contractarea si suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci si in derularea contractului de furnizare de asistenta fiscala Expertilor, X neavand niciun drept si nicio obligatie corelativa in aceasta relatie contractuala.

***Referitor la obligatia contribuirii la sistemul national de protectie sociala:***

- Expertii romani nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala;
- Expertii UE nu au fost asigurati in sistemul de protectie sociala al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European;
- Expertii non UE, pe perioada in care au fost considerati de X detasati si au prestat munca la X in baza autorizatiei de munca pentru lucratori detasati, nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala;
- în perioada in care Expertii non UE au prestat munca la X in baza autorizatiei de munca pentru lucratori permanenti, pentru acestia s-au calculat contributiile la sistemul national de protectie sociala la nivelul remuneratiei prevazuta in contractul de munca incheiat cu X, remuneratie mai mica decat cea acordata efectiv. Din explicatiile transmise de reprezentantii X rezulta ca „*la stabilirea sumei platite pe contractul de munca local s-a avut in vedere indeplinirea cerintelor minime prevazute de lege*”.

***Referitor la implicarea companiei X in procesele generale de resurse umane referitoare la Experti:***

- X a fost responsabila pentru evaluarea performantei, cresteri salariale, planificarea carierei;
- conform documentatiei depusa de X la autoritatile competente in vederea obtinerii autorizatiilor de munca pentru lucratori permanenti pentru Expertii non UE, X s-a ocupat de intreg procesul de recrutarea a acestor Experti prin publicarea

intr-un cotidian de larga circulatie a posturilor vacante, realizarea selectiei confirmata prin intocmirea proceselor verbale de selectie si finalizarea procesului de selectiei prin transmiterea ofertelor de angajare. Chiar si in aceste conditii X a continuat sa suporte, in baza facturilor emise de X, costurile aferente contractelor incheiate intre acesti Experti si X dupa momentul in care acestia au dobandit calitatea de angajati X.

Fata de cele prezentate în procesul verbal, având în vedere toate constatările bazate pe analiza documentelor prezentate, a informațiilor primite din străinătate și temeiurile de drept incidente, organele de inspectie fiscala:

- **nu au luat in considerare tranzactia dintre X si X in baza contractului 000/2008 aceasta neavand un scop economic;**

- **au reîncadrat activitatea Expertilor ca fiind activitate dependenta de X** conform prevederilor art. 11 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 55 alin (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.67 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normlor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**Urmarea reîncadrării activității Expertilor in activitate dependenta de X**, au fost stabilite ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile facturate de X, iar veniturile Expertilor au fost considerate venituri de natură salarială sau asimilate salariilor pentru care sunt recunoscute ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2010, cheltuielile în sumă de 000 lei reprezentand venituri de natură salarială și cheltuieli în sumă de 000 lei reprezentând contribuții sociale.

Ca urmare, a fost calculată diferență suplimentară în suma totală de **000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor**, precum și **accesorii constând în majorări și penalități de întârziere** calculate până la data de 31.01.2015, astfel:

- pentru anul 2009 – majorări de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei;

- pentru anul 2010 - majorări de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

De asemenea, conform reîncadrării efectuate în baza art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a activitatii Expertilor cuprinsi in facturile emise de X catre X ca fiind activitate dependenta de X veniturile realizate de aceștia au fost încadrate ca venituri de natură salarială ce constituie bază de calcul pentru următoarele contribuții sociale:

**Contribuție de asigurări sociale de stat datorată de angajator**, în baza art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, în suma de **000 lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;

- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuție de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorata de angajator** în baza art.85 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, în suma de 000 lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuție de asigurari pentru somaj datorata de angajator** în baza art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în suma de 000 lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale datorată de angajator** în baza art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, în suma de 000 lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator**, în baza art.258 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în suma de **000 lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice** în baza art.4 alin.2(2) din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, în suma de 000 lei **și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuție de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați**, în baza art.23 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, în suma de **000 lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.



**Contribuția individuală de asigurari pentru somaj reținută de la asigurați** în baza art.27 alin.(1) lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în suma de **000 lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați**, în baza art.257 alin.(2) lit.a) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în suma de **000 lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**Varsaminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate** în baza art.78 alin.(2) din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, în suma de **000 lei și accesorii aferente** constând în:

- majorări de întârziere în sumă de 000 lei;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe venitul din salarii sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

Pe anul 2009 sunt în vigoare prevederile:

*"Definirea veniturilor din salarii*

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

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

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

Începând cu data de 01.01.2010 prevederile art.55 s-au completat și modificat în sensul:

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

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

*k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii."*

coroborat cu dispozițiile pct.67 și pct.68 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

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

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

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

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

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

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

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

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

*- salariile de bază;*

*- sporurile și adaosurile de orice fel;*

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

*- recompensele și premiile de orice fel;*

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

*- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;*

*- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;*

- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;  
- **orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;(...)**”.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

De asemenea, sunt considerate venituri asimilate salariilor sumele încasate din sporuri, premii, indemnizații, sumele primite pentru concediul de odihnă, sumelor încasate în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă și **”orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor ”.**

**În ceea ce privește contribuțiile sociale**, pe perioada 2009-2010, sunt incidente prevederile:

- pentru **contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator**, art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*”(1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art. 23 alin. (1).”*

- pentru **contribuția de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați**, art.23 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

*”(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:*

*a) venitul brut realizat lunar, în situația asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II;”*

- pentru **contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorată de angajator**, art.85 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*”(1) Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o constituie:*

*a) suma veniturilor brute realizate lunar;”*

- pentru **contribuția de asigurari pentru somaj datorată de angajator**, art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și

stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

- pentru **contribuția individuală de asigurari pentru șomaj reținută de la asigurați**, conform art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*”(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.”*

- pentru **contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale datorată de angajator**, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

- pentru **contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator**, art.258 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*”(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.”*

- pentru **contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați**, art.257 alin.(2) lit.a) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

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

- pentru **contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice**, art.4 alin.(2) din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile

de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

*”(2) Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la art.1 alin.(2) lit.e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.”*

- pentru **varsaminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate**, art.78 alin.(2) din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, prevede:

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

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

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

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că pentru veniturile brute realizate lunar de persoane fizice din activitatea dependentă la persoane juridice se datorează contribuții sociale la bugetul asigurărilor sociale, atât de către angajator cât și cele reținute de la angajat, conform prevederilor legale mai sus invocate.

Conform celor prezentate la situație de fapt fiscală, din constatări reiese:

**Referitor la relația X– X:**

- înregistrarea companiei X în Insula X a fost efectuată strict cu scopul ca prin aceasta companie să fie derulate contractele de muncă cu Expertii care au prestat munca pentru X;

- în X, utilizarea forței de muncă a Expertilor, acolo unde s-a dorit un raport de muncă mai flexibil și unde niciuna din părți nu a avut interesul contribuției în vreun sistem de protecție socială (după cum au afirmat reprezentanții X), a fost utilizat următorul model:

-contractele au fost încheiate între Expertii și compania din Insula X, fiind prevăzut în contracte faptul că acestea sunt guvernate de Legea Manx;

-administrarea acestor contracte, atât din punct de vedere al resurselor umane cât și al evidenței financiar-contabile și fiscale, a fost realizată de către societăți din grup. Trebuie menționat și faptul că grupul X mai detine participatii la alte două societăți în Insula X, respectiv X și X societăți utilizate pentru derularea

de contracte in baza carora societatile din grupul X sa beneficieze de prestatii in munca ale unor experti in petrol si gaze.

- X se afla sub controlul total al X,
- toate cunostintele si experienta necesare realizarii prestarii prevazuta in contractul 000/2008 apartin altor persoane decat celei care a intrat in relatia contractuala cu X
- din prevederile contractuale, explicatiile reprezentantilor X, precum si din constatarile inspectiei fiscale referitoare la derularea contractului 000/2008 rezulta ca societatii X nu ii sunt atribuite riscuri.

***Referitor la Relatia X – Experti:***

- obiectul contractelor incheiate intre Experti si X **nu este de angajare la Xurmata de detasare la X, ci este de prestatie de munca la X, subordonata X, coordonata de X si dependenta de X;**
- contractele incheiate intre Experti si X nu pot tine loc de decizie a X de detasare internationala la X
- desi conform contractului tara de origine este considerata Insula X in contractele incheiate intre Expertii români si X aceasta clauza lipseste, "*Punctul de origine*" fiind in Romania, iar pentru Expertii UE si Expertii non UE statul (tara) indicata in contractul incheiat cu X in clauza „*Punctul de origine*”;
- toate contractele de delegare si actele aditionale sunt semnate pentru X prin reprezentant;
- nu se poate stabili locul semnarii contractelor dintre Experti si X prin reprezentant, prin urmare, nu se poate stabili in ce masura este aplicabila acestor contracte legea din Insula X având in vedere ca Expertii nu au nicio legatura cu Insula X, iar X a actionat prin reprezentanti din Austria.

***Referitor la Relatia X – Experti:***

- activitatea Expertilor este subordonata, coordonata si dependenta de X si nu de X;
- raportul de munca dintre Expertii UE, X si X nu respecta conditiile detasarii internationale.

***Referitor la relatia X – furnizor de servicii fiscale – Experti:***

- asistenta fiscala acordata Expertilor a fost responsabilitatea societatii X, fiind indeplinita de X si/sau furnizorul de servicii fiscale, X substituindu-se companiei X nu doar in desemnarea, contractarea si suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci si in derularea contractului de furnizare de asistenta fiscala Expertilor, Xneavand niciun drept si nicio obligatie corelativa in aceasta relatie contractuala.

***Referitor la obligatia contribuirii la sistemul national de protectie sociala:***

- Expertii romani nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala;
- Expertii UE nu au fost asigurati in sistemul de protectie sociala al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European;

- Expertii non UE, pe perioada in care au fost considerati de X detasati si au prestat munca la X in baza autorizatiei de munca pentru lucratori detasati, nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala;
- în perioada in care Expertii non UE au prestat munca la X in baza autorizatiei de munca pentru lucratori permanenti, pentru acestia s-au calculat contributiile la sistemul national de protectie sociala la nivelul remuneratiei prevazuta in contractul de munca incheiat cu X, remuneratie mai mica decat cea acordata efectiv. Din explicatiile transmise de reprezentantii X rezultă ca „*la stabilirea sumei platite pe contractul de munca local s-a avut in vedere indeplinirea cerintelor minime prevazute de lege*”.

