

DECIZIA nr.1087

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice -Inspectie Fiscala, prin adresele inregistrate la D.G.R.F.P. cu privire la contestatiile formulate de Societatea X.

Prin contestatia inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice , Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala si priveste obligatiile fiscale , care se compun din:

- contributii de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

Prin contestatia inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice , Societatea X contesta Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe venituri din salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- dobanzi aferente impozitului pe dividende persoane fizice;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;

- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor sociale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor sociale;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- dobanzi aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- dobanzi aferente contributiei asiguratorii pentru munca;

Prin contestatia inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice , Societatea X contesta Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedecларare prin care s-au stabilit in sarcina sa penalitati de nedecларare pentru obligatii fiscale principale nedecларate sau declarate incorect si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere.

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscale contestat a fost comunicat contribuabilului , conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa la posta in conform plicului existent la dosarul cauzei, in original; contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P. conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Contestatiile formulate impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedecларare au fost depuse in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca, acestea au fost depuse la posta conform plicului existent la dosarul cauzei; contestatiile au fost inregistrate la A.J.F.P. conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Avand in vedere ca, Societatea X a formulat contestatie pentru fiecare act administrativ fiscal emis de organul fiscal din cadrul A.J.F.P. urmeaza sa se conexeze dosarele contestatiilor cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentând impozit

pe veniturile din salarii și contribuții sociale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și obligațiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, în conformitate cu prevederile pct.9.5 din Ordinul Președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispune:

“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleși organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”.

Constatând că în speta sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită legal să soluționeze contestațiile formulate de Societatea X.

I. Prin contestația înregistrată la AJFP . Societatea X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice prin care s-a stabilit în sarcina sa următoarele obligații fiscale:

- contribuții de asigurări sociale datorate de angajator;
- contribuții individuale de asigurări sociale datorate de angajați ;
- contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru somaj;
- contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj;
- contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate;
- contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate;
- contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contribuție asiguratorie pentru muncă;
- impozit pe veniturile din salarii;

și solicită admiterea contestației și anularea deciziei atacate din următoarele motive:

1.Motive procedurale;

a).În contestația formulată, societatea contestată susține că actul administrativ fiscal atacat este nemotivat în fapt; motivarea unei decizii trebuie să fie completă, reală și să conțină mențiunile prevăzute de lege iar potrivit jurisprudenței interne lipsa motivării face imposibilă exercitarea controlului de legalitate și "verificarea limitei de demarcație între discreționar și arbitrar"; "motivarea trebuie să conțină elementele de

fapt și de drept care să permită verificarea temeiurilor și efectelor deciziei administrative, precum și a proporționalității măsurii cu împrejurările în care a fost dispusă în interesul public pe care este chemată să-l ocrotească.” (Inalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, decizia civilă nr. 274 din 26 ianuarie 2006 citat în D. Dascălu; Tratat de contentious fiscal, ed. Hamangiu, 2014, București, pag. 222).

Societatea contestatara susține ca, față de motivarea de fapt expusă în cuprinsul deciziei de impunere, nu este posibilă formularea unor contraargumente elocvente și nici efectuarea vreunui control al legalității, situație în care decizia atacată este neîntemeiată.

De asemenea, societatea contestatara susține ca actul administrativ fiscal nu este motivat nici în drept.

Potrivit doctrinei, la motivarea în drept al unui act administrativ fiscal nu este suficientă doar "o expunere a nomelor juridice, așa cum se întâmplă în cazul precesului - verbal de constatare și sancționare a contravenției, ci de o explicitare a conținutului acestora, interpretarea lor și aplicarea situația de fapt dată." (D. Dascălu: Tratat de contentious fiscal, ed. Hamangiu, 2014, București, pag. 222).

Societatea susține ca, prin nemotivarea în fapt și în drept a actului administrativ atacat i se aduc grave prejudicii materiale, situație care poate fi înlăturată abia prin anularea deciziei atacate.

2.Societatea contestatara invoca necompetenta organului fiscal de a interveni într-un raport juridic de dreptul muncii si a recalifica / reconsidera anumite raporturi juridice de dreptul muncii.

În susținerea acestui capăt de cerere societatea contestatara invoca dispozițiile art.11 alin.(1) din Codul fiscal potrivit caruia "*Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare a reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.*" și arata ca o motivare în sensul prevederilor citate anterior lipsește cu desăvârșire din cuprinsul actului atacat.

Totodata, societatea contestatara arata ca Tribunalul Mures -Sectia de Contencios Administrativ și Fiscal, prin Sentința civila nr.117 pronuntata în data de 12 martie 2020 a retinut „*inexistența dreptului instituției fiscale, în contextul constatării faptului că angajații societății reclamante au prestat muncă exclusiv în Germania, de a aplica o sancțiune nereglementată explicit de legiuitor: să recalifice natura raportului de muncă și să reconsidere natura veniturilor neimpozabile ca fiind venituri salariale impozabile.*

Astfel, considera ca inspectorii fiscali sunt ținuți de raportul juridic de muncă, în condițiile în care sunt încheiate contracte de muncă cu salariații în vederea detașării transnaționale și totodată există cadrul legal special reglementat de Legea nr. 16/2017.

Fondul cauzei;

1.Cu privire la limitele în care organul fiscal poate în baza prevederilor art. 11 alin. 1 din Codul fiscal să intervină în raporturile de muncă, societatea contestatara arata ca potrivit jurisprudenței constante a instanțelor de judecată "*dispozițiile Codului muncii reglementează raporturile de muncă și nu se substituie dispozițiilor de natură*

fiscală, astfel ca ele nu pot constitui temei pentru stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina anagatorului, ” (Curtea de Apel București - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, decizia civilă nr. 417/2013).

Totodata, societatea contestatara arata ca dispozitiile art.11 alin.(1) din Codul fiscal vizează tranzacțiile fără scop economic în general or, diurna acordată în baza unor raporturi juridice de muncă încheiate cu respectarea tuturor formelor legale, nu intră în categoria de *"tranzacție"* vizată de prevederile citate anterior, constituind o măsură compensatorie instituita de legiuitor pentru protejarea angajaților. La plata acestor indemnizații compensatorii angajatorii sunt obligați de prevederile legale, iar angajaților li se instituie dreptul de a beneficia de aceasta.

