

]

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



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

**DECIZIA nr. 238 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. S.R.L. .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 961/23.05.2016**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./13.05.2016 asupra contestației formulată de **.X. S.R.L.** cu sediul în .X., str..X., et..X., ap..X., județul .X., Cod de înregistrare fiscală .X., înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr..X., prin avocat .X., conform împuternicirii avocațiale nr. .X./09.05.2016, aflată la dosarul cauzei.

.X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr.F-.X./25.02.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.02.2016 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei impozit pe venituri din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;

- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Totodată, societatea contestă și **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./23.02.2016.**

Chiar și în raport de data emiterii titlului de creanță, respectiv **25.02.2016**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind depusă la data de **08.04.2016**, potrivit ștampilei aplicată de Oficiul Poștal pe plicul de expediere a contestației, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **.X. S.R.L.**

I. În susținerea cauzei, contestatara aduce următoarele argumente:

Referitor la nulitatea parțială absolută a actelor administrative fiscale emise contestatara arată că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.2 alin.(1) din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, în sensul că au recalificat sumele pe care le-a achitat salariaților cu titlu de indemnizație primită pe perioada delegării și detașării pentru perioada în care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul unei alte țări ca fiind venituri de natură salarială, fapt care a condus la plata obligațiilor fiscale aferente.

Contestatara susține că.

- organele de inspecție fiscală și-au depășit competența acordată prin lege, actele fiscale emise prin încălcarea legii speciale în materie fiind lovite de nulitate;

- desconsiderarea prevederilor actului normativ precizat mai sus conduce implicit la încălcarea principiului nediscriminării și egalității față de dispozițiile legale.

În temeiul art.2 alin.(1) coroborat cu art.5 alin.(1) din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale contestatara solicită anularea obligațiilor fiscale stabilite de organul fiscal prin decizia de impunere atacată ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizație primită pe perioada detașării în Germania de către angajații societății.

Referitor la obligațiile fiscale impuse în sarcina societății, contestatara arată că în anul 1991 prin Hotărârea Guvernului nr.167/1991 are loc ratificarea Convenției dintre România și Germania, iar ulterior prin Ordinul Ministerului Muncii nr.133/2005, modificat și completat prin Ordinul Ministerului Muncii nr.429/2007 a fost aprobată procedura de repartizare de contingent societăților comerciale cu sediul în România care execută contracte de lucrări în Republica Federală Germania.

De asemenea, în anul 2006 a fost în vigoare și Acordul dintre România și Germania privind securitatea socială, acte normative care stabilesc reguli și proceduri clare, pentru aprobarea acordării contingentului. În limita contingentului aprobat angajații societății au fost detașați în Germania.

Referitor la natura juridică a sumelor, contestatara invocă și prevederile art.43, art.45 din Codul muncii, precum și prevederile art.12 din Regulamentul (CE) nr.883/2004 a Parlamentului European și al Consiliului și nr.987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr.883/2004 prin care se arată care este regimul juridic comun aplicabil în cazul detașărilor transfrontaliere.

Contestatara susține că a îndeplinit condițiile prevăzute de lege în materie pentru detașarea transfrontalieră a angajaților care au avut locul de muncă în cadrul unor servicii cu caracter transnațional, menționând următoarele:

- a întocmit un act adițional la contractul individual de muncă al salariaților care urmau să fie detașați pentru exercitarea temporară (maxim 24 luni) a atribuțiilor care le reveneau pentru executarea unor lucrări în străinătate;

- în cadrul actelor adiționale încheiate s-a precizat în mod expres durata detașării, moneda de plată, condițiile de climă, prevederi de protecție socială și securitate în muncă aplicabile în conformitate cu legislația germană, modalitatea de repatriere a salariatului român;

- a îndeplinit formalitățile necesare în vederea obținerii Certificatului A1 de la Casa de Pensii, certificat eliberat pentru o perioadă de maxim 24 luni. În baza acestui certificat salariatul probează că are rezidența în România și achită contribuțiile sociale în țară, fiind detașat în străinătate, fapt care confirmă încadrarea corectă din punct de vedere contabil-fiscal a sumelor, respectiv indemnizații de delegare/detașare.

Referitor la regimul diurnei/indemnizației de detașare, contestatara invocă art.5 alin.(1) lit.A.a) din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 potrivit căreia diurna reprezintă o indemnizație zilnică acordată în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea, precum și art.1 și art.17 alin.(1) din același act normativ menționat mai sus, coroborat cu art.44 alin.(2), alin.(4) din Codul muncii.

Din punct de vedere fiscal, contestatoarea invocă prevederile art.55 din Codul fiscal care stabilește care sunt veniturile care nu sunt incluse în veniturile salariale, printre care se numără și:

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul instituțiilor publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de persoanele fizice care desfășoară o activitate în baza unui statut special prevăzut de lege pe perioada deplasării, respectiv delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limitele prevăzute de actele normative speciale aplicabile acestora, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

Față de cele arătate, contestatara consideră că nu există niciun argument pentru a reconsidera drept venituri salariale și a impozita indemnizațiile de delegare/detașare la care au dreptul angajații care sunt detașați în străinătate.

Art.55 din Codul fiscal nu face o astfel de distincție și ca atare, nici organul de control nu este îndreptățit să o facă. S-ar încălca astfel principiul certitudinii impunerii reglementat de art.3 din Codul fiscal.

De asemenea, contestatoarea precizează că este important să sublinieze poziția Curții Europene a Drepturilor Omului și Tribunalul Comunităților Europene care a stabilit că principiul securității juridice constituie un principiu fundamental de drept, care impune în special ca o reglementare să fie clară și exactă pentru ca justițiabilii să își poată cunoaște fără ambiguitate drepturile și obligațiile și să ia decizii în consecință.