**Referitor la implicarea companiei X in procesele generale de resurse umane referitoare la Experti:**

- X a fost responsabila pentru evaluarea performantei, cresteri salariale, planificarea carierei;
- conform documentatiei depusa de X la autoritatile competente in vederea obtinerii autorizatiilor de munca pentru lucratori permanenti pentru Expertii non UE, X s-a ocupat de intreg procesul de recrutarea a acestor Experti prin publicarea intr-un cotidian de larga circulatie a posturilor vacante, realizarea selectiei confirmata prin intocmirea proceselor verbale de selectie si finalizarea procesului de selectie prin transmiterea ofertelor de angajare. Chiar si in aceste conditii X a continuat sa suporte, in baza facturilor emise de X, costurile aferente contractelor incheiate intre acesti Experti si X dupa momentul in care acestia au dobandit calitatea de angajati X.

Fata de toate cele prezentate organele de inspectie fiscala **nu au luat in considerare tranzactia dintre X si X in baza contractului 000/2008 aceasta neavând un scop economic și au reîncadrat activitatea Expertilor ca fiind activitate dependenta de X** conform prevederilor art.11 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la argumentul societății conform căruia nu i se aplică prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,** întrucât nu sunt respectate cele două TEZE ale acestui articol, nu poate fi reținut deoarece:

Potrivit prevederilor art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că organele de inspectie fiscala, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de acesta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege principiul economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. De asemenea, se reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

O tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Totodată, conform prevederilor pct.49 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe anul 2009:

*”49. - **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.** Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*Principiul prevalenței economicului asupra juridicului se aplică de către entitățile prevăzute la pct. 3 alin. (1) la întocmirea situațiilor financiare individuale și a situațiilor financiare consolidate, iar entitățile prevăzute la pct. 3 alin. (2), numai la întocmirea situațiilor financiare consolidate.”* coroborate cu pct.46 Anexa 1 la OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe anul 2010:

*“46. - (1) **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.***

*Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. **De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.***



**În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”.**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Totodată, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, **iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.**

De asemenea, în ceea ce privește încheierea Contractului nr. 000/.2008 reținem că încheierea contractului nu o poate absolvi de consecințele neexecutării obligațiilor contractuale potrivit principiului bunei credințe care guvernează raporturile contractuale, astfel cum prevede art.1170 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil : “Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație.”

Totodată, sintetizând cele ce preced , se reține că potrivit art.1272 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil “Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea și echitatea le dau contractului după natura lui “, astfel încât dacă neexecutarea unei obligații contractuale conduce la încălcarea unor legi, ceea ce s-a demonstrat în considerentele prezentei decizii, în mod corect s-au stabilit obligații fiscale în sarcina contestatarii. Altfel spus, prin încheierea unui contract consultantă (despre care societatea susține că ține loc de contract de punere la dispoziție de personal specializat, respectiv de detașare internațională) nu poți obține avantaje fiscale dacă obiectul acelu contract nu se realizează întrucât astfel s-ar goli de conținut prevederile legale, acestea ar rămâne fără eficiență ceea ce ar contraveni ordinii constituționale.

Totodată, în sprijinul opiniei noastre invocăm prevederile art.977 Cod Civil precizând că, în exercitarea rolului său activ, organul de soluționare trebuie să interpreteze respectivul contract în raport de conținutul său, iar nu potrivit denumirii sale.

Având în vedere cele de mai sus, considerăm că organele de soluționare a contestației nu trebuie să se orienteze după sensul literal sau juridic al termenilor care denumesc contractul, ci după cel pe care părțile contractante au înțeles să-l atribuie acelor termeni, după natura contractului și scopul urmărit prin încheierea sa.

Ca urmare, având în vedere cele prezentate la situația de fapt fiscală în perioada 2009-2010 societatea a înregistrat costuri cu ”*personalul detașat internațional*” denumit Experti, achitate către X în baza Contractului nr.000/2008 încheiat între cele două părți în care se prevede că prestatorul – X – va efectua prestațiile din Anexa 1, anexă care nu a fost prezentată la inspecția fiscală. Ulterior, prin act adițional la contractul menționat părțile au stabilit ca prestatorul va presta servicii de consultanță.

Din explicațiile societății verificate a rezultat că ”*acest contract ține loc de contract de detașare internațională a Experților*”.

Astfel, plecând de la aceste declarații a fost analizată tranzacția dintre X și X rezultând o serie de fapte care au condus la reîncadrarea tranzacției și anume:

- înregistrarea companiei X în Insula X a fost efectuată strict cu scopul ca prin această companie să fie derulate contractele de muncă cu Experții care au prestat munca pentru X;

- contractele au fost încheiate între Experti și compania din Insula X, fiind prevăzut în contracte faptul că acestea sunt guvernate de Legea Manx;

- administrarea acestor contracte, atât din punct de vedere al resurselor umane cât și al evidentei financiar-contabile și fiscale, a fost realizată de către societăți din grup

- X se afla sub controlul total al X conducerea acestei societăți fiind realizată în totalitate de către persoane angajate la X;

- toate cunoștințele și experiența necesare realizării prestării constând în detașare de personal specializat în România aparțin altor persoane decât celei care a intrat în relația contractuală cu X;

- X nu îi sunt atribuite riscuri în scopul desfășurării activității fiind încheiate două împuterniciri către societăți din grup;

- obiectul contractelor încheiate între Experti și X **nu este de angajare la X urmata de detasare la X, ci este de prestatie de munca la X, subordonata X, coordonata de X si dependenta de X;**

- contractele încheiate între Experti și X nu pot ține loc de decizie a X de detașare internațională la X;

- deși conform contractului țara de origine este considerată Insula X în contractele încheiate între Experții români și X această clauză lipsește, ”*Punctul de origine*” fiind în România, iar pentru Experții UE și Experții non UE statul (țara) indicată în contractul încheiat cu X în clauza ”*Punctul de origine*”;

- **raportul de munca dintre Experții UE, X și X nu respecta condițiile detașării internaționale prevăzute de lege, respectiv:**

- activitatea desfășurată de Experti nu este subordonată de societatea angajatoare, în cazul de față X ci este subordonată X;

- nu s-a respectat durata detașării internaționale (contractele erau încheiate între 2- 5 ani, respectiv chiar și 7 ani) și nu s-a efectuat prelungirea detașării internaționale conform legii;

- pentru Experții non UE deși contractul de detașare era expirat și X a încheiat cu aceste persoane ”*contracte de muncă locale*” (fiind schimbat statutul

din Experți detașați în Experți permanenți) a continuat să achite către X costurile cu persoanele detașate și comisionul de 22% aferent;

- asistenta fiscală acordată Experților a fost responsabilitatea X, fiind îndeplinită de X și/sau furnizorul de servicii fiscale, X substituindu-se companiei X nu doar în desemnarea, contractarea și suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci și în derularea contractului de furnizare de asistentă fiscală Experților;

- Experții români nu au fost asigurați în sistemul național de protecție socială;

- Experții UE nu au fost asigurați în sistemul de protecție socială al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European;

- Experții non UE, pe perioada în care au fost considerați de X detașați și au prestat munca la X în baza autorizației de muncă pentru lucrători detașați, nu au fost asigurați în sistemul național de protecție socială;

- X a fost responsabilă pentru evaluarea performanței, creșteri salariale, planificarea carierei Experților;

- conform documentației depusă de X la autoritățile competente în vederea obținerii autorizațiilor de muncă pentru lucrători permanenți pentru Experții non UE, **X s-a ocupat de întreg procesul de recrutare a acestor Experți prin publicarea într-un cotidian de largă circulație a posturilor vacante, realizarea selecției confirmată prin întocmirea proceselor verbale de selecție și finalizarea procesului de selecție prin transmiterea ofertelor de angajare.**

Conform celor de mai sus se reține că prevederile legale incidente detașării internaționale sunt:

**BUG nr.194/2002 din 12 decembrie 2002 privind regimul străinilor în România, republicată, cu modificările și completările ulterioare:**

**”ART. 2**

**Definiții**

*k) permis de ședere în scop de muncă - documentul de identitate care se eliberează străinului de către Oficiul Român pentru Imigrări, în condițiile legii, și atestă dreptul de ședere și de muncă pe teritoriul României;*

**ART. 4**

**Obligațiile străinilor**

*(1) Pe timpul șederii în România străinii sunt obligați să respecte legislația română.*

*[...]*

**(4) Străinii aflați pe teritoriul României sunt obligați să respecte scopul pentru care li s-a acordat dreptul de a intra și, după caz, de a rămâne pe teritoriul României, să nu rămână pe teritoriul României peste perioada pentru care li s-a aprobat șederea, precum și să depună toate diligențele necesare pentru a ieși din România până la expirarea acestei perioade.**

**ART. 5**

**Politica în domeniul imigrației**

*(1) Anual, prin hotărâre a Guvernului, se stabilesc:*

a) numărul autorizațiilor de muncă ce pot fi eliberate străinilor, conform prevederilor legislației speciale privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României;

b) cuantumul alocațiilor necesare pentru hrănirea, întreținerea și cazarea în centre, precum și al celor pentru asistență medicală și spitalizare;

c) cuantumul sumelor reprezentând mijloacele corespunzătoare atât pentru întreținerea pe perioada șederii, cât și pentru întoarcerea în țara de origine sau pentru tranzitul către alt stat, prevăzute la art. 6 alin. (1) lit. c).