De asemenea, arata ca potrivit art. 3 lit. b din Codul fiscal se instituie principiul certitudinii impunerii, drept un principiu de bază a fiscalității din România. In acest sens este prevăzut sa se asigure *"prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale."*

Potrivit art. 11 alin. (13) din Codul fiscal procedura de aplicare a prevederilor alin. (1) se stabilește prin ordin al președintelui A.N.AF iar o asemenea procedură nu a fost stabilită până în prezent; ca atare, organele de inspecție fiscală în aplicarea dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Codul de procedura fiscală nu pot depăși competențele exprese stabilite și nu pot extinde reîncadrarea anumitor operațiuni, doar în situația în care acestea se încadrează în sintagma de *"tranzacție"* menționată în această prevedere.

Astfel, din moment ce activitatea dependentă este definită la art. 7 pct. 1 din Codul fiscal drept una *"desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare"*, în mod evident aceasta nu se încadrează în categoria *"tranzacțiilor"* vizate de prevederile art. 11 alin. 1; Sintagma de *"tranzacție"* vizează în general operațiuni comerciale și bancare, nu și aspecte specifice domeniului din dreptul muncii.

2.Cu referire la raporturile individuale de muncă , societatea contestatara arata ca acestea sunt guvernate de Codul muncii, care la art. 1 alin. 1 prevede că *"reglementează domeniul raporturilor de muncă, modul în care se efectuează controlul aplicării reglementărilor din domeniul raporturilor de muncă, precum și jurisdicția muncii."*

Societatea contestatara sustine ca prin reconsiderarea indemnizațiilor compensatorii acordate salariaților pe perioada delegărilor, organul de inspecție fiscală și-a depășit competența și atribuțiile, din moment ce potrivit art. 237 din Codul muncii *"Aplicarea reglementărilor generale și speciale în domeniul relațiilor de muncă, securității și sănătății în muncă este supusă controlului Inspecției Muncii."*

Din aceste dispoziții rezultă că un terț, cum este organul de inspecție fiscală, nu poate interveni în raportul juridic de muncă ale subiecților de drept privat și să facă anumite constatări care modifică raporturile între părți în așa natură încât acestea să devină mult prea onerosare uneia dintre părți. Printr-o astfel de intervenție este știrbit însuși principiul libertății de voință care guvernează materia contractelor și implicit și a celor care vizează raporturile de muncă.

Instanțele judecătorești s-au pronunțat în mod consecvent în sensul că "Sarcina organului de inspecție era aceea de a examina situația de fapt în concordanța cu

realitatea economică, determinată în baza probelor administrate și să aplice legislația fiscală veniturilor realizate de salariații societății, fără alte considerații cu privire la neîndeplinirea cerințelor altor dispoziții legale, cu atât mai mult cu cât controlul respectării legislației în materia raporturilor de muncă, inclusiv a raporturilor de muncă temporară cu un agent de muncă temporară, revine inspectorilor de muncă.” (Curtea de Apel Constanța - Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, Sentința civilă nr. 14/3 februarie 2020).

Arata ca potrivit art. 162 alin. 2 din Codul muncii "Salariul individual se stabilește prin negocieri individuale între angajator și salariat”.

Din aceste dispoziții rezultă în mod echivoc faptul că salariul se formează în baza negocierii angajatorului și al anagjatului, iar atâta timp cât limitele salariale sunt respectate nicio terță persoană, nu poate interveni și modifica cele convenite de părți, mai ales în cazul unor raporturi juridice care au încetat.

Ca atare, reconsiderarea unor drepturi compensatorii drept venituri salariale, constituie o intervenție crasă și nepermisă în convenția părților.

3.Privitor la indemnizația compensatorie acordată angajaților pe perioada delegării, societatea contestatara arata ca recalificarea indemnizației compensatorii pentru delegații, acordate salariaților a avut loc urmare interpretării eronate a prevederilor art. 44 alin. 1 din Codul muncii potrivit caruia *"Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului."*

Societatea contestatara sustine ca în cazul fiecărui angajat al cărui delegare a depășit perioada de 60 zile într-un decurs de 12 luni, a obținut și a prezentat organului de inspecție fiscală, acordul scris al salariatului iar în aceste condiții, părțile raportului de muncă au stabilit schimbarea temporară a locului de muncă în baza unor negocieri și în baza acordului lor comun, aspect ce nu a fost luat în considerare în cursul inspecției fiscale.De asemenea nu s-a luat în considerare caracterul compensatoriu al indemnizației de delegare, denumită diurnă; Curtea de Justiție a Uniunii Europene, prin Hotărârea pronunțată la data de 12 februarie 2015 în cauza C-396/13 Sahkoalojen ammattiilitto ry împotriva Elektrobudowa Spolka Akcyjna a statuat la pct. 48 ca diurna *"este destinată să asigure protecția socială a lucrătorilor în cauză, compensând inconvenientele cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea persoanelor interesate de mediul lor obișnuit .*

Raportat la cele prezentate mai sus, societatea contestatara considera ca nu prezintă importanță faptul că în cuprinsul contractelor individuale de muncă nu au fost cuprinse mențiuni exprese în ceea ce privește cuantumul indemnizației de delegare, atâta timp cât s-au respectat întocmai prevederile legale în domeniu iar angajații societății contestatara au beneficiat de aceste indemnizații în limitele legale.

Societatea contestatara arata ca în practică, majoritatea instanțelor judecătorești s-a pronunțat în sensul „ într-adevăr pentru unii angajați s-a depășit perioada de 60 de zile de calendaristice prevăzute de art. 44 din Codul muncii, însă, conform aceluiași text de lege, delegarea se poate prelungi pentru perioade succesive de maxim 60 de zile, fără ca legiuitor să stabilească un plafon maxim al numărului de delegări ce pot fi dispuse de angajator, cu acordul angajatului.” (Tribunalul - Secția a II-a de Contencios Administrativ și Fiscal, Sentința civilă nr. 452/6 noiembrie 2019).

În alte hotărâri se precizează că "În ceea ce privește limitarea perioadei de delegare, tribunalul constată că interpretarea dată de organul fiscal este eronată și lipsită de suport textual, în interpretarea gramaticală a textului art. 44 Codul Muncii, așa cum a subliniat și reclamanta, referirea alin. 1 teza finală la prelungirea pentru „perioade succesive de maximum 60 de zile” susține cu temei concluzia că prelungirile pot depăși cumulativ 120 de zile într-un an calendaristic, limita de 60 de zile fiind prevăzută pentru fiecare prelungire succesivă în parte. Concluzia este îndreptățită și de fostul art. 44 Codul Muncii care, în forma anterioară modificărilor aduse prin Legea nr. 40/2011, prevedea că „Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile și se poate prelunge, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile”, fiind astfel fără dubiu că atunci delegarea era limitată la un număr de 120 de zile într-un an calendaristic.” (Tribunalul - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, sentința civilă nr. 1235/31 octombrie 2019).