Totodată, contestatara precizează că în speță devin aplicabile și prevederile Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, invocând art.3 alin.1 lit.e) și art.9 din actul normativ menționat mai sus, în sensul că aceste dispoziții nu modifică regimul fiscal al indemnizației specifice detașării.

Prin urmare, contestatara susține că regimul fiscal al indemnizației de detașare rămâne în continuare cel stabilit de art.76 alin.4) lit.b) din Codul fiscal, reprezintă norma specială în materie fiscală, respectiv că aceasta este venit neimpozabil.

Referitor la CAS angajator în quantum de .X. lei inclusiv accesoriile aferente stabilite suplimentar în sarcina societății contestatara invocă dispozițiile art.296⁵ alin.(1), alin.(6), art.296³ lit.a), lit.b), lit.e), lit.g), art.296¹⁵ lit.g), lit.g¹), lit.g² din Codul fiscal, susținând că din prevederile legale mai sus menționate rezultă că societatea nu intră în categoria persoanelor obligate la plata CAS întrucât veniturile în speță nu intră în categoria veniturilor salariale sau asimilate salariilor.

Referitor la CAS angajat în quantum de .X. lei inclusiv accesoriile aferente, șomaj angajator în quantum de .X. lei inclusiv accesoriile aferente, șomaj angajat în quantum de .X. lei inclusiv accesoriile aferente, fondul de garantare în quantum de .X. lei inclusiv accesoriile aferente, sănătate angajator în quantum de .X. lei inclusiv accesoriile aferente, sănătate angajat în quantum de .X. lei inclusiv accesoriile aferente, concedii și indemnizații angajator în quantum de .X. lei inclusiv accesoriile aferente, impozitul pe venituri din salarii în quantum de .X. lei inclusiv accesoriile aferente, fond de risc în quantum de .X. lei inclusiv accesoriile aferente, stabilite suplimentar în sarcina societății contestatara invocă prevederile art.55, art.296⁴ alin.(1), lit.a), lit.m), alin.(2), art.296⁵, alin.(1), alin.(2), alin.(2¹), alin.(3), alin.(5), alin.(6), art.296¹⁵ din Codul fiscal, art.2 7 din Legea nr.76/2002, art.7 din Legea nr.200/2006, cu modificările și completările ulterioare, susținând că în baza lunară de calcul a contribuției intră indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.

Or, organele de control nu au contestat nivelul indemnizațiilor acordate ci au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel.

Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./23.02.2016, contestatara arată că înțelege să o conteste pe motiv că nu poate fi obligată să depună corecții la înregistrarea în evidența contabilă a impozitului pe salariu și a contribuțiilor sociale obligatorii pentru perioada verificată 01.01.2010 - 31.12.2014, având în vedere actele fiscale contestate emise de organele de inspecție fiscală.

Față de cele arătate, contestatara solicită admiterea contestației.

Prin adresa nr. .X./10.05.2016 societatea aduce precizări în completarea contestației înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./11.04.2016 și înțelege să sublinieze faptul că menține contestația pentru accesoriile stabilite prin Decizia de impunere nr.F-.X./25.02.2016 potrivit principiului accesorium sequitur principale, neexistând obligația de a achita accesorii în condițiile în care nu are obligația legală de a plăti obligațiile fiscale principale.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.02.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./25.02.2016, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, organele de inspecție fiscală au precizat că inspecția fiscală parțială la .X. S.R.L. .X. pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014 a fost inițiată urmare a unui control inopinat efectuat la societate în luna iunie 2015, finalizat prin Procesul verbal nr..X./05.06.2015, în care au fost constatate aspecte privind nedeclararea veniturilor din salarii sau asimilate salariilor pentru remunerațiile primite de angajații care desfășoară muncă în Germania și Italia.

Începerea inspecției fiscale a fost înscrisă în Registrul unic de control la poziția 9 din 08.10.2015.

În perioada verificată, respectiv ianuarie 2010 - decembrie 2014, .X. S.R.L. a desfășurat activități de presări servicii în construcții pentru beneficiari externi/intracomunitari din Germania, .X. KG de .X. și .X. de .X. și Italia, .X. R.L., .X. Spa, fiind înregistrată în Registrul operatorilor intracomunitari din data de 20.09.2010.

Contravaloarea serviciilor prestate a fost facturată beneficiarului intracomunitar, decontarea serviciilor efectuându-se prin virament bancar.

În scopul desfășurării activității, societatea a avut un număr mediu de:

- 53 angajați în anul 2011;
- 175 angajați în anul 2012;
- 112 angajați în anul 2013;
- 71 angajați în anul 2014.

La data de 31.12.2014, societatea avea un număr de 64 de salariați angajați ca ingineri constructori, maiștri, muncitori necalificați, șef șantier, sudor, etc.

În perioada supusă controlului, au fost verificate prin sondaj contractele individuale de muncă și actele adiționale la contracte, contractele de prestări servicii încheiate cu parteneri externi, plățile cu titlu de diurnă, acordate salariaților pentru munca în Italia înregistrate în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări", plățile cu titlu de salarii acordate salariaților pentru munca în Germania înregistrate în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii", statele de plată a salariilor, fișe de pontaj, declarații lunare cod 112, registrul de casă și banca.