**(2) Guvernul poate stabili, prin hotărâre, ori de câte ori este cazul, introducerea ori suspendarea unor facilități pe termen scurt, la acordarea dreptului de a intra sau, după caz, la prelungirea dreptului de ședere pe teritoriul României, pentru anumite categorii de străini, precum și perioadele pentru care se acordă, respectiv se suspendă aceste facilități. Pe termen lung, Guvernul stabilește strategia națională în domeniul imigrației.**

**(3) Guvernul României, prin instituțiile abilitate, transmite Comisiei Europene și guvernelor celorlalte state membre în timp util și nu mai târziu de momentul în care sunt făcute publice, informații privind:**

**a) proiectele de acte normative care propun măsuri cu privire la lucrătorii din state terțe și membrii lor de familie, în ceea ce privește intrarea, șederea și angajarea în muncă, precum și realizarea egalității de tratament în condițiile de viață și de muncă, drepturile salariale și alte drepturi economice, promovarea integrării în forța de muncă autohtonă și în societate și returnarea voluntară în țara de origine a unor astfel de persoane;**

b) proiecte de acorduri cu privire la subiectele prevăzute la lit. a), precum și proiectele de acorduri de cooperare pe care intenționează să le negocieze sau să le renegocieze cu state terțe, când aceste acorduri conțin prevederi referitoare la subiectele menționate la lit. a);

c) proiecte de acorduri privind condițiile de ședere și angajare în muncă a propriilor cetățeni care lucrează în state terțe și a membrilor de familie ai acestora, pe care intenționează să le negocieze sau să le renegocieze cu statele respective.

**(4) Guvernul României transmite Comisiei Europene și guvernelor celorlalte state membre textele actelor normative în vigoare, precum și textele acordurilor încheiate cu state terțe, care reglementează subiectele menționate la alin. (3) lit. a).**

[...]

## **ART. 6**

**Condiții cu privire la intrarea străinilor**

**(1) Intrarea pe teritoriul României poate fi permisă străinilor care îndeplinesc următoarele condiții:**

a) posedă un document valabil de trecere a frontierei de stat, care este acceptat de statul român;

b) posedă viza română acordată în condițiile prezentei ordonanțe de urgență sau, după caz, posedă permis de ședere valabil, dacă prin înțelegeri internaționale nu s-a stabilit altfel;

**c) prezintă, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență, documente care justifică scopul și condițiile șederii lor și care fac dovada existenței unor mijloace corespunzătoare atât pentru întreținere pe perioada șederii, cât și pentru întoarcerea în țara de origine sau pentru tranzitul către alt stat în care există siguranța că li se va permite intrarea;[...]**

#### ART. 11

**Dispoziții generale privind șederea străinilor**

**(1) Străinii aflați temporar în mod legal în România pot rămâne pe teritoriul statului român numai până la data la care încetează dreptul de ședere stabilit prin viză sau, după caz, prin permisul de ședere.**

#### ART. 20

##### **Tipuri de vize**

**În funcție de scopurile pentru care se acordă, vizele pot fi:**

- a) viza de tranzit aeroportuar, identificată prin simbolul A;**
- b) viza de tranzit, identificată prin simbolul B;**
- c) viza de scurtă ședere, identificată prin simbolul C;**
- d) viza de lungă ședere, identificată prin unul dintre următoarele simboluri, în funcție de activitatea pe care urmează să o desfășoare în România străinul căruia i-a fost acordată:**

**(i) desfășurarea de activități economice, identificată prin simbolul D/AE; [...]**

#### ART. 24

##### **Viza de lungă ședere**

**(1) Viza de lungă ședere se acordă străinilor, la cerere, pe o perioadă de 90 de zile, cu una sau mai multe călătorii, pentru următoarele scopuri:**

**d) angajare în muncă - străinilor care urmează să intre în România în vederea încadrării în muncă.** Viza acordată în acest scop se va elibera și sportivilor care urmează să evolueze în cadrul unor cluburi sau echipe din România, în baza unui contract individual de muncă sau a unei convenții civile în condițiile legii;

#### ART. 44

##### **Viza de lungă ședere pentru angajare în muncă**

**(1) Viza de lungă ședere pentru angajare în muncă se acordă străinilor pe baza autorizației de muncă eliberate de Oficiul Român pentru Imigrări.**

**(2) Autorizația de muncă se eliberează, la solicitarea angajatorului, dacă se constată îndeplinirea următoarelor condiții:**

**a) angajatorul face dovada faptului că desfășoară o activitate legală în România, că nu are datorii și că a făcut o selecție legală, cu prezentarea dovezilor care să ateste acestea, potrivit prevederilor legislației speciale privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României;**

**b) străinul îndeplinește condițiile speciale de pregătire profesională, experiență în activitate și autorizare, este apt din punct de vedere medical să desfășoare activitatea respectivă, nu are antecedente penale, se încadrează în contingentul anual aprobat prin hotărâre a Guvernului, potrivit prevederilor legislației speciale**

privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, precum și a celor prevăzute la art. 6 alin. (1) lit. a), e), f), g) și h), art. 8 alin. (1) lit. b) - d), art. 27 alin. (2) lit. c) și e).

(3) Autorizația de muncă nu se acordă străinilor care în ultimii 2 ani au avut un drept de ședere pentru desfășurarea de activități comerciale și nu au respectat planul de afaceri prevăzut la art. 43 alin. (2) lit. a).

(4) Oficiul Român pentru Imigrări emite autorizația în termen de 30 de zile de la data primirii solicitării din partea angajatorului. În cazurile în care pentru constatarea îndeplinirii condițiilor de obținere a autorizației sunt necesare verificări suplimentare, termenul de soluționare a cererii poate fi prelungit cu cel mult 15 zile.

**(5) Solicitarea de viză trebuie să fie însoțită de următoarele documente:**

a) autorizația de muncă, eliberată de Oficiul Român pentru Imigrări;

b) dovada mijloacelor de întreținere la nivelul salariului minim garantat în plată pentru întreaga perioadă înscrisă în viză;

c) certificat de cazier judiciar sau alt document cu aceeași valoare juridică, eliberat de autoritățile din țara de domiciliu sau de reședință;

d) asigurarea medicală pe perioada valabilității vizei.

**(6) Străinul poate solicita viza de lungă ședere pentru angajare în muncă în termen de 30 de zile de la eliberarea autorizației.** Viza se aprobă de Centrul Național de Vize, fără a mai fi necesară și obținerea avizului prevăzut la art. 30 alin. (7)

[...]

## **ART. 56**

**Prelungirea dreptului de ședere temporară în scop de muncă**

**(1) Străinilor intrați în România în scopul angajării în muncă li se prelungește dreptul de ședere temporară, dacă:**

a) sunt titulari ai unei autorizații de muncă valabile;

**b) prezintă contractul individual de muncă vizat de inspectoratul teritorial de muncă în a cărui rază își are sediul angajatorul sau o convenție civilă încheiată cu o structură sportivă, în condițiile legii, dacă străinii desfășoară activități în calitate de sportiv profesionist;**

c) salariul înscris în contractul individual de muncă este cel puțin la nivelul salariului minim garantat în plată;

d) actul medical de atestare a stării de sănătate, din care să rezulte că străinul este apt pentru a fi încadrat în muncă;

e) certificatul de atestare fiscală emis de administrația finanțelor publice în a cărei rază teritorială își are sediul angajatorul privind achitarea la zi a obligațiilor către bugetul public național, doar la prelungirile ulterioare sau dacă între data înregistrării solicitării pentru eliberarea autorizației și data înregistrării cererii pentru eliberarea permisului de ședere au trecut mai mult de 60 de zile;

f) copia actului de identitate și, după caz, a autorizației sau a altui document legal care atestă exercitarea unei activități ori profesii independente, dacă angajatorul este persoană fizică.

**(2) Prelungirile ulterioare ale dreptului de ședere temporară în scop de muncă se acordă dacă străinul prezintă documentele prevăzute la alin. (1) lit. b), c) și e), precum și dacă îndeplinește condițiile pentru prelungirea autorizației de muncă.**

(3) Cererea pentru prelungirea dreptului de ședere temporară se depune de către străin cel târziu la data încetării dreptului de ședere.

(4) Dreptul de ședere temporară se prelungește pentru o perioadă egală cu perioada de valabilitate a autorizației de muncă sau, după caz, cu perioada pentru care valabilitatea acesteia se prelungește.

(5) Străinilor care pot fi încadrați în muncă la persoane fizice sau juridice din România, fără autorizație de muncă, în condițiile legii, li se poate prelungi dreptul de ședere fără îndeplinirea condiției prevăzute la alin. (1) lit. a).

[...]

#### ART. 128

Străinii cu drept de ședere permanentă în statele membre ale Uniunii Europene

**(1) Străinii, cetățeni ai unor state terțe sau apatrizi, cu drept de ședere permanentă în statele membre ale Uniunii Europene, pot intra și rămâne pe teritoriul statului român, pentru o perioadă de 90 de zile în decurs de 6 luni, fără obligativitatea obținerii unei vize de intrare.**

**(2) Persoanelor prevăzute la alin. (1) li se poate prelungi dreptul de ședere temporară, fără îndeplinirea condiției prealabile de obținere a unei vize de lungă ședere, în condițiile prevăzute de prezenta ordonanță de urgență.**

(3) Persoanele prevăzute la alin. (1) se bucură de tratament egal în domeniile și în condițiile prevăzute la art. 75.

**(4) Prin derogare de la prevederile alin. (3), accesul pe piața muncii pentru străinii cu drept de ședere permanentă într-un stat membru al Uniunii Europene se va realiza în raport cu legislația muncii în domeniu și cu necesitatea ocupării locurilor de muncă ce se încadrează în registrul ocupațional deficitar pe teritoriul României, stabilit de structura specializată din cadrul Ministerului Muncii, Familiei și Egalității de Șanse.”**

și prevederile OUG nr.56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

#### ”ART. 1

**Prezenta ordonanță de urgență reglementează încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României.**

#### ART. 2

În sensul prezentei ordonanțe de urgență, termenii și noțiunile folosite au următoarele semnificații:

**g) lucrător detașat - străinul calificat, angajat al unei persoane juridice străine, care poate să desfășoare activitate pe teritoriul României în următoarele situații: este detașat pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care**

face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea în România; este detașat la o unitate situată pe teritoriul României sau la o întreprindere care aparține unui grup de întreprinderi, situată pe teritoriul României;

#### ART. 4

(1) *Autorizația de muncă poate fi eliberată, la cererea angajatorului, de către Oficiul Român pentru Imigrări, pentru străinii care îndeplinesc condițiile prevăzute de legislația română cu privire la regimul străinilor, încadrarea în muncă și detașarea acestora pe teritoriul României.*

*d) sunt detașați pe teritoriul României.*

#### ART. 6

**(1) Tipurile de autorizații de muncă ce pot fi acordate străinilor sunt următoarele:**

**a) autorizația de muncă pentru lucrătorii permanenți** - dă dreptul titularului să fie încadrat în muncă pe baza contractului individual de muncă încheiat pe durată nedeterminată sau determinată, la o singură persoană fizică sau juridică din România ori la o reprezentanță, sucursală sau filială din România a unei persoane juridice cu sediul în străinătate;

**b) autorizația de muncă pentru lucrătorii detașați** - dă dreptul titularului să presteze muncă, pentru o perioadă de maximum un an la un interval de minimum 5 ani, în baza deciziei de detașare de la un angajator persoană juridică străină la un angajator persoană juridică din România ori la o reprezentanță, sucursală sau filială din România a unei persoane juridice cu sediul în străinătate. În temeiul prevederilor acordurilor, convențiilor sau înțelegerilor internaționale la care România este parte, perioada pentru care lucrătorul detașat desfășoară activitatea pe teritoriul României poate fi prelungită în condițiile și situațiile prevăzute în mod expres de acestea; [...]