Într-o altă hotărâre s-au reținut ca "contrar celor reținute de organele fiscale, perioada de delegare nu este limitată la 120 de zile calendaristice, ci aceasta se poate prelunge, cu acordul salariatului, de mai multe ori, condiția impusă de către legiuitor fiind doar aceea ca fiecare perioadă să nu depășească 60 de zile calendaristice." (Tribunalul - Secția a II-a Civilă și de Contencios Administrativ și Fiscal, Sentința civilă nr. 1316/31 octombrie 2019).

4. În ceea ce privește buna – credință, societatea contestatoare arată ca la trimiterea în delegație a angajaților a luat în considerare limitările prevăzute la art. 44 din Codul muncii, deși din interpretarea gramaticală a acestei prevederi o asemenea limitare nu rezultă; limitarea de 12 luni s-a interpretat de contestatara, în sensul că aceasta are în vedere intervalul unui an calendaristic cuprins între 1 ianuarie - 31 decembrie în fiecare an. În acest sens, s-a solicitat să se studieze în amănunt perioadele de delegare, din care rezultă că în cazul fiecărui angajat s-a avut în vedere ca perioada de delegare să nu depășească 60 + 60 zile în intervalul 1 ianuarie - 31 decembrie în fiecare an.

Având în vedere cele de mai sus, deși interpretarea contestatarii este la fel de deficitară ca și interpretarea dată acestor dispoziții de organul de inspecție fiscală, solicita să se aibă în vedere buna - credință a acesteia și intenția de a nu eluda nicio prevedere legală în acest domeniu.

În ceea ce privește perioada cuprinsă între 1 ianuarie - 31 decembrie 2019, societatea contestatara susține ca angajaților societății li s-a acordat salariul minim stabilit la nivelul statului în care s-au prestat serviciile, și anume Danemarca, ținându-se cont de dispozițiile art. 8 și următoarele din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

De asemenea, s-a avut în vedere și faptul că în accepțiunea Directivei nr. 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, noțiunii de delegare folosită în accepțiunea din Codul muncii îi corespunde noțiunea de detașare uzuală în dreptul comunitar.

Astfel, considera ca a respectat absolut toate prevederile din legislația internă și cea comunitară pentru a oferi angajaților săi condiții optime de lucru, atât în țară cât și cu ocazia delegării acestora și nu se justifică măsura reconsiderării indemnizației compensatorii în venituri salariale.

5.Referitor la încadrarea obligațiilor fiscale, societatea contestatara considera că acestea sunt greșite din urmatoarele motive:

Indemnizațiile compensatorii de tipul diurnelor acordate se încadrează în excepțiile instituite prin art. 55 alin. 4 din Codul fiscal din anul 2003, precum și prevederile art. 76 din Codul fiscal din 2015. În cazul prevederilor de la art. 55 din Codul fiscal din 2003, cât și în cazul dispozițiilor art. 76 din Codul fiscal din 2015, alăturat definiției date de legiuitor veniturilor de natură salarială sunt enumerate **în mod expres** veniturile care se încadrează din punctul de vedere al fiscalității în categoria veniturilor salariale, în ambele cazuri existând o enumerare în alin. 2; la alin. 4 sunt enumerate în mod expres acele categorii de beneficii și măsuri compensatorii care sunt exceptate de la încadrarea în categoria veniturilor salariale și beneficiază de un sistem de impozitare diferit. În aceste condiții, în care indemnizațiile acordate pentru angajații delegați / detașați sunt reglementate în mod expres ca și excepție de la regulă, încadrarea acestor venituri în categoria *"orice alt sume sau avantaje"* depășește limitele normalului.

În conformitate cu prevederile art. 15 alin. 3 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative *"Reglementarea este derogatorie dacă soluțiile legislative referitoare la o situație anume determinată cuprind norme diferite în raport cu reglementarea-cadru în materie, aceasta din urmă păstrându-și caracterul său general obligatoriu pentru toate celelalte cazuri."*

Ca atare, în situația de față, încadrarea indemnizațiilor compensatorii acordate angajaților nu pot fi încadrate doar în categoria excepțiilor instituite de la alin. 4 din art. 55 din Codul fiscal din 2003, respectiv alin. 4 din art. 76 din Codul fiscal din 2015 în temeiul principiului *"specialia generalibus derogant"*.

Pentru motivele mai sus prezentate societatea contestatara solicita admiterea contestației și anularea actelor administrativ fiscale contestate.

Prin contestația înregistrată la AJFP, Societatea X SRL contestă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și solicită admiterea contestației și să se dispună:

-în principal constatarea nulității deciziei atacate în conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală;

-în subsidiar anularea actului administrativ fiscal contestat ca neintemeiat, eventual anularea parțială a acestuia în ceea ce privește penalitățile de întârziere având în vedere urmatoarele motive:

-în actul administrativ fiscal contestat nu se menționează și nu se identifică actul în baza căruia contestatara are calitatea de debitor respectiv scadența obligațiilor sale fiscale;

-nu se identifică în cuprinsul deciziei atacate, actul administrativ fiscal prin care s-au stabilit în sarcina sa obligațiile fiscale principale, fiind imposibil de identificat obligațiile fiscale principale în baza cărora sunt stabilite dobânzile și penalitățile de întârziere; arată că numai prin anexa la decizie se menționează documentul prin care s-a individualizat suma de plată respectiv Decizia de impunere.

Pentru motivele prezentate societatea contestatara considera că actul administrativ fiscal este în primul rând lipsit de obiect și nemotivat în fapt; invocă în susținere Decizia civilă nr.274/2006 a Înaltei Curți de Casare și Justiție potrivit căreia *"motivarea trebuie să conțină elementele de fapt și de drept care să permită verificarea temeiurilor și efectele deciziei administrative precum și a proportionalității măsurii cu"*

imprejurările în care a fost dispusă în interesul public pe care este chemată să-l ocrotească” precum și art.1 pct.1 din Codul de procedura fiscală.

Societatea arată ca, chiar dacă în anexa actului administrativ fiscal contestat este menționată decizia prin care s-au stabilit obligațiile fiscale principale tot nu se poate considera ca actul administrativ fiscal contestat este motivat din moment ce lipsește indicarea în concret a nerespectării vreunui termen de plată, motiv pentru care considera ca în speta nu sunt îndeplinite condițiile art.46 alin.(2) lit.d) și e) din Codul de procedura fiscală iar actul administrativ fiscal contestat ar fi nul conform prevederilor art.49 alin.(1) lit.b) din același act normativ.