A) Referitor la personalul angajat care prestează munca salarială în Germania, având la bază precizările Circularei ANAF nr.93/2015 privind verificarea impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii, din inspecția fiscală efectuată la .X. S.R.L., din documentele și evidențele prezentate, din discuțiile și din notele explicative anexate, date de către administratorul societății, au fost constatate următoarele aspecte:

În perioada ianuarie 2010 – aprilie 2011 societatea nu a avut personal angajat.

În perioada mai 2011 – decembrie 2014, .X. S.R.L. a prestat cu personal propriu angajat servicii intracomunitare de construcții imobile către diverse societăți din Germania și Italia, precum și către societăți din România.

Pentru munca desfășurată în străinătate de personalul angajat, .X. S.R.L. a achitat :

- salariul lunar în lei, așa cum acesta este înscris în contractele individuale de muncă;
- salariu în euro, pentru munca prestată în Germania;
- diurna zilnică a angajaților care lucrează pe șantierele din Italia, până la .X. euro/zi pe toată durata deplasărilor în Italia (excepție două persoane pentru care nu s-a respectat acest plafon).

Plata salariilor pentru munca prestată în Germania a fost efectuată prin casieria societății, iar plata diurnei pentru munca prestată în Italia a fost efectuată prin virament bancar.

Nu au fost prezentate ordine de deplasare pentru angajații aflați la muncă în Italia sau Germania.

Din analiza modului de înregistrare a sumelor decontate salariaților, organul de control a constatat că acestea sunt înregistrate în conturile 621 "Cheltuieli privind colaboratorii" pentru salariile acordate pentru munca desfășurată în Germania, reținându-se impozitul în Germania de la fiecare salariat și în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări și detașări" pentru diurnele acordate pentru munca desfășurată în Italia, societatea încadrând aceste cheltuieli cu indemnizații de delegare-detașare (diurnă) neimpozabile la salariați și deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Prin modificarea locului muncii de la sediul .X. S.R.L. din România în Germania, au fost obținute de către angajator de la CNPAS certificate A1 pentru angajații detașați în străinătate în care se menționează că legislația aplicabilă cu privire la contribuțiile sociale datorate este cea din România. Documentul portabil A1 certifică faptul că titularul se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Germania potrivit art.19 alin.(2) din Regulamentul CE nr.987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

În vederea delegării în străinătate a personalului angajat, .X. S.R.L a încheiat contracte de colaborare cu beneficiarii din Germania în care se menționează obiectul contractului, cum ar fi: "lucrări de construcții imobile (lucrări de construcție în roșu, lucrări de betonare și de zidărie), durata contractului, prețul contractului, clauze privitoare la stabilirea unui salariu tarifar orar, efectuarea decontării acestuia făcându-se în baza pontajului, îndeplinirea prevederilor legale de combaterea muncii la negru prin prezentarea periodică de rapoarte de lucru etc.

În fiecare contract încheiat cu beneficiarii din Germania se menționează obligativitatea respectării de către prestator, respectiv .X. S.R.L a unei clauze privind prezentarea adevărurilor (sau dovezi) privind salariul minim acordat conform legislației germane (adică circa .X. euro), precum și contribuțiile la casa de compensare a concediului legal de odihnă.

Pentru deplasarea în străinătate a angajaților societății au fost întocmite, de regulă, acte adiționale la contractele de muncă, în care se menționează: perioada detașării, care este diferită de la un salariat la altul, locul unde va fi detașat, precum și faptul că salariații vor beneficia de drepturi salariale care se

plătesc în Euro, odată pe lună până în data de 15 a lunii următoare pe baza pontajului, în funcție de numărul de ore lucrate.

Din verificările efectuate, organele de control au reținut faptul că:

- angajații societății verificate delegați în străinătate sunt încadrați pe diferite posturi (muncitori calificați, necalificați, șef de șantier, maistru, inginer);

- în ceea ce privește transportul salariaților la și de la locul de muncă din străinătate acesta a fost în sarcina .X. S.R.L fiind suportat în întregime de societate;

- referitor la cazarea muncitorilor în străinătate, aceasta este asigurată de beneficiarii lucrărilor, așa cum rezultă din explicația dată de reprezentantul .X. S.R.L;

- baza materială și echipamentele necesare desfășurării activității în deplasarea în Germania, au aparținut .X. S.R.L, iar programul de lucru și sarcinile de serviciu pentru realizarea obiectivelor din contractul încheiat cu beneficiarii au fost stabilite de dirigenții de șantier angajați ai .X. S.R.L;

- în România, suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar, pentru care societatea întocmește în țară, state de plată, calculează obligațiile fiscale aferente privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale, le declară și le achită la organul fiscal teritorial din România;

- În Germania, pentru sumele de bani în euro, cu titlu de diurnă, dar în fapt, ca salariu tarifar se întocmesc state de plată la sediul permanent din Germania, prin intermediul unei societăți germane de contabilitate. Pentru aceste sume achitate salariaților societatea nu a prezentat ordine de deplasare care să confirme locația, unde s-a deplasat, indemnizația zilnică primită, numărul de zile de deplasare.