#### ART. 13

(1) *În vederea obținerii autorizației de muncă pentru lucrători transfrontalieri, angajatorul, persoană juridică din România ori o reprezentanță, sucursală sau filială a unei persoane juridice cu sediul în străinătate, va depune la Oficiul Român pentru Imigrări o cerere motivată privind necesitatea încadrării în muncă a străinului, însoțită de documentele prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. a) - d) și h) - m).*

(2) *În vederea obținerii autorizației de muncă pentru lucrători transfrontalieri, angajatorul persoană fizică va depune la Oficiul Român pentru Imigrări o cerere motivată, însoțită de documentele prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. d) și h) - m), precum și de:*

*a) copia actului de identitate și, după caz, a autorizației sau a altui document legal care atestă exercitarea unei activități ori profesii independente.*

*b) dovezi că dispune de venituri suficiente pentru plata salariului angajatului străin;*

*c) cazierul judiciar al persoanei fizice angajatoare.*



#### ART. 14

**(1) Pentru obținerea autorizației de muncă pentru lucrătorii detașați, angajatorul, persoană juridică din România ori o reprezentanță, sucursală sau filială a unei persoane juridice cu sediul în străinătate, va depune o cerere motivată, însoțită de documentele prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. a), b), d) și i), precum și de:**

a) documentul de trecere a frontierei, valabil, al străinului, pe care este aplicată, după caz, viza de lungă ședere pentru alte scopuri, în original și în copie;

**b) copia contractului individual de muncă, tradus și legalizat;**

**c) copia actului de detașare, tradus și legalizat;**

d) după caz, copia contractului comercial de prestări de servicii, tradus și legalizat;

e) copia actului de studii necesar pentru detașarea în funcția sau în meseria pentru care se solicită eliberarea autorizației de muncă, tradus și legalizat;

f) copiile documentelor care atestă pregătirea profesională obținută în afara sistemului de învățământ sau, după caz, care atestă experiența profesională, traduse și legalizate;

g) două fotografii 3/4 ale străinului.

#### ART. 17

**(1) Angajatorul are obligația să înregistreze contractul individual de muncă încheiat în baza autorizației de muncă la inspectoratul teritorial de muncă, în termenul prevăzut de lege.**

**(2) Angajatorul are obligația să înregistreze acordul scris al părților cu privire la prelungirea valabilității contractului individual de muncă pe durată determinată, încheiat cu un străin, la inspectoratul teritorial de muncă competent, cu prezentarea permisului de ședere în scop de muncă valabil sau a autorizației de muncă valabile, în termen de 20 de zile de la eliberarea documentelor care atestă prelungirea autorizației de muncă.**

#### ART. 18

**(1) Angajatorul la care s-a dispus detașarea transmite inspectoratului teritorial de muncă în a cărui rază teritorială își are sediul o comunicare privind detașarea salariaților străini pentru al căror acces pe piața muncii din România este necesară autorizația de muncă, cu cel puțin 5 zile anterioare începerii activității acestora pe teritoriul României, dar nu mai târziu de prima zi de activitate. Orice modificare a elementelor prevăzute în comunicare se transmite inspectoratului teritorial de muncă în termen de 5 zile de la data producerii acesteia.**

**(2) Comunicarea prevăzută la alin. (1) trebuie să cuprindă:**

**a) datele de identificare ale angajatorului la care s-a făcut detașarea: denumirea, adresa completă, codul unic de înregistrare sau un alt număr de identificare a angajatorului;**

**b) datele de identificare ale angajatorului străin care face detașarea: denumirea, adresa completă, codul unic de înregistrare sau un alt număr de**

**identificare a angajatorului, numele/denumirea, precum și adresa completă ale reprezentantului legal în România;**

**c) informații privind detașarea:** data la care începe detașarea, scopul detașării și durata acesteia;

**d) lista persoanelor detașate:** numele și prenumele acestora, funcția/meseria, data nașterii, seria și numărul documentului de călătorie, cetățenia.

ART. 21

**(1) Autorizația de muncă se anulează de Oficiul Român pentru Imigrări în următoarele cazuri, în termen de 5 zile lucrătoare de la:**

a) solicitarea angajatorului ca urmare a încetării din inițiativa sa a raportului de muncă cu străinul sau în cazul încetării contractului individual de muncă ca urmare a acordului părților;

b) solicitarea angajatorului sau a străinului ca urmare a încetării perioadei pentru care a fost detașat în România;

ART. 24

**(1) Angajatorul care are încadrat în muncă un străin căruia nu îi este necesară autorizația de muncă are obligația de a comunica Oficiului Român pentru Imigrări copia contractului individual de muncă, copia actului de detașare, precum și a înscrisurilor care atestă apartenența la una dintre categoriile prevăzute la art. 5 lit. g) și h), după caz.**

Față de prevederile legale mai sus enunțate se reține că **societatea nu a făcut dovada că detașarea Expertilor** (Expertii români, Expertii UE și Expertii non UE ) **s-a efectuat în condițiile legii incidente**, respectiv:

- în ceea ce privește copia actului de detașare, se reține că, în acest caz, contractul nr.000/.2008 nu are calitatea de document de detașare internațională a Expertilor. Acest fapt este susținut de toate reținerile prezentate ca urmare informațiilor primite din străinătate și a verificării documentelor privind înființarea X, managementul acesteia, faptul că nu are niciun risc asumat, întreaga activitate fiind realizată prin împuterniciți – societăți din cadrul grupului sau de către X, inclusiv acțiunile de recrutarea a Expertilor prin publicarea într-un cotidian de largă circulație a posturilor vacante, realizarea selecției confirmată prin întocmirea proceselor verbale de selecție și finalizarea procesului de selecție prin transmiterea ofertelor de angajare de unde reiese că angajarea expertilor la X nu este urmata de detasare la X, ci este de prestatie de munca la X, subordonata X, coordonata de X și dependenta de X;

- **contractele încheiate între Experti și X nu pot tine loc de decizie a X de detasare internationala la X** având în vedere că Expertii nu sunt detașați pe teritoriul României, în numele întreprinderii angajatoare și sub coordonarea acesteia, iar contractul încheiat între întreprinderea care face detașarea X și X are ca obiect servicii de consultanță. Mai mult, X are încheiate contracte de angajare a Expertilor numai pe perioada detașării la X, la momentul expirării acesteia se reziliază raportul de muncă cu Expertii;

-desi conform contractului **tara de origine este considerata Insula X** in contractele incheiate intre Expertii români si X aceasta clauza lipseste, "*Punctul de origine*" fiind in Romania, iar pentru Expertii UE si Expertii non UE este statul (tara) indicata in contractul incheiat cu X in clauza „*Punctul de origine*”;

- **nu s-a respectat durata detașării internaționale de maximum un an la un interval de minimum 5 ani, în baza deciziei de detașare de la un angajator persoană juridică străină la un angajator persoană juridică din Română.** (contractele erau încheiate între 2-5 ani, prelungite chiar până la 7 ani);

- **nu s-a efectuat prelungirea detașării internaționale conform legii** respectiv:

Art.5 alin.(2), art.50 și 56 din OUG nr.194/2002 stipulează:

**”(2) Guvernul poate stabili, prin hotărâre, ori de câte ori este cazul, introducerea ori suspendarea unor facilități pe termen scurt, la acordarea dreptului de a intra sau, după caz, la prelungirea dreptului de ședere pe teritoriul României, pentru anumite categorii de străini, precum și perioadele pentru care se acordă, respectiv se suspendă aceste facilități. Pe termen lung, Guvernul stabilește strategia națională în domeniul imigrației.**

## SECȚIUNEA 1

*Prelungirea dreptului de ședere temporară în România*

### ART. 50

**Condiții de prelungire a dreptului de ședere temporară**

**(2) Dreptul de ședere temporară în România se poate prelungi succesiv pentru perioade de până la un an, numai dacă:**

i) sunt îndeplinite condițiile generale prevăzute în prezenta secțiune, precum și condițiile speciale de prelungire a dreptului de ședere în funcție de scopul pentru care este solicitată aceasta.[...]

2. Prelungirea dreptului de ședere temporară pentru străinii angajați în muncă

### ART. 56

*Prelungirea dreptului de ședere temporară în scop de muncă*

**(1) Străinilor intrați în România în scopul angajării în muncă li se prelungeste dreptul de ședere temporară, dacă:**

a) sunt titulari ai unei autorizații de muncă valabile;

b) prezintă contractul individual de muncă vizat de inspectoratul teritorial de muncă în a cărui rază își are sediul angajatorul sau o convenție civilă încheiată cu o structură sportivă, în condițiile legii, dacă străinii desfășoară activități în calitate de sportiv profesionist;

c) salariul înscris în contractul individual de muncă este cel puțin la nivelul salariului minim garantat în plată;

d) actul medical de atestare a stării de sănătate, din care să rezulte că străinul este apt pentru a fi încadrat în muncă;

e) **certificatul de atestare fiscală emis de administrația finanțelor publice în a cărei rază teritorială își are sediul angajatorul privind achitarea la zi a obligațiilor către bugetul public național, doar la prelungirile ulterioare sau**

dacă între data înregistrării solicitării pentru eliberarea autorizației și data înregistrării cererii pentru eliberarea permisului de ședere au trecut mai mult de 60 de zile;

f) copia actului de identitate și, după caz, a autorizației sau a altui document legal care atestă exercitarea unei activități ori profesii independente, dacă angajatorul este persoană fizică.