Cu privire la penalitățile de întârziere stabilite de organul fiscal prin actul administrativ fiscal contestat, societatea contestată invocă în susținere dispozițiile art.176 alin.(4) din Codul de procedura fiscală potrivit cărora penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare potrivit art.181 din același act normativ.

De asemenea societatea contestată susține ca dobânzile și penalitățile de întârziere au caracter accesoriu ceea ce înseamnă ca urmează soarta principalului ; arată ca a contestat Decizia de impunere prin care s-au stabilit obligațiile fiscale principale asupra cărora s-au calculat accesoriile contestate.

Societatea contestată solicită să se constate nulitatea actului administrativ fiscal deoarece nu îndeplinește condițiile minime pentru a fi valabil iar în subsidiar anularea acestuia ca neîntemeiat , eventual anularea parțială a dispozițiilor care vizează penalitățile de întârziere.

Prin contestația înregistrată la A.J.F.P., X formulează contestație împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare și solicită admiterea contestației și , în principal, constatarea nulității actului administrativ fiscal potrivit dispozițiilor art.49 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și în subsidiar anularea acestuia ca neîntemeiat din următoarele motive:

-în cuprinsul deciziei nu se menționează dacă este vorba despre nedeclararea sau declararea incorectă a obligațiilor fiscale principale ;

-nu se identifică în cuprinsul deciziei nici fapta de nedeclarare sau declararea incorectă , data la care s -a constatat această faptă, decizia la care se raportează, astfel ca este imposibil de identificat obligația/obligațiile fiscale principale pentru care sunt stabilite penalitățile de nedeclarare.

Societatea contestată invocă lipsa de obiect și nemotivarea în fapt a deciziei prezentând aceleași argumente ca și în contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere .

Referitor la posibilitatea organului fiscal de a aplica penalități de nedeclarare sau de declarare incorectă, societatea invocă dispozițiile art.181 alin.(8) din Codul de procedura fiscală și arată ca actul administrativ fiscal nu este motivat în fapt.

De asemenea, societatea contestată arată ca actul administrativ fiscal contestat are caracter accesoriu ceea ce înseamnă ca urmează soarta principalului și anume a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere , care a fost contestată.

Pentru motivele prezentate, societatea contestată solicită să se constate nulitatea actului administrativ fiscal pe motiv ca acesta nu îndeplinește condițiile minime pentru a fi valabil iar în subsidiar anularea acestuia ca neîntemeiat.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice au stabilit in sarcina Societății X obligatiile fiscale care se compun din:

- contributii de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , rezulta:

Urmare inspectiei fiscale s-a constatat că în perioada 01.01.2014-31.12.2019, contribuabilul a acordat diurna, personalului delegat în afara teritoriului României pe perioada de peste 120 zile calendaristice, care a fost evidențiată la contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”.

În anexa 1 la Raportul de inspectie fiscala sunt prezentate sumele achitate angajaților cu titlu de indemnizație de delegare care au fost calculate în baza ordinelor de delegare, care depășesc 120 zile.

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X prin acordarea diurnelor personalului delegat în afara Romaniei, pe perioada ce dapaseste 120 zile, a încălcat prevederile art.43 și art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.

În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala , prin Nota explicativa au solicitat informații administratorului societății și anume:

Întrebarea nr.1 Cum explicați faptul că salariații au exercitat temporar servicii în afara locul lor de muncă și în perioada în care nu au avut relații contractuale cu societatea X, după cum urmează:

-D -contract individual de muncă este cu data începerii 20.07.2018, iar perioadele delegării sunt 04.04.2017-02.07.2017 și 04.02.2018-01.04.2018;

-B -contract individual de muncă este cu data începerii 01.08.2018, iar perioadele delegării sunt 12.03.2018- 10.05.2018 și 14.06.2018-12.08.2018;

Din răspunsul dat la aceasta întrebare de către reprezentantul legal al societății rezulta ca: „Salariații au avut contracte în perioada respectivă, numai nu se vede în programul Revisal.

Greșeala a fost sesizata deja de inspectorii teritoriali de munca și după instruirile făcute de dâșii se poate corecta numai după încetarea contractului de muncă a celor doi angajați. La prelungirea contractelor de muncă datele de prelungire au fost introduse eronat în sistemul Revisal și se ștergea data primei angajări. La firma

avem contracte în Revisal imediat după încetarea contractelor de muncă cu persoane respective.”

-întrebarea nr. 2 : Cum explicați faptul că sunt salariați la societatea X care au exercitat temporar servicii în afara locul lor de muncă, respectiv a fost dispusă delegarea lor pe o perioadă mai mult de 120 de zile calendaristice în 12 luni?

Din răspunsul dat la aceasta întrebare de către reprezentantul legal al societății rezulta ca: „Noi am calculat perioada de 12 luni calendaristice de la 1 ianuarie la 31 decembrie a fiecărui an, de aceea am început noi o nouă perioadă de 12 luni la începutul anului consecutiv. Ca urmare se poate vedea această repetare a perioadei de delegare.”

De asemenea, prin Nota explicativă , organele de inspectie fiscala au solicitat informații administratorului societății iar acesta la întrebarea „Dacă mai aveți ceva de adăugat?” a precizat ca:

„Doresc să revin la întrebarea, precum și răspunsul dat la întrebarea nr. 2 din nota explicativă , sens în care arăt următoarele:

Raporturile de muncă între angajator și angajat sunt guvernate de Codul muncii.

în conformitate cu prevederile art. 44 din Codul muncii "Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului.”

Prevederea de mai sus are în vedere două ipoteze:

1. delegarea dispusă în mod unilateral de angajator, respectiv
2. delegarea realizată prin acordul părților.

Delegarea ca și măsură unilaterală a angajatorului, prevăzută în teza I, este limitată de legiuitor la o perioadă maximă de 60 de zile într-un decurs de 12 luni.

Astfel, niciun angajat nu poate fi obligat de către angajatorul său să presteze munca în delegare decât pentru o perioadă de maxim 60 zile, angajatorul având posibilitatea să dispună această măsură pentru o singură dată într-o perioadă de 12 luni.

Delegarea care intervine prin acordul părților, prevăzută în teza a II-a, este reglementată ca fiind posibilitatea prelungirii și are în vedere perioade succesive de câte 60 zile calendaristice. Astfel, după trecerea perioadei de 60 zile care poate constitui o măsură unilaterală din partea angajatorului, cu acordul părților delegarea poate fi prelungită pentru perioade succesive de câte 60 zile calendaristice. La această concluzie se ajunge din moment ce în textul legal se folosește pluralul, fiind indicate ”perioade succesive”.