Având în vedere documentele și informațiile puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că sumele plătite salariaților pentru munca desfășurată în Germania sunt venituri de natură salarială și nu se încadrează în sume de natura indemnizațiilor de detașare întrucât:

- munca desfășurată este strict legată de desfășurarea obiectului de activitate, respectiv lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, cod CAEN 4120;

- sunt îndeplinite condițiile de la pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv venituri de natură salarială prevăzute la art.55 din Codul fiscal;

- indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania au fost calculate în funcție de gradul de îndeplinire a normei de lucru, a orelor prezente pe șantier, pregătire profesională, etc., așa cum rezultă din explicațiile date administratorul societății, ceea ce reflectă caracterul de venituri salariale al sumelor primite de angajați;

- indemnizația pentru munca desfășurată în Germania, conform obiectului principal de activitate al societății, constituie venituri de natură salarială, conform prevederilor art.55 alin.(1), alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și pct.87³ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la calculul salariilor în euro acordate angajaților pentru munca desfășurată în Germania, s-au avut în vedere următoarele:

- a. un tarif orar în funcție de calificarea fiecăruia;
- b. număr de ore lucrate conform pontajelor întocmite de diriginții de șantiere;
- c. în salariul brut impozabil au fost cuprinse suplimente de masă (impozitate) și care sunt considerate în România venituri nete asimilate salariilor. Asupra acestora angajatorul .X. S.R.L avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii, conform art.96 alin.3 din Codul muncii;
- d. reținerea de impozit calculat asupra câștigului brut, conform legislației Statului german.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele de bani acordate de societate angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare, întrucât salariaților nu li s-au plătit sume fixe pe lună, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit. Aceste sume au fost tratate ca venituri de natură salarială și de către organele fiscale din Germania și însuși societatea verificată le denumește "salarii" în evidența contabilă, în contul 401.00001, state de plată întocmite în Germania. În aceste condiții, sumele acordate angajaților pentru munca depusă în Germania, nu poate avea al tratament fiscal în Germania și altul în România, iar cheltuiala cu salariile calculate și plătite în Germania, a fost înregistrată în cursul perioadei în devize, ca o cheltuială a sediului permanent din Germania, fiind preluate în contabilitatea societății rezidente din România, în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii".

La stabilirea situației de fapt, organele de inspecție fiscală au avut în vedere:

- prevederile art.3 alin.(1), primul paragraf (prima liniuță), lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care instituie în sarcina întreprinderilor înființate într-un stat membru, care în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători, pe teritoriul unui stat membru, obligația de a plăti angajaților detașați în acel stat membru, în speță Germania, un salariu minim orar stabilit în acea țară;

- prevederile art.3, alin.7) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care stabilesc că: *“Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă...”*;

- prevederile art.12 alin.(1) din Regulamentul CE nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, reguli speciale: *”persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimisă să înlocuiască o altă persoană”*.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele achitate în Germania reprezintă venituri de natură salarială, pentru care contribuabilul nu a constituit și nu a plătit obligațiile fiscale aferente, respectiv impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor precum și contribuții sociale.

B) Referitor la personalul detașat în Italia, organele de inspecție fiscală au constatat că în actele adiționale la contractele de muncă se precizează *”s-a negociat diurna de deplasare în străinătate prevăzută de reglementările legale în vigoare în România, respectiv la nivelul cuantumului sumei de 2,5x32 euro/zi detașare”*, exemplu D-nul .X., contractul individual de muncă nr..X./03.10.2011, *”depășirea acestui cuantum se va impozita prin adăugarea la obligațiile bugetare achitate de firma din România, calculate la salariul negociat prin prezentul contract de muncă”*.

Totodată, organele de inspecție au constatat că la aceste persoane se încheie ulterior un alt act care prevede că *”drepturile salariale se plătesc în Euro, odată pe lună până în data de 15 a lunii următoare pe baza pontajului, în*

funcție de numărul de ore lucrate". Astfel, prin acest act s-a modificat modul de plată a muncii prestate din diurnă în salariu.

a) Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă diurne acordate salariaților detașați în Italia, cu excepția perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2011 și februarie 2014 – decembrie 2014.

Din verificările efectuate s-a constatat că aceste diurne constituie în fapt venituri de natură salarială deoarece au fost acordate în funcție de munca prestată, așa cum rezultă din nota explicativă dată de reprezentantul societății, cu ocazia controlului inopinat efectuat de către echipa de inspecție fiscală.

De asemenea, inclusiv din documentul prezentat organului de control intitulat "Stat de plată din luna.... anul ..." aferent unui șantier din Italia rezultă că diurna nu a fost prestabilită, ci determinată în funcție de sumele stabilite de șefii de șantier.

Prin urmare, șeful de șantier transmite lunar, suma convenită fiecărui salariat ce a desfășurat munca în Italia, înscrisă la rubrica "Total câștig realizat în euro" și regăsită în extrasele de cont sub forma "salar și diurnă luna...". Din această sumă se scade contravaloarea în euro a salariului convenit în România (stabilit în funcție de pontajul din Italia) și rezultă o sumă în euro denumită de societate "diurnă".

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că diurna nu a fost stabilită pe zi calendaristică în care salariatul s-a aflat în deplasare, ci a rezultat în urma unor calcule efectuate după finele lunii.

S-a constatat că diurna/zi acordată unui salariat diferă de la o lună la alta, diferă de la un salariat la altul, chiar dacă au aceeași calificare, ceea ce întărește afirmațiile reprezentatului societății că au de-a face cu munca prestată, determinată în raport cu norma de lucru, gradul de îndeplinire a acesteia, zilele efectiv lucrate, respectiv efortul propriu al fiecărui angajat.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele acordate cu titlu de diurnă în Italia pot fi recalificate ca fiind venituri de natură salarială în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.55 alin.(2) lit.k) din același act normativ.

Cu toate acestea, având în vedere prevederile art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale coroborat cu faptul că verificarea veniturilor din salarii a fost efectuată până la data de 31.12.2014, organele de inspecție fiscală nu au stabilit obligații fiscale suplimentare în urma constatării acestui aspect.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2012 – ianuarie 2014 societatea nu a impozitat ca venituri din salarii suma de .X. lei cu care au depășit de 2,5 ori nivelul legal al diurnei la salariații .X. și .X..