**(2) Prelungirile ulterioare ale dreptului de ședere temporară în scop de muncă se acordă dacă străinul prezintă documentele prevăzute la alin. (1) lit. b), c) și e), precum și dacă îndeplinește condițiile pentru prelungirea autorizației de muncă.**

(3) Cererea pentru prelungirea dreptului de ședere temporară se depune de către străin cel târziu la data încetării dreptului de ședere.

(4) Dreptul de ședere temporară se prelungește pentru o perioadă egală cu perioada de valabilitate a autorizației de muncă sau, după caz, cu perioada pentru care valabilitatea acesteia se prelungește.

(5) Străinilor care pot fi încadrați în muncă la persoane fizice sau juridice din România, fără autorizație de muncă, în condițiile legii, li se poate prelungi dreptul de ședere fără îndeplinirea condiției prevăzute la alin. (1) lit. a).”

De asemenea, art.15 alin.(3) și art.17 alin.(2) din OUG nr.56/2007, prevede:

**”(3) Autorizația de muncă se prelungește automat pentru noi perioade de până la un an în situația continuării raporturilor de muncă cu același angajator în baza contractului individual de muncă încheiat pe perioadă nedeterminată, prin prelungirea dreptului de ședere în scop de muncă, și se atestă prin permisul de ședere care se eliberează în acest scop.**

**ART. 17**

**(2) Angajatorul are obligația să înregistreze acordul scris al părților cu privire la prelungirea valabilității contractului individual de muncă pe durată determinată, încheiat cu un străin, la inspectoratul teritorial de muncă competent, cu prezentarea permisului de ședere în scop de muncă valabil sau a autorizației de muncă valabile, în termen de 20 de zile de la eliberarea documentelor care atestă prelungirea autorizației de muncă.”**

- pentru Experții non UE deși contractul de detașare era expirat și X a încheiat cu aceste persoane ”contracte de muncă locale” (fiind schimbat statutul din Experți detașați în Experți permanenți) a continuat să achite către X costurile cu persoanele detașate și comisionul de 22% aferent;

- asistenta fiscală acordată Expertilor a fost responsabilitatea X, fiind îndeplinită de X și/sau furnizorul de servicii fiscale, X substituindu-se companiei X nu doar în desemnarea, contractarea și suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci și în derularea contractului de furnizare de asistentă fiscală Expertilor;

- Expertii români nu au fost asigurați în sistemul național de protecție socială, Expertii UE nu au fost asigurați în sistemul de protecție socială al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European, Expertii non

UE, pe perioada in care au fost considerati de X detasati si au prestat munca la X in baza autorizatiei de munca pentru lucratori detasati, nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala.

- toate celelalte responsabilități care intrau în sarcina angajatorului X cum sunt evaluarea performantei, creșteri salariale, planificarea carierei, asigurarea cheltuielilor cu cazarea, masa, familiile detașaiților au fost suportate de X

Conform celor prezentate și având în vedere prevederile art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"ART. 7*

### **Definiții ale termenilor comuni**

*(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

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

**2. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;**, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că **tranzacția dintre X și X nu are scop economic**, contractul încheiat nu poate ține loc de document de detașare internațională, atât timp cât întreaga activitate economică ce trebuia desfășurată de X (acțiunile de recrutarea a Experților, realizarea selecției confirmată prin întocmirea proceselor verbale de selecție și finalizarea procesului de selecție prin transmiterea ofertelor de angajare a Experților) a fost realizată de către X nu se poate vorbi despre angajarea Experților la X urmata de detasarea acestora la X și au procedat la reîncadrarea activității Experților din activitatea independentă de X în activitate dependentă de X, respectiv X

De asemenea, la art.7 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*"(2) Criteriile care stabilesc dacă o activitate desfășurată de o persoană fizică reprezintă o activitate dependentă sau independentă sunt prevăzute în norme."*

Prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, la pct.2.1 și 2.2 dat în explicitarea prevederilor art.7 din Codul fiscal; se prevede:

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

a) *beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;*

b) *în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă și altele asemenea;*

c) beneficiarul de venit contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

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

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

f) orice alte elemente care reflectă natura dependentă a activității.

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

**Începând cu data de 01.07.2010** aceste prevederi se regăsesc în Codul fiscal la art.7 alin.(1) pct.2.1 și pct.2.2

Totodată, potrivit art.45, art.47 alin.(1) și (3) și art.293 din Codul Muncii aprobat prin Legea nr.53/2003, cu modificările și completările ulterioare:

**"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. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului".[...]**

ART. 47

(1) Drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

(3) Angajatorul care detașează are obligația de a lua toate măsurile necesare pentru ca angajatorul la care s-a dispus detașarea să își îndeplinească integral și la timp toate obligațiile față de salariatul detașat.[...]

ART. 292

**Potrivit obligațiilor internaționale asumate de România, legislația muncii va fi armonizată permanent cu normele Uniunii Europene, cu convențiile și recomandările Organizației Internaționale a Muncii, cu normele dreptului internațional al muncii.**

**Față de cele prezentate mai sus contestatara susține că nu este de acord cu concluzia organelor de inspecție conform căreia tranzacția nu are scop economic (teza I și teza II a art.11 alin.(1) din Codul fiscal), din considerentele:**

Afirmația conform căreia X a fost înființată în InsulaX doar cu scopul strict de a se derula contractele de muncă cu Experții nu are semnificația inexistenței unui scop economic atât timp cât nu există nicio interdicție legală ca un agent economic să fie înființat doar pentru derularea unui contract, respectiv să obțină venituri integral doar din relația contractuală cu un singur co-contractant. Nici potrivit

OECD o asemenea relație contractuală exclusivă, nu exclude caracterul de independență economică al prestatorului.

Este lipsită de relevanță afirmația conform căreia „X se află sub controlul total al X” fundamentată pe faptul că este deținută în perioada 2007 – august 2008 exclusiv de către X, iar ulterior împreună cu o altă persoană fizică, având în vedere că nu există niciun text legal care să conducă la concluzia că strict într-o asemenea dependență juridică nu ar exista un scop economic propriu al filialei, în același sens fiind și Comentariile OECD.

De asemenea, afirmația conform căreia unele dintre persoanele de conducere X se află în același timp și în conducerea X nu este relevantă din punctul de vedere al analizei existenței sau inexistenței scopului economic al X întrucât chiar Legea societăților comerciale nr.31/1990 pleacă de la premisa că un asemenea cumul este permis.

Societatea invocă prevederile art.153<sup>16</sup> din Legea societăților comerciale nr.31/1990 care limitează administratorii la un număr de 5 mandate în societăți din România, dar care nu limitează numărul de mandate în societăți din afara României și susține că întrucât în discuție sunt numai două mandate ale aceleiași persoane, aprecierea reținută în fundamentarea lipsei scopului economic nu are temei legal.

Totodată, în ceea ce privește afirmația potrivit căreia activitatea X a fost dependentă de activitatea X și conducerea executivă a fost reprezentată de directori X ce dețineau și calitatea de angajați ai X susține că nu există nicio prevedere legală care să condiționeze independența economică de existența mai multor contracte comerciale, iar comentariile OECD confirmă acest lucru. Mai mult, art.7 din Codul fiscal definește conceptul de „*activitate economică*” fără a exista vreo condiționare a acestei calificări de numărul de contracte încheiate sau facturi emise.

De asemenea, contestatara nu este de acord cu concluzia potrivit căreia derularea contractului de prestări servicii de către X prin intermediul procurilor acordate de X ar putea fundamenta concluzia privind lipsa de scop economic al X întrucât nu există nicio interdicție legală ca un agent economic să-și deruleze activitatea prin implicarea altor societăți comerciale cu atât mai puțin când acestea fac parte din același grup.

Totodată, organele de inspecție fiscală concluzionează că societatea avea capacitatea să realizeze toate activitățile pe care le-a contractat cu X, arătând că X avea 000 angajați din București și 000 angajați în Viena fără a se efectua o analiză calitativă, ceea ce denotă netemeinicia constatărilor.

Alte argumente prezentate de societate în susținerea scopului economic al tranzacției X, sunt:

Afirmațiile organelor de inspecție fiscală din procesul verbal referitoare la faptul că inexistența interdicțiilor legale de a înființa o societate cu scopul de a avea un singur contract, de a-și numi angajați în funcții de conducere în structura altei societăți, de a desfășura activitatea prin intermediul altor societăți nu reprezintă argumente care să justifice scopul economic atât timp cât nu explică și

de ce ignoră efectele juridice pe care aceste elemente le-au produs or, tocmai efectele juridice care s-au produs subsecvent contractului încheiat cu X semnat de reprezentanții X reprezintă dovada scopului economic al X.

Dacă organele de inspecție fiscală ar fi negat scopul economic al tranzacției dintre X și X nu ar avea drept consecință obligația de plată a unor sume suplimentare cu titlu de impozit, pentru că tranzacția a fost deja impozitată cu cota de 16% aplicată la venitul brut.

Contestatară nu este de acord cu caracterul simplist al afirmațiilor organelor de inspecție fiscală cu privire la comportamentul fiscal, având în vedere că prin calculul și plata taxelor și impozitelor către bugetul de stat nu s-a avut în vedere obținerea de avantaje fiscale ci o eficientizare a mobilității forței de muncă a expatriaților și asigurarea implemetării unitare a practicii internaționale a grupului X.

De asemenea, contestatară susține că aplicarea tezei 1 a art.11 alin.(1) din Codul fiscal ar fi fost în situația unei tranzacții fără scop economic doar în cazul în care s-ar fi emis facturi în baza contractului încheiat fără ca experții să desfășoare efectiv activitate în beneficiul X.

În consecință, nu se poate susține că acest contract nu a avut conținut economic atât timp cât însăși organele de inspecție fiscală recunosc efectele și le pun în valoare prin reîncadrarea activităților experților ca fiind dependente de X.