În această ipoteză, se identifică două condiții și anume:

- a) durata prelungirilor să nu depășească câte 60 zile, respectiv
- b) să existe acordul angajatului.

Ca atare, termenul de 12 luni stabilit în prevederea legală teza I, constituie o condiție limitativă în ceea ce privește prima ipoteză, decizia unilaterală a angajatorului. Această dispoziție are drept scop oferirea unui remediu pentru salariat față de deciziile care pot fi luate în mod unilateral de către angajator și nu constituie o limitare în ansamblu a perioadei de delegare.

Sanționarea eventualelor nereguli legate de greșita aplicare a dispozițiilor art 44 din Codul muncii, cad în sarcina inspectorilor de muncă, potrivit art. 260 alin. 2 din Codul muncii sau în competența instanțelor judecătorești specializate în litigiile de muncă, conform art. 266 și următoarele din Codul muncii.

Potrivit dispozițiilor art. 55 alin.4 lit.g) din Codul fiscal din 2003 nu sunt incluse în veniturile salariale „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 Hotărârea Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.”

Codul fiscal din 2015 are dispoziții similare, la art. 76 alin. 4 lit. h), stabilind că nu sunt impozabile "indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării / detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. 2 lit.k, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.” De asemenea, conform punctului 12 alin. 16 din Normele metodologice din 6 ianuarie 2016 "în aplicarea prevederilor art.76 alin. 4 lit.h, în categoria cheltuielilor de delegare și detașare se cuprind cheltuielile cu transportul, cazarea, precum și indemnizația de delegare și de detașare în țara și în străinătate, stabilite în condițiile prevăzute de lege sau în contractul de muncă aplicabil.”

Din prisma acestor dispoziții este evident că din moment ce indemnizația cuvenită salariatului s-a acordat în limita plafonului de 2,5 ori nivelul legal acesta nu se include în categoria veniturilor salariale, interpretarea eronată a prevederilor din legislația muncii neputând constitui un temei în acest sens. “

Din răspunsurile date de administratorul societății, la întrebările din Nota explicativă organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dispus delegarea unor angajați în conformitate cu prevederile Codului Muncii respectiv delegarea pe o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni care se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului.

Organele de inspecție fiscală au solicitat informații administratorul societății X cu privire la modul de deplasare a persoanelor trimise în străinătate; din răspunsul dat la această întrebare a rezultat că “Modul de deplasare al angajaților a fost ales cu luare în considerare a perioadei cât și a posibilităților de transport ocazional fiind avute în vedere și sugestiile angajaților”.

Din contractele individuale de muncă analizate de către organele de inspectie fiscala nu a rezultat perioadele de timp de delegare și nici sumele plătite cu titlu de indemnizație de delegate de către angajator; din contracte rezulta ca durata timpului de lucru este de 8 ore/zi, 40 de ore/săptămână, drepturile salariale se acordă prin negociere, drepturile bănești pe perioada delegării și detașării în alta localitate precum și în cazul deplasării în cadrul localității, în interesul serviciului, se acordă în condițiile prevăzute în contractele individuale de muncă.

Luând în considerare prevederile art. 55 alin. 1 si alin. 2 litera k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile pct. 67 lit. a) si pct, 68 din HG nr. 44/2004, precum și dispozițiile art. 76 alin.1 si alin. 2 litera s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal precum și prevederile art.11 din Legii 53/2003 privind Codul muncii , în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reconsiderat sumele achitate angajatilor cu titlu de indemnizatie de delegare -diurna ca reprezentând venituri de natura salariale întrucât prin desfasurarea muncii în strainatate, angajații societății nu îndeplinesc condițiile referitoare la delegare prevazute la art.43 și art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii .

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca drepturile primite de către angajații delegati în afara Romaniei, sub forma de diurna pe perioade care au depășit 120 zile , reprezintă drepturi de natura salariala, care se încadrează în prevederile art. 55, alin. (2), lit. k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art. 76, alin.(1), alin.(2), lit.s) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal; pe perioada 01.01.2014-30.06.2015, organele de inspectie fiscala au luat în considerare prevederile art.2 din Legea 209/20.07.2015 privind anularea unor obligații fiscale, astfel ca nu au recalificat sumele de natura indemnizațiilor de delegale primite de angajați pentru perioade care au depășit 120 zile.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au reincadrat suma primita cu titlu de indemnizații de delegare de către angajații delegati în afara teritoriului național, care au depășit 120 zile, în perioada 01.07.2015-31.12.2019 (Anexa nr.2 la RIF) și au procedat la recalcularea fondului de salarii aferent perioadei 01.07.2015-31.12.2019, rezultând un fond de salarii suplimentar brut , determinat astfel:....

Situația centralizatoare privind fondul de salarii suplimentar brut, precum și a contribuțiilor suplimentare față de bugetul asigurărilor sociale și de sănătate constituie anexa 3 la Raportul de inspectie fiscală .

Astfel, pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, asupra venitul brut recalculat, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe veniturile din salarii, potrivit prevederilor art. 57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederilor art. 78. alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in afara Romaniei, pe acesta perioada.Contributiile de asigurari sociale datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296³, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.136 lit.c) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.140, art.146 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.01.2019, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma de ... cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in afara Romaniei.

Contributiile individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.23 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296⁴, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

precum și art.136 lit.a) și art.137 alin.(1) lit.a) și art.139, art.146, art.147 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată contribuții de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinată urmarea reintregirii fondului de salarii cu sumele nete plătite de societate cu titlu de diurnă angajaților care au desfășurat activitate în afara României, pe această perioadă.

Contribuțiile de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.101 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente și boli profesionale cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.201 lit.a), art.202 lit.a), art.204 alin.(1) lit.a) și art.207 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată contribuții de asigurări sociale pentru somaj datorate de angajator asupra bazei impozabile determinată urmarea reintregirii fondului de salarii cu sumele nete plătite de societate cu titlu de diurnă angajaților care au desfășurat activitate în afara României, pe această perioadă.

Contribuția de asigurări sociale pentru somaj datorată de angajator a fost stabilită în conformitate cu prevederile art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru somaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.184, art.185 alin.(1), art.186, art.188 și art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată contribuții de asigurări sociale pentru somaj reținută de la asigurați asupra bazei impozabile determinată urmarea reintregirii fondului de salarii cu sumele nete plătite de societate cu titlu de diurnă angajaților care au desfășurat activitate în afara României, pe această perioadă.