În temeiul prevederilor art.55 alin.(1), art.55 alin.(2) lit.k) și art.296⁴ alin.(1), alin.(2) și art.296¹⁸ alin.(3) lit.a¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o bază de impozitare suplimentară de .X. lei asupra căreia a fost calculat un impozit pe salarii în sumă de .X. lei.

În baza dispozițiilor art.119, art.120, art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.176 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei până la data de 25.02.2016.

Referitor la contribuțiile sociale, așa cum s-a precizat mai sus, la capitolul impozitului pe veniturile din salarii, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2010 – 2014, .X. S.R.L a achitat drepturi bănești de natură salarială pentru munca prestată în Germania în sumă totală de .X. lei, aceste sume reprezentând în fapt, venituri asimilate salariilor, asupra cărora societatea avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale obligatorii în sumă de .X. lei, din care:

- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

- .X. lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat în perioada ianuarie 2012 -ianuarie 2014 depășiri peste 2,5 ori nivelul legal al diurnei pentru salariații .X. și .X.. Pentru depășirea plafonului legal admisibil al diurnei primită în Italia de cele două persoane în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei contribuțiile sociale suplimentare în sumă de .X. lei, defalcate astfel:

- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

La stabilirea contribuțiilor sociale în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere dispozițiile art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art.258 alin.(1) și alin.(2), art.215 alin.(1) din Legea nr.95/2006, art.55 alin.(1), art.55 alin.(2) lit.k, art.296⁴ alin.(1) lit.u), alin.(2), alin.(3), art.296⁵ alin.(1), alin.(2) lit.a¹, alin.(2¹), alin.(3), alin.(4), alin.(5) și art.296¹⁸ alin.(3) lit.a¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la scadență a sumei totale de .X. lei reprezentând contribuții sociale, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei pentru perioada 25.02.2010 – 25.02.2016 dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei în conformitate cu

prevederile art.120 alin.(7) și art.120¹ alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.174 alin.(5), art.176 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1.Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, precum și accesorii aferente acestora, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.R.L datorează în mod legal debitele cu titlu de impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților în Germania și Italia sub denumirea de indemnizații de detașare/diurnă în condițiile în care aceste sume achitate salariaților se includ în categoria veniturilor de natură salarială.

În fapt, se reține că în perioada ianuarie 2010 – decembrie 2014, **.X. S.R.L** a desfășurat activități de prestări servicii în construcții pentru beneficiari externi/intracomunitari din Germania, .X. KG de .X. și .X. de .X. și Italia, .X. R.L., .X. Spa. fiind înregistrată în Registrul operatorilor intracomunitari din data de 20.09.2010.

Pentru deplasarea în străinătate a angajaților societății, au fost întocmite, de regulă, acte adiționale la contractele de muncă, în care se menționează: perioada detașării, care este diferită de la un salariat la altul, locul unde va fi detașat, respectiv țara, precum și faptul că salariații vor beneficia de drepturi salariale care se plătesc în euro, o dată pe lună până la data de 15 a lunii următoare pe baza pontajului, în funcție de numărul de ore lucrate.

În vederea delegării în străinătate a persoanei angajate, **.X. S.R.L** a încheiat contracte de colaborare cu beneficiarii din Germania, în care se menționează obiectul contractului, cum ar fi:”lucrări de construcții imobile”, durata contractului, prețul contractului, clauze privitoare la stabilirea unui salariu tarifar orar, efectuarea decontării acestuia făcându-se în baza pontajului, prezentarea periodică de rapoarte de lucru, obligativitatea respectării de către prestator a clauzei privind prezentarea adevărințelor sau dovezilor privind

salariul minim acordat conform legislației germane de circa .X. euro, precum și contribuțiile la casa de compensare a concediului legal de odihnă.

Contravaloarea serviciilor prestate a fost facturată beneficiarului intracomunitar, decontarea serviciilor efectuându-se prin virament bancar.

Societatea le-a acordat angajaților trimiși la muncă în Germania, următoarele sume de bani:

- în România, suma înscrisă în contractul individual de munca reprezentând salariul de bază lunar, pentru care societatea întocmește în țară state de plată, calculează obligațiile fiscale aferente privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale, le declară și le achită la organul fiscal teritorial din România.

- salariul în euro pentru munca prestată în Germania, înregistrat în contul 621 "Cheltuieli privind colaboratorii", reținându-se impozitul în Germania de la fiecare salariat;

- diurnă acordată pentru munca prestată în Italia, înregistrată în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări", până la .X. euro/zi pe toată durata deplasării în Italia, cu excepția a două persoane pentru care a fost depășit plafonul de 2,5 ori nivelul legal al diurnei pentru salariații .X. și .X..

Pentru aceste sume achitate salariaților, societatea nu a prezentat ordine de deplasare care să confirme locația unde s-a deplasat, indemnizația zilnică primită, numărul de zile de detașare.