Având în vedere toate argumentele prezentate anterior se reține că la pag.109-110 din Procesul Verbal s-au explicat următoarele:

*"urmăre analizei contractului încheiat între X și X, a documentelor justificative și a explicațiilor furnizate de X, inspecția fiscală a identificat următoarele tranzacții:*

**1. tranzacția X – X** prin care X susține că a desfășurat activitățile de identificare, selectare și furnizare de personal specializat potrivit nevoilor X. Aceste procese au fost realizate strict folosind resursele X, X și X. X nu a arătat motivele pentru care a înființat X în Insula X, și nu în România (statul în care și-au desfășurat activitatea Experții și din care a fost parțial administrată activitatea acestora) sau Austria (statul din care a fost parțial administrată activitatea Experților și în care X a efectuat plățile către X). Așa cum s-a arătat în prezentul Proces Verbal, cauza determinanta a înființării X și a încheierii contractului dintre X și X a fost necesitatea societății X de a utiliza forța de muncă specializată;

**2. tranzacția Experți – X** de prestare de muncă de către Experți la X.", precum și faptul **„Cu privire la folosirea în același timp a ambelor teze din art.11 alin (1) Cod fiscal, așa cum s-a arătat în răspunsul echipei de inspecție fiscală la observațiile scrise depuse de X în timpul inspecției fiscale (pagina 86) tranzacția dintre X și X în baza contractului 000/2008 nu este luată în considerare la stabilirea stării de fapt fiscale în temeiul art. 11 alin (1) teza I din Legea 571/2003, aceasta neavând un scop economic așa cum s-a arătat în conținutul prezentului proces verbal, iar activitatea Experților este reîncadrată ca fiind activitate dependentă de X în temeiul art. 11 alin (1) teza II și în temeiul**



art. 55 alin (2) lit. k) din Legea 571/2003 si pct. 67 din Normele de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.”

**În ceea ce privește susținerea conform căreia** ”potrivit art.2 din Codul fiscal în vigoare în perioada verificată (2009-2010) conceptul de ”taxe și impozite” este reglementat distinct de cel de ”contribuții sociale” componentele celui dintâi fiind enumerate în alin.1 al respectivului text, în timp ce componentele celui din urmă concept au fost reglementate de diferite acte normative ce constituie legislația specială a diferitelor categorii de contribuții sociale, iar abia începând cu anul 2011, contribuțiile sociale sunt enumerate expres în art.2 alin.(2) Cod fiscal, dar tot distinct de taxe și impozite.

Drept urmare, din coroborarea textelor legale imperative și de strictă interpretare mai sus menționate se poate deduce că reîncadrarea unei operațiuni economice în temeiul art.11 Cod fiscal NU poate fi efectuată în scopul stabilirii de contribuții sociale suplimentare în sarcina unui contribuabil ci numai în vederea stabilirii de taxe și impozite suplimentare”, nu se poate reține întrucât, pe perioada 2009- 30.06.2010, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede la art.7 alin.(2):

”(2) Criteriile care stabilesc dacă o activitate desfășurată de o persoană fizică reprezintă o activitate dependentă sau independentă sunt prevăzute în norme.”

Prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, la pct.2.1 și 2.2 dat în explicitarea prevederilor art.7 din Codul fiscal; se prevede:

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

a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă și altele asemenea;

c) beneficiarul de venit contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

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

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

f) orice alte elemente care reflectă natura dependentă a activității.

**2.2. În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de**

venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază.”

Începând cu data de 01.07.2010 aceste prevederi se regăsesc în Codul fiscal la art.7 alin.(1) pct.2.1 și pct.2.2

În ceea ce privește precizarea ca „**echipa de inspectie, la pag.33 a raportului de inspectie fiscala aplica amandoua tezele art.11 uneia si aceleiasi tranzactii si anume tranzactia incheiata intre X si X**”, nu poate fi reținută întrucât X însăși preia în cadrul contestatiei concluzia echipei de inspectie fiscala, respectiv ca „**echipa de inspectie fiscala:**

7.Nu ia în considerare tranzactia dintre X si X în baza contractului 000/2008 acesta neavând un scop economic;

8. Reincadreaza activitatea Expertilor ca fiind activitate dependenta de X.”, de unde reiese că organele de inspectie fiscala au aplicat teza I a art.11 alin.1 Cod fiscal tranzactiei X – X (respectiv prestarii de servicii în baza contractului 000/2008) si teza a II-a a art.11 alin.1 Cod fiscal tranzactiei Experti – X (respectiv prestarii de munca de catre Experti la X, în baza contractelor de munca încheiate între Experti si X).

În ceea ce privește susținerea conform căreia ”potrivit principiului libertății contractuale, inexistența unui raport de muncă anterior detașării între X și Experti nu poate constitui motiv pentru a ignora detașarea internațională, iar legislația europeană permitea recrutarea personalului în scopul detașării nefiind necesare, ca și cerință de validitate a detașării internaționale, ca aceștia să lucreze în mod normal la angajatorul care face detașarea” nu se poate reține având în vedere că **principiul libertății contractuale** constă în dreptul unei părți contractuale de a încheia orice contract, cu orice parte și cu clauzele pe care părțile le convin cu respectarea limitelor impuse de ordinea publică și bunele moravuri.

În principiu, încheierea oricărui contract este liberă însă acest principiu trebuie înțeles ca nu este vorba de o libertate în general ci de o libertate pe care o condiționează și o determină viața socială pe de o parte și dispozițiile cuprinse în normele legale pe de altă parte.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Se reține că art.1204 din Codul Civil, prevede condițiile necesare pentru validitatea consimțământului: „**Consimțământul părților trebuie să fie serios, liber și exprimat în cunoștință de cauză**”. Prin consimțământ („cum sentire”) se înțelege

Însuși acordul de voință al părților așa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

Astfel, voința părților trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare voința încorporată în contract cât și unirea lor, realizarea acordului de voință și, bineînțeles, momentul în care voințele se unesc (momentul formării contractului) întrucât din acest moment încep să producă efectele juridice avute în vedere de părți. Forma de exprimare a voinței la încheierea contractului se analizează în strânsă legătură cu condițiile de formă ale acestuia, ținându-se seama că în dreptul nostru funcționează regula consensualității potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voință al părților.

Totodată, se reține că potrivit art.1270 alin.(1) din Codul Civil, *“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”*, coroborat cu cele ale art.1272 din același act normativ *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.”*, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

De asemenea, acest principiu este prevăzut la art.1169 din Noul Cod civil:

*“Părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri.”*, dar are anumite particularități și produce anumite efecte specifice raporturilor contractuale.

Astfel la art. 1170 din Noul Cod civil se prevede:

***” Buna-credință***

*Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație.”*

și la art.1172 din același act normativ se dispune:

***” Contractul cu titlu oneros și contractul cu titlu gratuit***

*(1) Contractul prin care fiecare parte urmărește să își procure un avantaj în schimbul obligațiilor asumate este cu titlu oneros.*

***(2) Contractul prin care una dintre părți urmărește să procure celeilalte părți un beneficiu, fără a obține în schimb vreun avantaj, este cu titlu gratuit.”***

Față de cele prezentate se reține că prin încheierea contractului cu X în cadrul căruia X nu a avut nicio contribuție, niciun risc și nu a desfășurat efectiv nicio activitate, toate acțiunile ce trebuiau desfășurate în scopul activității pentru care a fost constituită fiind realizate în fapt de X (racolare Experți, selectare experți, angajare Experți, suportarea tuturor costurilor de detașare, asigurare, etc.) aceasta fiind cea care a deținut experiența și a asigurat managementul X(împreună cu alte societăți din cadrul grupuluiX) nu se poate vorbi despre un contract cu titlu oneros și nici despre respectarea particularităților prevăzute de lege.

**Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia existența sau inexistența unei relații de detașare nu poate fi dedusă din durata detașării, atât timp cât relația de muncă este guvernată de o lege străină cu privire la care nu s-a făcut dovada că nu ar permite o detașare, precum și faptul că este nerelevantă calificarea naturii relației dintre Experți - X și Experți – X prin invocarea faptului că „toate contractele de delegare și actele adiționale sunt semnate pentru X de reprezentant”** întrucât orice contract se semnează prin reprezentant, iar organele de inspecție fiscală nu sunt îndreptățite să conteste capacitatea și calitatea diferitelor persoane din cadrul X de a semna contractele de detașare și de a se implica în administrarea Experților, cu atât mai mult cu cât existența calității de mandatar nu este supusă formei scrise ad validitatem se rețin următoarele:

Dispozițiile legale mai sus invocate, respectiv OUG nr.194/2002 din 12 decembrie 2002 privind regimul străinilor în România, republicată, cu modificările și completările ulterioare și OUG nr.56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, cu modificările și completările ulterioare definesc noțiunile de bază referitoare la persoanele străine detașate în România și clarifică condițiile ce trebuie îndeplinite pentru ca persoanele străine să aibă calitatea de detașat.

Între aceste condiții stipulate în actele normative invocate se regăsește și faptul că trebuie prezentat documentul de detașare întocmit de persoana juridică străină către persoana juridică din România, precizări referitoare la durata detașării și alte condiții.

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia contractul încheiat este guvernat de Legea Manx – legea străină, se reține că detașarea Experților a fost efectuată în România și legea specială care guvernează astfel de activități nu poate fi ignorată, atât timp cât OUG nr.194/2002 din 12 decembrie 2002 privind regimul străinilor în România, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede la art.4 **”(4) Străinii aflați pe teritoriul României sunt obligați să respecte scopul pentru care li s-a acordat dreptul de a intra și, după caz, de a rămâne pe teritoriul României, să nu rămână pe teritoriul României peste perioada pentru care li s-a aprobat șederea, precum și să depună toate diligențele necesare pentru a ieși din România până la expirarea acestei perioade”**, respectiv politica imigraționistă a fiecărei țări trebuind respectată de către persoanele străine conform legii acestei țări, iar OUG nr.56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art.1 **”Prezenta ordonanță de urgență reglementează încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României.”**

Referitor la argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală nu sunt îndreptățite să conteste capacitatea și calitatea diferitelor persoane din cadrul X de a semna contractele de detașare și de a se implica în administrarea Experților, cu atât mai mult cu cât existența calității de mandatar nu este supusă formei scrise ad

validitatem, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au contestat capacitatea și calitatea diferitelor persoane din cadrul X de a semna contractele de detașare și de a se implica în administrarea Expertilor, ci au reliefat faptul că aceste contracte nu au fost semnate de X- în calitate de angajator, respectiv că X nu și-a asumat niciun risc, nicio obligație în realizarea contractului.