Contribuția de asigurări sociale pentru somaj reținută de la asigurați a fost stabilită în conformitate cu prevederile art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru somaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.184, art.185 alin.(1), art.188 și art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată suma cu titlu de contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale asupra bazei impozabile determinată urmarea reintregirii fondului de salarii cu sumele nete plătite de societate cu titlu de diurnă angajaților care au desfășurat activitate în afara României, pe această perioadă.

Contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale a fost stabilită în conformitate cu prevederile 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 coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

precum și art.210 și art.212 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari de sanatate datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in afara Romaniei, pe aceasta perioada.

Contributiile de asigurari de sanatate datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.253, art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.153 alin.(1) lit.f), art.155 alin.(1) lit.a), art.156 lit.b) ,art.158 alin.(1) și art.168 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma de ... cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in afara Romaniei pe aceasta perioada.

Contributia individuala de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.257 alin.(1) și (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.153 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.156 lit.a) ,art.157 alin.(1) lit.a) și art.168 alin.(5), art.169 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii pentru concedii și indemnizatii de la persoane juridice sau fizice asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in strainatate, pe acesta perioada.

Contributiile pentru concedii și indemnizatii de la persoane juridice sau fizice au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.5 și art.6 din O.U.G. nr.158/2005 privind concediile și indemnizatiile de asigurari sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.192 lit.a), art.193 alin.(1) lit.a) atr.194, art.195 lit.a) și art.199 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-31.12.2019, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributie asiguratorie pentru munca asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate , în strainatate, pe aceasta perioada.

Contributia asiguratorie pentru munca a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.220 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere s-au stabilit in sarcina Societatii X in temeiul prevederilor art.98 lit.c) si art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, obligatii fiscale accesorii , care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe venituri din salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- dobanzi aferente impozitului pe dividende persoane fizice;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- dobanzi aferente contributiei de asigurarile sociale datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurarile sociale datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei individuale de asigurarile sociale retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurarile sociale retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor sociale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor sociale;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- dobanzi aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- dobanzi aferente contributiei asiguratorii pentru munca;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere au fost stabilite pe perioada 25.12.2015- 13.08.2020 asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere.

De asemenea, din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca au fost stabilite dobanzi si

penalitati de intarziere asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 100 depusa de catre contribuabil.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare s-au stabilit in sarcina Societatii X, in temeiul prevederilor art.98 lit.c) si art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, penalitati de nedeclarare pentru obligatii fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare rezulta ca obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare au fost stabilite pe perioada 25.01.2016-13.08.2020, asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere .

III. Luand în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestată, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2014-31.12.2019;

A) Motive procedurale;

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestata potrivit careia actul administrativ fiscal contestat nu ar fi motivat in fapt si in drept , mentionam:

In drept, la art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

“2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde urmatoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis si data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/platitorului si, daca este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/platitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele si calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum si stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*
- j) mentiuni privind audierea contribuabilului/platitorului.”*

La art.1 din acelasi act normativ se stipuleaza:

“În înțelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

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

1. actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel cărui îi este adresat;

La art.97 " Forma și conținutul deciziei de impunere" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă."

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", modalitatea de completare a acesteia este reglementată de Ordinul Președintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, care la Anexa 2 precizează:

"Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferentelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.[...]"

Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:

1. "Date de identificare ale contribuabilului/platitorului" cuprind următoarele informații:

- denumirea completă a contribuabilului/platitorului;
- cod de identificare fiscală definit potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală;

- număr de înregistrare la registrul comerțului;

- domiciliul fiscal.

2. "Date privind obligația fiscală" cuprind:

2.1.1. Obligații fiscale principale suplimentare: se completează câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:[...]"

2.1.2. "Motivul de fapt": se înscriu modul în care contribuabilul/platitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptelor constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.[...]

3. "Data comunicării" reprezintă data la care se efectuează comunicarea actului administrativ fiscal în condițiile art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

4. "Termenul de plată": Diferențele de impozit, taxa sau contribuție stabilită suplimentar se plătesc potrivit art. 156 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, în funcție de data comunicării prezentei, astfel:

- până la data de 5 a lunii următoare inclusiv, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din luna;

- până la data de 20 a lunii următoare inclusiv, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din luna.

5. Mențiuni privind audierea contribuabilului și, respectiv, informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale.

Se precizează ca aceste mențiuni se regăsesc la capitolul "Discuția finală" din raportul de inspecție fiscală, anexat.

6. Dispoziții finale"

Având în vedere prevederile legale enunțate și analizând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se reține că aceasta a fost emisă în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și conține elementele prevăzute de art.46, art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, anterior enunțate.

Astfel, în speta se observă că la pct.2.1.2" Motivul de fapt" din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se arată că "din evidența contabilă a Societății X reiese că în perioada 01.07.2015-31.12.2019 societatea a acordat personalului delegat în afara teritoriului României indemnizații de delegare/diurnă care depășesc 120 zile calendaristice evidențiate în contul 625"Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări".

Societatea X prin acordarea acestor diune, care depasesc 120 zile, pentru personalul delegat in afara Romaniei, a incalcat prevederile art.43 si art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii [...]

In contractele individuale de munca nu sunt mentionate perioadele de timp de delegare si nici sumele platite cu titlu de indemnizatie de delegare de catre angajator iar durata timpului de lucru este de 8 ore /zi , 40 ore /saptamana.

De mentionat este ca drepturile salariale se acorda prin negociere, drepturile banesti pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate precum si in cazul deplasarii in cadrul localitatii, in interesul serviciului, se acorda in conditiile prevazute in contractele individuale de munca .

In conformitate cu prevederile art.55 alin.1 si alin.2 litera k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu dispozitiile pct.67 lit.a si pct.68 din H.G. nr.44/2004 precum si art.76 alin.(1) si alin.(2) litera s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, partile care intra in relatia de munca, denumite in continuare angajator si angajat, stabilesc de la inceput felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii, sumele de bani pe care urmeaza sa le primeasca precum si alte conditii stabilite conform legii ca de exemplu cheltuielile de deplasare, indemnizatia de delegare, in baza contractului individual de munca, sume ce se includ in veniturile din salarii sau asimilate salariilor cu anumite exceptii prevazute de lege.

Prevederile Codului fiscal stipuleaza ca relatia de munca dintre un angajator si un angajat are la baza un contract individual de munca in care se stabilesc toate conditiile de angajare potrivit legii .Astfel Legea nr.53/2003 privind Codul muncii care reglementeaza totalitatea raporturilor individuale si colective de munca, la art.11 precizeaza:"clauzele contractului individual de munca nu poate contine prevederi contrare sau drepturi sub nivelul minim stabilit prin acte normative ori prin contracte colective de munca."