Pentru angajații detașați în străinătate, **.X. S.R.L** obține de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale, certificate A1, în care se menționează că este subiect al legislației de asigurări sociale din România, nu are obligații de plată a contribuțiilor într-un alt stat, conform prevederilor art.19 alin.(2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

La verificarea efectuată pentru perioada ianuarie 2010 – decembrie 2014 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că sumele de bani plătite salariaților de **.X. S.R.L** pentru munca desfășurată în Germania sunt venituri de natură salarială și nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- munca desfășurată este strict legată de desfășurarea obiectului de activitate, respectiv lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, cod CAEN 4120;

- sunt îndeplinite condițiile de la pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania au fost calculate în funcție de: gradul de îndeplinire a normei de lucru, numărul de ore prezente pe șantier, pregătirea profesională, etc., așa cum rezultă din nota explicativă dată de d-nul Pureca Lucian în calitate de împuternicit al administratorului, ceea ce reflectă caracterul de venituri salariale al sumelor primite de angajați;

- indemnizația pentru munca desfășurată în Germania, conform obiectului principal de activitate al societății, constituie venituri de natură salarială, conform prevederilor art.55 alin.(1), alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.87³ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- la calculul salariilor în euro acordate angajaților pentru munca desfășurată în Germania, s-a avut în vedere:

a. un tarif orar în funcție de calificarea fiecăruia;

b. număr de ore lucrate conform pontajelor întocmite de diriginții de șantier;

c. în salariul brut impozabil au fost cuprinse suplimente de masă (impozitate) și care sunt considerate în România venituri nete asimilate salariilor. Asupra acestora angajatorul **.X. S.R.L** avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii, conform art.96 alin.3 din Codul muncii;

d. reținerea de impozit calculat asupra câștigul brut, conform legislației Statului german.

- salariaților nu li s-au plătit sume fixe pe lună, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat impozit pe venit în Germania. Aceste sume au fost tratate ca venituri de natură salarială și de către organele fiscale din Germania și însuși societatea verificată le denumeste "salarii" în evidența contabilă, în contul 401.10001, state de plată întocmite în Germania. În aceste condiții, sumele acordate angajaților pentru munca depusă în Germania, nu poate avea alt tratament fiscal în Germania și altul în România, iar cheltuiala cu salariile calculate și plătite în Germania, a fost înregistrată în cursul perioadei în devize, ca o cheltuială a sediului permanent din Germania, fiind preluată în contabilitatea societății rezidente din România, în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii";

- în ceea ce privește transportul salariaților la și de la locul de muncă din străinătate acesta a fost efectuat de **.X. S.R.L**, fiind suportat în întregime de aceasta;

- referitor la cazarea muncitorilor în străinătate, aceasta este asigurată de beneficiarii lucrărilor, baza materială și echipamentele necesare desfășurării activității în Germania au aparținut **.X. S.R.L.**, iar programul de lucru și sarcinile de serviciu pentru realizarea obiectivelor din contractul încheiat cu beneficiarii au fost stabilite de către diriginții de șantier angajați ai **.X. S.R.L.**;

- prevederile art.3 alin.(1), primul paragraf (prima liniuță), lit c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care instituie în sarcina întreprinderilor înființate într-un stat membru, care în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători, pe teritoriul unui stat membru, obligația de a plăti angajaților detașați în acel stat membru, în speță Germania, un salariu minim orar stabilit în acea țară;

- prevederile art.3, alin.7) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care stabilesc că alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă;

- prevederile art.12 alin.(1) din Regulamentul CE nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, reguli speciale: persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimisă să înlocuiască o altă persoană.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în Germania de angajații **.X. S.R.L.** reprezintă venituri de natura salarială pentru care societatea nu a constituit și nu a plătit în România obligațiile fiscale aferente, respectiv contribuțiile sociale.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.F-.X./25.02.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **.X. S.R.L.** obligații suplimentare de plată în sumă de .X. lei reprezentând contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților pentru munca desfășurată în Germania.

Totodată, prin Decizia de impunere nr.F-.X./25.02.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **.X. S.R.L.** obligații suplimentare de plată în

sumă de .X. lei cu titlu de contribuții sociale pentru depășirea plafonului legal admisibil al diurnei primită în Italia de salariații .X. și .X., precum și impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează :

“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) 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 pct.106 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, unde se stipulează:

“106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate”.

Totodată, 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;**”.

Totodată, în cauză sunt incidente și dispozițiile art.55 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

” i) *indemnizația și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice ...”.*

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.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

.X. S.R.L a încheiat contracte de prestări servicii cu beneficiari externi/intracomunitari din Germania, .X. KG de .X. și .X. de .X. și Italia, .X. R.L., .X. Spa în care se menționează obiectul contractului, cum ar fi: ”lucrări de construcții imobile”, durata contractului, prețul contractului, clauze privitoare la stabilirea unui salariu tarifar orar, efectuarea decontării acestuia făcându-se în baza pontajului, prezentarea periodică de rapoarte de lucru, obligativitatea respectării de către prestator a unei clauze privind prezentarea adeverințelor sau dovezilor privind salariul minim acordat conform legislației germane de circa .X. euro, precum și contribuțiile la casa de compensare a concediului legal de odihnă.

De asemenea, **.X. S.R.L** are încheiate acte adiționale la contractele de muncă, în care se menționează: perioada detașării, care este diferită de la un salariat la altul, locul unde va fi detașat, respectiv țara, precum și faptul că salariații vor beneficia de drepturi salariale care se plătesc în euro, o dată pe lună până la data de 15 a lunii următoare pe baza pontajului, în funcție de numărul de ore lucrate.

La calculul salariilor în euro acordate angajaților pentru munca prestată în Germania, s-au avut în vedere:

a. un tarif orar în funcție de calificarea fiecăruia;

b. număr de ore lucrate conform pontajelor întocmite de diriginții de șantiere;

c. în salariul brut impozabil au fost cuprinse suplimente de masă;

d. reținerea impozitului din salariul brut convenit statului german, conform legislației acesteia.