Referitor la susținerea contestatarii conform căreia a avut nevoie de personal specializat care sa asigure **„implementarea cât mai eficientă și rapidă a strategiei de dezvoltare a Societății”** si in conformitate cu practica internaționala care este sustinuta de „studiul pregatit de catre o firma de renume in domeniul consultantei fiscale” si cu practica la nivelul grupului X, X a procedat la infiintarea in Insula X a companiei X nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a prezentat la pag.110-111 din Procesul verbal „**X nu s-a comportat ca un centru specializat sa asigure mobilitatea fortei de munca, asa cum este descrisa activitatea unui astfel de centru si in materialul intocmit de societatea X anexat de X punctului de vedere. Astfel, X nu a realocat forta de munca in sensul asigurarii mobilitatii acesteia in cadrul grupului, Expertii fiind contractati strict cu scopul ca acestia sa presteze munca pe perioada determinata, la X. Mai mult, la incetarea prestarii de munca la X a incetat contractul dintre Experti si X. Din documentele prezentate rezulta cu claritate ca X nu a fost administratorul si initiatorul tuturor costurilor legate de Experti. Politicile de administrare a activitatii Expertilor (respectiv Ghidului pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali) au fost emise de X strict pentru trei societati inregistrate in Insula X, printre care si X, toate atributiile privind implementarea acestora revenind societatilor X, X si X. Prin urmare se poate concluziona ca in Insula X nu a existat niciun fel de activitate de administrare a Expertilor ce au prestat munca la X. Activitatea desfasurata de compania, fie direct fie prin reprezentanti, a fost strict legata de respectarea procedurilor administrative privind infiintarea si pastrarea validitatii inregistrarii companiei X in Insula X.“.**

De asemenea, în ce privește invocarea „studiului pregatit de catre o firma de renume in domeniul consultantei fiscale” omite sa precizeze faptul ca in continutul studiului invocat cu privire la centrele de asigurare a mobilitatii fortei de munca se precizeaza ca „prezentarea de mai jos nu este un raport complet sau un studiu de referinta cu privire la folosirea centrelor de mobilitate la nivel global“, precum și faptul că „prezentarea de fata nu constituie consultanta fiscala, contabila sau juridica si nu trebuie adoptata nicio decizie pe baza acestei prezentari”.

În ceea ce privește argumentul potrivit căruia „dată fiind nevoia X de personal specializat pentru proiecte care se derulau pe perioade mari de timp, detasarea acestor specialisti era, ca regula, dispusa pe perioade mai mari de un an, cu acceptul scris al angajatului semnatar al operațiunii de detasare”, nu poate fi reținut având în vedere că:

- pentru ca Expertii non UE sa presteze munca pe teritoriul Romaniei pentru o perioada mai mare de un an de zile, era necesar ca acestia sa incheie contract individual de munca cu un angajator roman, astfel cum este prevazut in OUG 56/2007 privind incadrarea in munca si detasarea strainilor pe teritoriul Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederi legale ce trebuie respectate. În acest sens X arata ca „*in ceea ce-i priveste pe Expertii non-UE, subiect al legislatiei imigrationiste specifice (OUG nr 56/2007, respectiv OUG 194/2002), a fost necesara incheierea si a unui contract individual de muncă („**Contract local**”) cu X pentru a raspunde cerintelor legislatiei imigrationiste mai-sus mentionate*” însă, se omite faptul ca aceste contracte locale nu au fost incheiate de la momentul in care Expertii non UE au inceput sa presteze munca la X, precum si faptul ca remuneratia prevazuta in contractele locale a fost mai mica decat remuneratia de care au beneficiat acesti Experti non UE ca urmare a prestarii muncii la X. Mai mult, în condițiile în care X a schimbat statutul Experților din persoane detașate în persoane cu drept de muncă permanent a continuat să achite către X contravaloarea costurilor cu detașării și a comisionului aferent.

În ceea ce privește argumentul potrivit căruia **referitor la relația X-Experti**, invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor Legii nr.344/2006 în combaterea detașării internaționale realizate de X la X este eronată întrucât nu sunt incidente speței având în vedere că aceasta reglementează exclusiv raporturile de detașare dintre anagajatori din Spațiul Economic European, iar XL nu este angajator din UE se reține că la pag.58 din Procesul verbal se menționează ”In conformitate cu Legea 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale (numita in prezentul Legea 344/2006), desi prevederile acesteia se aplica intreprinderilor stabilite intr-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European,” se reține că echipa de inspectie fiscala a avut în vedere durata detașării pentru Expertii UE ca un element asupra căruia o întreprindere din afara UE/SEE nu poate beneficia de un tratament favorabil și nu a avut în vedere obligațiile fiscale.

Referitor la susținerea conform căreia obținerea unei autorizații de muncă valabile și necontestate din partea Oficiului Român de Imigrări ca lucrători detașați reprezintă proba cea mai elocventă în privința validității detașării, fiind singura autoritate competentă să analizeze legalitatea stabilirii pe teritoriul României, iar actele emise de această autoritate sunt prezumate a fi legale și opozabile organului fiscal care nu poate să creeze o altă realitate juridică, precum și faptul că în ceea ce privește Expertii UE nu există nicio limitare legală din perspectiva imigraționistă cu privire la durata detașării, nu pot fi reținute având în vedere că, situația de fapt analizată se referă atât la Experti români, Experti UE cât și Experti non UE detașați de o persoană juridică care este în afara spațiului UE/SEE cărora li se aplică prevederile legale mai sus invocate **cu privire la durata detașării și cu privire la statutul de persoane străine detașate sau persoane străine cu drept de muncă permanent**. De altfel, însăși societatea susține prin contestație

că i se aplică prevederile OUG nr.194/2002 din 12 decembrie 2002 privind regimul străinilor în România, republicată, cu modificările și completările ulterioare și OUG nr.56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la argumentul conform căruia pentru relația X – furnizor de servicii fiscale – Experți** nu este de acord cu constatarea conform căreia implicarea X în derularea asistenței fiscale necesare Experților pentru a-și îndeplini activitatea, direct sau indirect, reprezintă argument în sensul existenței unei relații de angajare, iar în ceea ce privește **obligația contribuției la sistemul național de protecție socială** susține că în ceea ce privește faptul că Experții nu au fost asigurați în sistemul național sau al unui stat membru UE de protecție socială acestea au fost achitate de X în baza prevederilor legale aplicabile detașării internaționale în perioada 2009 – 2010 și a legislației române, legislație care în perioada respectivă a fost complexă, deseori în schimbare, fiind incidente în același timp dispoziții de drept internațional privat, dreptul muncii, drept imigraționist și drept fiscal dispunând chiar de răspunsuri ale ANAF care nu oferă nicio clarificare a speței descrise sau o îndrumare către un alt organ competent, nu se pot reține întrucât:

- pe perioada verificată existau prevederi legale cu privire la persoanele străine detașate în România în scop de muncă;
- relația X– X a fost reîncadrată ca neavând scop economic;
- în ce privește relația Experți- X, activitatea Experților a fost reîncadrată ca fiind activitate dependentă de X tocmai în baza situației de fapt constatate, respectiv că nu sunt respectate prevederile legale invocate mai sus în ce privește detașarea pe teritoriul României în vigoare pe perioada verificată mai precis activitatea desfășurată de Experți în România nu este subordonată angajatorului străin, durata detașării este mai mare de un an (.....odată la cinci ani) și nu au fost prezentate documente de prelungire a perioadei de detașare, în acest sens fiind prezentate contracte de muncă locale cu remunerații mai mici decât cele achitate în realitate, toate costurile cu transportul cazarea, familiile persoanelor străine etc au fost asigurate de X;
- în ceea ce privește faptul că Experții nu au fost asigurați în sistemul național sau al unui stat membru UE de protecție socială societatea susține că deține răspunsuri ale ANAF care nu oferă nicio clarificare a speței descrise sau o îndrumare către un alt organ competent. De asemenea, susține că aceste asigurări au fost achitate de X în baza prevederilor legale aplicabile detașării internaționale în perioada 2009 – 2010 și a legislației române însă, nu sunt prezentate documente din care să rezulte acest fapt. Totodată, recunoaște că în anul 2012 X s-a conformat înregistrându-se fiscal în România și a achitat toate obligațiile fiscale, precum și faptul că niciuna dintre părți nu a considerat obligatorie contribuția la sistemul românesc de protecție socială.

**În ceea ce privește susținerea conform căreia nu este legală** impunerea la plata impozitului pe veniturile din salarii, a contribuției la asigurările sociale de sănătate și accesoriilor aferente în sumă totală de 000 lei și necesitatea stabilirii de obligații fiscale în minus reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de 000 lei achitat în plus și nedatorat în perioada 2009 – 2010 nu se poate reține din motivele:

- prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2015 și Decizia de impunere nr.000/2015, contestate, organele de inspecție fiscală nu prezintă constatări cu privire la plățile efectuate de X către X, nefiind calculat impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente obținute din România nici ca diferență suplimentară de plată, dar nici ca impozit virat în plus. Ca atare acest aspect nu face obiectul contestației.

Mai mult, conform prevederilor art.115, art.116 și art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru plăți efectuate către persoane juridice nerezidente care obțin venituri din România, plătitorii au obligația de a reține și de a vira la bugetul de stat impozit pe veniturile realizate din România. Atât timp cât nu există constatări cu privire la acest aspect cu consecința stabilirii de obligații fiscale suplimentare reiese că societatea a procedat corect;

- în ceea ce privește compensarea unor sume achitate în plus la bugetul de stat, la data finalizării inspecției fiscale (06.03.2015) erau incidente prevederile art.116 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*”(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.*

*(5) În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:*

**c) la data depunerii cererii de restituire, în limita sumei aprobate pentru restituire prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii, pentru cererile de restituire a accizei sau taxei pe valoarea adăugată, după caz, depuse potrivit Codului fiscal;**

**d) la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organele competente prin decizie;**

*(6) Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art.115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.”;*

- efectuarea compensării nu este obligația organelor de inspecție fiscală, atribuțiile organelor de inspecție fiscală fiind stipulate la art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.