In aceste conditii, in temeiul prevederilor art.11, alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, sumele achitate angajatilor cu titlu de indemnizatie de delegare-diuna care au depasit 120 zile, au fost reconsiderate ca venituri de natura salariala intrucat prin desfasurarea muncii in strainatate, angajatii societatii nu indeplinesc conditiile art.43 si 44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii referitoare la delegare si nu pot fi considerate venituri salariale neimpozabile.

Avand in vedere cele prezentate mai sus echipa de inspectie fiscala a stabilit ca drepturile primite de catre angajatii delegati sub forma de diurna care au depasit 120 zile reprezinta drepturi de natura salariala cu toate obligatiile ce decurg din calcularea, evidentierea si virarea impozitelor si contributiilor aferente acestora, drepturi care se incadreaza in prevederile art.55 alin.(2) lit.k) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.76 alin.(1) si alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal".

Totodata, se retine ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au analizat documentele si informatiile prezentate de societate in baza carora acestea si-au format convingerea si au reincadrat operatiunile referitoare la delegarea propriilor angajati in afara Romaniei pe o perioada mai mare de 120 zile , in sensul ca au reincadrat platile privind diurna ca reprezentand in fapt drepturi de natura salariala pentru care societatea datoreaza bugetului de stat obligatii fiscale de natura salariala .

Detalierea din punct de vedere valoric respectiv determinarea fondului de salariu pe perioada 01.07.2015–31.12.2019 in baza sumelor nete primite de angajatii societatii detasati in strainatate pe perioada mai mare de 120 zile precum si calculul impozitului pe veniturile din salarii si contributiile sociale datorate bugetului de stat asupra fondului de salarii determinat suplimentar pe acesta perioada, sunt prezentate detaliat in Raportului de inspectie fiscala precum si anexele la Raportul de inspectie fiscala.

La pct.2.1.3 "Motivul de drept" din Decizie de impunere precum si Raportul de inspectie fiscala, sunt prezentate articolele de lege in baza carora s-a efectuat reincadrarea sumelor achitate cu titlu de diurna angajatilor detasati in strainatate pe o perioada mai mare de 120 zile precum si articolele de lege in baza carora s-au calculat obligatiile fiscale suplimentare de natura salariala.

In speta se retine ca organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au reincadrat sumele achitate angajatilor cu titlu de indemnizatie de delegare -diurna ca venituri de natura salariala intrucat prin desfasurarea muncii in strainatate angajatii societatii nu intrunesc conditiile art.43 si art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii referitoare la delegare, deci salariatii nu puteau beneficia de indemnizatiile acordate, drept urmare sumele acordate sub acest titlu nu pot fi considerate venituri salariale neimpozabile.

Se retine astfel ca, actul administrativ fiscal contine informatiile si elementele prevazute de lege, mai sus enuntate, motivele de fapt si de drept fiind prezentate atat in Decizia de impunere cat si in Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii acesteia.

Faptul ca societatea este nemultumita de concluziile organelor de inspectie fiscala nu inseamna ca decizia atacata nu indeplineste conditiile de forma si este nemotivata.

In cauza C-298/16 avand ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata in temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (Romania) prin decizia din 2 martie 2016, primita de Curte la 25 mai 2016, in procedura Teodor Ispas, Anduta Ispas impotriva Directiei Generale a Finantelor Publice Cluj, pct.26 "...respectarea dreptului la aparare constituie un principiu general al Uniunii care isi gaseste aplicarea atunci cand administratia isi propune sa adopte in privinta unei persoane un act care ii cauzeaza un prejudiciu.In temeiul acestui principiu, destinatarii deciziilor care le afecteaza in mod sensibil interesele trebuie sa li se dea posibilitatea de a-si face cunoscut in mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administratia intentioneaza sa isi intemeieze decizia.Aceasta obligatie revine administratiilor statelor membre atunci cand adopta decizii care intra in domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, chiar daca legislatia Uniunii aplicabila nu prevede in mod expres o astfel de formalitate (Hotararea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C 419/14; EU :C:2015:832, pct.84 si jurisprudenta citata).

In speta se observa ca, organele de inspectie fiscala inaintea emiterii Deciziei de impunere a comunicat societatii contestatare prin adresa, Proiectul Raportului de Inspectie Fiscala, care continea elementele si informatiile din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat.

Asadar, Societatea X a cunoscut in mod util punctul de vedere al organului fiscal referitor la elementele de fapt si de drept vizand modul in care aceasta societate a efectuat si evidentiat operatiunile in cauza si modul de respectare a legislatiei fiscale in vederea stabilirii bazei impozabile.

Prin urmare, argumentul societății contestată potrivit căruia prin nemotivarea în fapt și în drept a Deciziei de impunere i se aduc grave prejudicii materiale, situație care poate fi înlăturată abia prin anularea actului administrativ nu are nicio justificare reală în condițiile în care urmare analizei efectuate s-a reținut că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat conține elementele și informațiile prevăzute de lege, astfel că acest argument va fi respins ca neintemeiat.

2. Referitor la argumentul societății contestată privind necompetența organului fiscal de a interveni într-un raport juridic de dreptul muncii și a recalifica / reconsidera anumite raporturi juridice de dreptul muncii în temeiul prevederilor art.11 din Codul fiscal, menționăm:

După cum s-a arătat și mai sus, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au reînscadrat sumele achitate angajaților cu titlu de indemnizație de delegare -diurna ca venituri de natură salariale pe motiv că prin desfășurarea muncii în străinătate angajații societății nu îndeplinesc condițiile art.43 și art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii referitoare la delegare, deci salariații nu puteau beneficia de indemnizațiile acordate, astfel că, sumele acordate angajaților cu titlu de diurna au fost considerate venituri salariale impozabile pentru care societatea datorează bugetului de stat obligații fiscale de natură salariale.

În conformitate cu prevederile art.6 și art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

-art.6

“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

-art.7

“(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.72 din același act normativ :

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că organul fiscal este îndreptățit să aprecieze în limitele competențelor ce îi revin relevanța stării de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă și documentele necesare pentru

determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului; documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei impozabile.

In speta se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit situatia fiscala a contribuabilului in baza documentelor justificative prezentate de contribuabil(contractele de prestari servicii incheiate cu partenerii din strainatate, facturile emise catre acestia, contractele individuale de munca incheiate de societate cu angajatii proprii, evidenta contabila a contribuabilului) precum si informatiile furnizate de reprezentantul legal al societatii prin raspunsurile date la intrebarile din Notele explicative ale organelor de inspectie fiscala.