Conform statelor de plată prezentate organelor de inspecție fiscală întocmite de sediul permanent din Germania câștigul net obținut din Germania de către salariat este variabil și a fost stabilit pentru fiecare angajat în parte în funcție de numărul total de ore lucrate conform pontajelor întocmite de diriginții de șantiere, cheltuielile aferente sumelor acordate fiind înregistrate în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii" în corespondență cu contul 401.100001 "Salarii Germania", fără însă a se calcula, declara și vira la bugetul statului român obligațiile fiscale cu titlu de impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale.

Se reține că sumele acordate în Germania sub denumirea de indemnizație de detașare au o componentă variabilă stabilită pe baza statelor de salarii întocmite în Germania în funcție de timpul lucrat, iar pentru acestea s-au reținut și virat în Germania impozitul pe venitul din salarii, fiind tratate de către societate în această țară ca fiind venituri de natură salarială.

Din analiza modului în care angajatul și angajatorul au convenit acordarea acestor sume rezultă cu claritate că acestea sunt condiționate de numărul de ore lucrate și respectiv de performanța profesională, obținute de fiecare salariat ca rezultat al muncii prestate, așa cum reiese și din Nota explicativă dată de administratorul societății în care se precizează: *"diurna este stabilită diferit de către șefii de șantier, astfel încât să oglindească în mod real efortul fiecăruia la realizarea obligațiilor stipulate în contractele încheiate cu beneficiarii externi"*.

Pentru aceste sume achitate salariaților, societatea nu a prezentat ordine de deplasare în care să se menționeze obligatoriu: ora și data plecării/sosirii, locul unde s-a deplasat, indemnizația zilnică primită, numărul de zile de deplasare.

În acest sens, este și adresa nr..X./25.09.2014 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: *"sumele primite în Republica Federală Germania de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296⁴ lit.o) și art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii"*.

Organul de soluționare a contestației reține că în vederea formulării unei opinii de specialitate, Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din Ministerul Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./10.09.2014 înregistrată la Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice sub nr. .X./11.09.2014, a solicitat punct de vedere prin care această autoritate de reglementare și sinteză, elaborare și autorizare a cadrului legislativ în domeniul muncii, protecției, coeziunii sociale și respectiv mobilității forței de muncă să se pronunțe în mod expres asupra naturii juridice a indemnizației pentru munca în străinătate înscrisă în actul adițional la contractul individual de muncă, respectiv dacă aceasta reprezintă sau nu un drept de natură salarială sau o indemnizație de detașare, pentru salariați detașați în Germania.

Prin adresa nr..X./X./23.09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, s-a precizat că: *"indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare"*

Mai mult, aceste sume au fost tratate de **.X. S.R.L** în Germania ca venituri de natură salarială, pentru toate aceste sume fiind reținut și virat în Germania, impozitul pe venitul din salarii.

Totodată, se rețin și dispozițiile art.12 alin.(1) din Regulamentul CE nr.883/2004, unde se precizează: *"Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimis să înlocuiască o altă persoană"*.

Având în vedere faptul că sumele plătite în Germania nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masă justificate cu documente în condițiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume sunt venituri de natură salarială în conformitate cu art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar nu indemnizații de delegare/detașare reglementate de art.55 alin.(4) lit.g) din actul normativ menționat mai sus.

Întrucât veniturile realizate de salariați în străinătate au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 67, pct.68 și pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **.X. S.R.L** avea obligația calculării, reținerii și virării obligațiilor fiscale în sumă totală de .X. lei cu titlu de contribuții sociale aferente perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2014 pentru sumele plătite salariaților pentru munca prestată în Germania.

La stabilirea obligațiilor suplimentare de plată în cuantum de .X. lei reprezentând contribuții sociale s-au avut în vedere dispozițiile art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art.258 alin.(1) și alin.(2), art.215 alin.(1) din Legea nr.95/2006, art.55 alin.(1), art.55 alin.(2) lit.k, art.296⁴ alin.(1) lit.u), alin.(2), alin.(3), art.296⁵ alin.(1), alin.(2) lit.a¹, alin.(2¹), alin.(3), alin.(4), alin.(5) și art.296¹⁸ alin.(3) lit.a¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și Decizia nr.4646/2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că atât timp cât sumele de bani acordate salariaților detașați au fost condiționate de numărul de ore lucrate rezultă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei, sumele astfel acordate fiind de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către societate a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.

Totodată, se reține că în considerentele Deciziei nr.4646/08.11.2012, definitivă, pronunțată în dosarul nr.182/45/2010 de Înalta Curte de Casație și Justiție, se precizează următoarele:

”Deși a apreciat că este adevărat că angajații societății reclamante aveau dreptul la o diurnă care să acopere contravaloarea cheltuielilor de masă și eventual compensarea bănească a disconfortului generat de deplasarea în străinătate, Curtea a reținut culpa societății pentru faptul că nu a stabilit această diurnă într-un cuantum fix pentru a acoperi întocmai acele necesități și a ales să acorde o sumă doar cu titlu de recompensare a realizărilor profesionale” .

Pentru a detalia cele de mai sus, se reține că este de natura juridică a noțiunii de indemnizație de detașare faptul că aceasta este nediferențiată, reprezentând o sumă fixă care să acopere cheltuielile inerente unei deplasări și

compensării, disconfortului creat ca urmare a mutării într-o altă localitate, nevoile salariaților detașați fiind aceleași indiferent de nivelul productivității muncii.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că sumele de bani acordate salariaților pe criteriile numărului de ore de muncă lucrate și a realizărilor efectuate au natura juridică a veniturilor salariale neputând fi incluse în sfera juridică a diurnei/indemnizației de delegare/detașare care au un caracter general al echilibrării unui disconfort creat.