Prin OMFP nr.585 din 6 mai 2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, s-a aprobat modelul Notei privind compensarea obligațiilor fiscale - MFP-ANAF cod 14.13.41.99, iar potrivit art.111 "Compensarea" din OG nr.92/2003, republicată:

**"(3) Compensarea se face de organul fiscal competent la cererea debitorului sau înainte de restituirea ori rambursarea sumelor convenite acestuia, după caz, în ordinea prevăzută la art. 110 alin. (2)."**;

- art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează **"Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente, coroborat cu prevederile pct.5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată "5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art.209 alin.(2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente"**.

**Mai mult, se reține că procedura de stingere a creanțelor bugetare de către organele fiscale este distinctă de procedura de contestare a titlului de creanță**, organul de soluționare nu poate decât să ia act de modalitatea în care a fost efectuată stingerea obligațiilor de plată în condițiile în care societatea nu face dovada că a contestat la organul în drept modalitatea în care a fost efectuată compensarea obligațiilor de plată.

**În ceea ce privește susținerea conform căreia** reîncadrarea activității angajaților X ca fiind una dependentă de X impunea în mod automat și reconsiderarea integrală a tratamentului fiscal inițial aplicat de către aceștia, prin declararea veniturilor ca venituri din străinătate aferente unor activități prestate în România și achitarea impozitului aferent și a contribuțiilor sociale de către X, iar stabilirea unui impozit și a contribuțiilor de sănătate care au fost deja încasate de bugetul de stat contravine flagrant principiului unicității impunerii, în această situație ar exista o singură activitate, un singur venit, dar două impozite care co-există.

De asemenea, societatea susține că prin stabilirea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuției individuale de sănătate datorate de angajații X detașați la X în perioada 2009 – 2010 în condițiile în care acestea au fost stinse a avut loc dubla impunere și ca urmare solicită desființarea deciziei de impunere pentru suma de 000 lei și refacerea inspecției fiscale și să se constate nelegalitatea raportului de inspecție fiscală și a procesului verbal.

Față de cele susținute de contestatară, se rețin următoarele:

- impunerea veniturilor de natură salarială obținute de către Expatriați s-a efectuat ca urmare a reîncadrării activității desfășurate de aceste persoane în relația cu X, în România, din activitate independentă în activitate dependentă de X, așa cum se prevede și la art.7 alin.(1) din Codul fiscal coroborate cu prevederile HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea acestor prevederi;

- în cazul în speță nu se poate vorbi despre dubla impunere având în vedere prevederile legale fiscale ci, **eventual despre un credit fiscal extern** așa cum se prevede la art.40, 41 și art.91 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

” ART. 40

### **Sfera de cuprindere a impozitului**

**(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:**

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;

b) în cazul persoanelor fizice rezidente, altele decât cele prevăzute la lit. a), numai veniturilor obținute din România, care sunt impuse la nivelul fiecărei surse din categoriile de venituri prevăzute la art. 41;

c) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfășoară activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România, venitului net atribuibil sediului permanent;

**d) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfășoară activitate dependentă în România, venitului salarial net din această activitate dependentă;**

e) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care obțin veniturile prevăzute la [art. 39 lit. d\)](#), venitului determinat conform regulilor prevăzute în prezentul titlu, ce corespund categoriei respective de venit.

**(2) Persoanele fizice care îndeplinesc condițiile de rezidență prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 23 lit. b) sau c) timp de 3 ani consecutiv vor fi supuse impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu al patrulea an fiscal.**

ART. 41

### **Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit**

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

b) venituri din salarii, definite conform art. 55;

i) venituri din alte surse, definite conform art. 78.

[...]

ART. 91

### **Creditul fiscal extern**

(1) Contribuabilii persoane fizice rezidente care, pentru același venit și în decursul aceleiași perioade impozabile, sunt supuși impozitului pe venit atât pe teritoriul României, cât și în străinătate, au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului plătit în străinătate, denumit în continuare credit fiscal extern, în limitele prevăzute în prezentul articol.

**(2) Creditul fiscal extern se acordă dacă sunt îndeplinite, cumulativ, următoarele condiții:**

**a) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin în care s-a plătit impozitul;**

b) impozitul plătit în străinătate, pentru venitul obținut în străinătate, a fost efectiv plătit în mod direct de persoana fizică sau de reprezentantul său legal ori prin reținere la sursă de către plătitorul venitului. Plata impozitului în străinătate se dovedește printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin respectiv;

**c) venitul pentru care se acordă credit fiscal face parte din una dintre categoriile de venituri prevăzute la art. 41.**

(3) Creditul fiscal extern se acordă la nivelul impozitului plătit în străinătate, aferent venitului din sursa din străinătate, dar nu poate fi mai mare decât partea de impozit pe venit datorat în România, aferentă venitului impozabil din străinătate. În situația în care contribuabilul în cauză obține venituri din străinătate din mai multe state, creditul fiscal extern admis a fi dedus din impozitul datorat în România se va calcula, potrivit procedurii de mai sus, pentru fiecare țară și pe fiecare natură de venit.”

Conform prevederilor pct.204-205 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.91 din Codul fiscal:

”204. Impozitul plătit în străinătate, care se deduce din impozitul pe venit datorat în România, este limitat la partea de impozit pe venit datorat în România.

**Prin venit mondial se înțelege suma veniturilor impozabile din România și din străinătate din categoriile de venituri realizate de persoanele fizice prevăzute la art.40 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal și de cele care îndeplinesc condiția menționată la art. 40 alin. (2) din Codul fiscal.**

Pentru veniturile menționate la art. 41 lit. a), c) și f) din Codul fiscal, care au fost globalizate în străinătate, creditul fiscal extern pentru fiecare venit este limitat la impozitul pe venit calculat prin aplicarea cotei medii de impozit din străinătate, aplicată asupra fiecărei surse de venit obținut în străinătate, dar nu mai mult decât cota de impozit prevăzută la titlul III din Codul fiscal, aferentă venitului respectiv.

Cota medie de impozit se calculează astfel:

$$\text{Cota medie de impozit} = \frac{\text{impozit plătit în străinătate}}{\text{venit global obținut în străinătate}} .$$

Venitul global obținut în străinătate reprezintă toate categoriile de venituri care, conform legii din statul respectiv, se globalizează în străinătate.

**205. Pentru veniturile realizate în statul cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri și care nu au fost globalizate în vederea impozitării, creditul fiscal extern este limitat la impozitul pe venit plătit în străinătate, dar nu mai mult decât cel datorat pentru un venit similar în România, potrivit Codului fiscal.**

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că prevederile legale incidente creditului fiscal extern se aplică sub îndeplinirea cumulativă a unor condiții între care una dintre acestea este ca România să aibe încheiată convenție de evitare a dublei impuneri cu Insula X.

**Referitor la susținerea societății conform căreia a fost verificată pe perioada 2004-2008 și inspectorii fiscali au acceptat tratamentul fiscal aplicat de societate** nu poate fi reținut având în vedere că verificarea impozitului și a activității aferente desfășurate de X s-a efectuat la solicitarea Curții de Conturi a României, deci pe baza unor informații suplimentare.

De asemenea, în ceea ce privește argumentele privind perioada verificată în sensul că aceasta s-a efectuat pe perioada 2009-2010 **și a fost extinsă până la anul 2012** se reține că în procesul verbal (la pag.6) s-a precizat „*Avand in vedere caracterul de continuitate al operatiunilor dintre X si X precum si necesarul de informatii si documente in vederea fundamentarii aspectelor particulare identificate in legatura cu aceste operatiuni – prezentate in cadrul acestui proces verbal – , desi initial solicitarile de informatii au fost facute de catre echipa de inspectie fiscala pentru anii 2008, 2011 si 2012, pe parcursul desfasurarii controlului au fost solicitate informatii si documente si pentru anii 2009 si 2010, perioada analizata fiind 2008 – 2012.*”

Ca urmare, având în vedere prevederile art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, o persoana fizică străină care a fost detașată de angajatorul său străin în baza contractului de muncă încheiat cu persoana juridică din România în sensul prevederilor OUG nr.56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, cu modificările și completările ulterioare, pentru care s-a dovedit că nu au fost respectate prevederile referitoare la prestarea serviciilor pentru care angajatorul străin a contractat aceste servicii fiind prestate în fapt de beneficiar – X și nici prevederile legale referitoare la încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, respectiv cu privire la prelungirea detașării devine subiect de impunere pentru veniturile de natura salariilor și a celor asimilate salarii realizate în România.

Astfel, toate veniturile în bani obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă **reprezintă**

**venituri de natură salarială și asimilate salariilor**, potrivit legii fiscale, în speță Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **inclusiv alte sume sau avantaje** cum sunt cele cu cazarea, asigurarea, taxe școlare, utilități, bilete de avion etc.

În consecință, tratamentul fiscal aplicabil acestora este de calculare și virare la bugetul de stat a impozitului pe veniturile din salarii aferent.

Totodată, conform prevederilor art.7 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.2.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.01.2009-30.06.2010:

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

**Începând cu data de 01.07.2010** aceste prevederi se regăsesc în Codul fiscal la art.7 alin.(1) pct.2.1 și pct.2.2.

Ca urmare, în mod legal au fost calculate contribuții sociale pentru câștigurile brute realizate din activități dependente de persoanele fizice străine angajate în relația de muncă cu X SA (actuala X X SA) având în vedere că veniturile constituie bază de calcul pentru contribuții sociale.

Având în vedere concluzia mai sus prezentată conform căreia în mod legal au fost calculate impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale coroborat cu principiul de drept conform căruia "accesorium sequitur principale", în mod legal au fost calculate obligații fiscale accesorii în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în temeiul în art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia "(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează „Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de 000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venitul din salarii;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe salarii;

- 000 lei CAS Angajator;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- 000 lei CAS angajat;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- 000 lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- 000 lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei CASS angajator;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- 000 lei CASS angajat;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- 000 lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- 000 lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

## DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.000/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul *Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili*, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venitul din salarii;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe salarii;
- 000 lei CAS Angajator;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- 000 lei CAS angajat;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CAS angajat;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- 000 lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajator;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat ;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale la fondul de șomaj datorată de angajat;
- 000 lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei penalități de întârziere aferente fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei CASS angajator;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- 000 lei CASS angajat;

- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS angajat;
- 000 lei penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- 000 lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- 000 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- 000 lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

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