Referitor la invocarea prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere adresa nr..X./27.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., aflată la dosarul cauzei, de unde rezultă că *”sumele de bani acordate de societate angajaților trimiși în Germania, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare, neîncadrându-se în prevederile art.2 alin.1 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale întrucât salariaților nu li s-au plătit sume fixe pe lună, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit”*.

Astfel, prin adresa nr..X./X./19.10.2015, aflată în copie la dosarul cauzei, emisă într-o speță asemănătoare privind aplicabilitatea prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, Direcția generală de legislație Cod procedură fiscală reglementări nefiscale și contabile preciza că nu sunt aplicabile dispozițiile art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, în situația în care organul fiscal nu a procedat la recalificarea sumelor plătite de societate potrivit dispozițiilor art.7 sau art.11 din Codul fiscal.

Așadar, sumele acordate angajaților detașați în Germania nu pot fi considerate ca indemnizații de delegare/detașare, acestea nefiind vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, în sensul art.3, alin.(7) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului: *”Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă”*, or așa cum s-a reținut mai sus, **.X. S.R.L** nu a depus la dosarul cauzei documente justificative care să confirme efectuarea cheltuielilor cu transportul, cazarea și masa de către salariații detașați la muncă în Germania.

În aceste condiții, sumele acordate angajaților detașați în Germania nu pot fi considerate alocații specifice detașării – acestea sunt parte a salariului minim

garantat prin Directiva Parlamentului European și a Consilului nr.96/71/CE din 1996.

Având în vedere adresele mai sus menționate referitoare la aplicabilitatea în speță a prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale precum și dispozițiile din Anexa 5 la Ordinul președintelui ANAF nr.2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și al Legii nr.225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a luat act de faptul că societatea nu se încadrează în prevederile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și a procedat la soluționarea pe fond a contestației.

Prevederile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale trebuie privite ca o amnistie acordată operatorilor economici în ceea ce privește plata datoriilor la bugetul de stat reprezentate de impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale rezultate prin recalificarea unor activități pentru o perioadă de timp bine determinată și în condițiile prevăzute în actul normativ menționat.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale stabilite pentru depășirea plafonului legal admisibil al diurnei primită în Italia de salariații .X. și .X., din actele existente la dosar se reține că în perioada ianuarie 2012 – ianuarie 2014 societatea nu a impozitat ca venituri salariale suma de .X. lei acordată cu titlu de diurnă și care a depășit de 2,5 ori limita legală prevăzută prin hotărâre a Guvernului așa cum se stipulează la art.55 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, din contestația formulată se reține că societatea recunoaște aplicabilitatea art.55 din Codul fiscal care stabilește care sunt sumele care pot fi incluse în veniturile salariale, respectiv sumele reprezentând depășirea plafonului legal *"în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului..."*

Mai mult, organele de inspecției fiscale au ținut cont la stabilirea bazei impozabile de contribuțiile sociale reținute deja de societate în sumă de .X. lei, rezultând astfel o bază impozabilă în sumă de .X. lei (.X. lei -.X. lei) pentru care s-a calculat un impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei și contribuții sociale în sumă de .X. lei.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale stabilită pentru depășirea plafonului legal prevăzut pentru indemnizațiile de detașare stabilit prin hotărâre a Guvernului în conformitate cu prevederile art.55 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de **.X. S.R.L** nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.R.L** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.02.2016 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând: impozit pe venitul din salarii în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări sociale în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de .X. lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări de sănătate în cuantum de .X. lei, contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în cuantum de .X. lei.

Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente impozitului pe venitul din salarii și contribuțiilor sociale, organul de soluționare a contestației reține că întrucât în sarcina contestatarei a fost menținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale, ca o consecință, **.X. S.R.L** datorează și accesoriile aferente în cuantum de .X. lei, conform principiului de drept, *accessorium sequitur principale*.

2.Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./23.02.2016, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin dispoziția de

măsuri s-a dispus măsura ca societatea să depună la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.-Serviciul Evidență pe Plătitor, corecții la înregistrarea în evidența contabilă a impozitului pe salariu și a contribuțiilor sociale obligatorii pentru perioada 2010-2014 .

În fapt, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./23.02.2016 următoarele:

“1.1. Măsura:

Societatea va depune la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., Serviciul Evidență pe Plătitor, corecții la înregistrarea în evidența contabilă a impozitului pe salariu și a contribuțiilor sociale obligatorii în întreaga perioadă verificată 2010-2014.”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.
[...]*

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună”,

coroborat cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat”.

De asemenea, art.272 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

[...]

(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;

c) decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili;

d) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;

e) deciziile de regularizare emise în conformitate cu legislația în materie vamală, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili, indiferent de cuantum”.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsura stabilită în sarcina **.X. S.R.L** prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./23.02.2016, nu se referă la măsura de diminuare a pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin. (6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din anexa nr.(2) la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct.5.1 și pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.[...]”

5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsura stabilită în sarcina **.X. S.R.L** prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./23.02.2016 nu vizează stabilirea de obligații fiscale și nici măsura de diminuare a pierderii fiscale **precizând doar ca societatea să depună la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.-Serviciul Evidență pe Plătitor, corecții la înregistrarea în evidența contabilă a impozitului pe salariu și a contribuțiilor sociale obligatorii pentru perioada 2010-2014** rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența materială de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.02.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.02.2016 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei impozit pe venituri din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;

- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de

- asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
 - .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de **.X. S.R.L.** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./23.02.2016 și transmiterea acesteia spre competentă soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

.X.