Urmare coroborarii acestor mijloace de proba, organele de inspectie fiscala au considerat ca in speta se impunere reincadrarea in temeiul art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, a operatiunilor privind delegarea/detasarea angajatilor in strainatate respectiv reconsiderarea sumelor achitate propriilor angajati cu titlu de diurna pe perioada delegarii/detasarii in strainatate ca venituri de natura salariala intrucat urmare desfasurarii muncii doar in strainatate angajatii societatii nu intrunesc conditiile art.43 si art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, referitoare la delegare.

In conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal

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

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

Se retine ca art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

In speta, la reincadrarea operatiunilor organele de inspectie fiscala au avut in vedere reflectarea continutului economic al tranzactiilor in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor transmise de contribuabil, in ansamblul lor, fara a urmari aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Totodata, la art.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

“(1) Prezentul cod stabilește: cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat,

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

bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora; procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impuneri în aplicare.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, Codul fiscal stabileste cadrul legal privind impozitele , taxele si contributiile sociale obligatorii , care sunt veniturile bugetului de stat, a bugetului asigurarilor sociale, modul de calcul si de plata a obligatiilor fiscale .

Se retine ca, Codul fiscal reglementeaza din punct de vedere fiscal tratamentul sumelor acordate cu titlu de indemnizatie de delegare/detasare , in tara si in strainatate a personalului angajat cu contract de munca.

In speta, organele de inspectie fiscala au stabilit obligatiile fiscale de natura salariala datorate de catre societatea contestata asupra sumelor achitate de aceasta propriilor angajati cu titlu de diurna pe perioada delegarii/detasarii in strainatate urmare reconsiderarii lor ca reprezentand venituri de natura salariala ; in speta nu poate fi vorba ca organele de inspectie fiscala ar fi intervenit intr-un raport juridic de dreptul muncii si ar fi recalificat /reconsiderat anumite raporturi de dreptul muncii asa cum sustine societatea contestata.

Prin urmare, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat sumele plătite angajatorilor delegati/detasati în strainatate , cu titlu de diurna ca reprezentând în fapt venituri de natura salariala impozabile în Romania.

In speta fiind vorba de detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale regulile sunt stabilite de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului Europei privind detasarea lucratorilor în cadrul prestarii transnationale de servicii precum și Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale și Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale, acte normative care nu au fost invocate de organele de inspectie fiscala ca temei legal în actul administrativ fiscal contestat, însă actul administrativ fiscal contestat nu poate fi considerat nul pentru acest motiv.

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

c) este afectat de o grava si evidenta eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor administrativ fiscale si anume:este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competenta;nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, precum si organul fiscal emitent;este afectat de o grava si evidenta eroare.

Din prevederile legale enuntate se retine ca actul administrativ fiscal este afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

Dupa cum s-a aratat si mai sus societatea contestatara a solicitat anularea actului administrativ fiscal pe motiv ca acesta nu ar fi fost motivat in fapt si drept precum necompetenta organului fiscal de a interveni intr-un raport juridic de dreptul muncii si a recalifica/reconsidera anumite raporturi juridice de dreptul muncii, argumente care au fost respinse ca neintemeiate , pentru motivele mai sus prezentate.

3.In ceea ce priveste motivele de procedura invocate de societatea contestatara cu privire la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare si anume ca actele administrativ fiscal ar fi nule potrivit art.49 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala pe motiv ca nu sunt indeplinite conditiile art.46 alin.2 lit.d) si e) din acelasi act normativ , mentionam:

Potrivit prevederilor art.46 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, mai sus enuntat se retine ca actul administrativ fiscal emis pe suport de hartie cuprinde denumirea organului fiscal emitent, data la care a fost emis si data de la care isi produce efecte, datele de identificare ale contribuabilului, obiectul actului administrativ fiscal , motivele de fapt, motivele de drept , numele si calitatea persoanelor imputernicite ale contribuabilului, semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se poate depune contestatia, mentiuni privind audierea contribuabilului.

In speta fiind vorba de decizii referitoare la obligatii fiscale accesorii sunt aplicabile prevederile Ordinului nr.63/2017 privind aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, precum și pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.454/2016 pentru aprobarea Procedurii de executare silită în cazul debitorilor care au de încasat sume certe, lichide și exigibile de la autorități sau instituții publice si Ordinului nr.3834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, in care sunt prevazute modelele de

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

decizii referitoare la obligatii fiscale accesorii respectiv dobanzi si penalitati de intarziere si penalitati de nedeclarare precum si anexele aferente.

Astfel prin Ordinul nr.63/2017 privind aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, precum și pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.454/2016 pentru aprobarea Procedurii de executare silită în cazul debitorilor care au de încasat sume certe, lichide și exigibile de la autorități sau instituții publice :

-art.1

“(1) Se aprobă modelele, precum și caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare și de păstrare a următoarelor formulare:

1. Decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, prevăzută în anexa nr. 1;”

iar in anexa 1 este prevazut modelul de “Decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere”si anexa la “Decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere”

De asemenea se retine ca in Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere se specifica in mod clar ca:

“Detaliile referitoare la modul de calcul al sumelor reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente obligatiilor fiscale se afla in anexa.” iar anexa la decizie contine informatii precum documentul prin care s-a individualizat suma de plata, categoria de suma, perioada pentru care se calculeaza dobanda sau penalitatea de intarziere, suma obligatie principala, zile/luni de intarziere, cota , suma reprezentand dobanda sau penalitate de intarziere.

De asemenea, prin Ordinul nr.3834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare:

-art.1

“Se aprobă Procedura privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, prevăzută în anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.”

iar din Anexa “Procedura privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare” rezulta ca:

“3. Penalitatea de nedeclarare se stabilește de către organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare organ fiscal competent, și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, conform modelului prevăzut în anexa nr. 1.”

iar la Capitolul III, pct.19 din ordin se afla modelul de decizie referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare si anexa la decizie .

Se retine ca in modelul de decizie referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare se precizeaza ca”Detaliile referitoare la modul de calcul al sumelor reprezentand penalitati de nedeclarare aferente obligatiilor fiscale principale se afla in anexa.”

Analizand Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere se retine ca aceasta a fost emisa si contine informatiile prevazute in modelul de decizie prezentat in anexa 1 la prin Ordinul nr.63/2017 privind aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, precum și pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.454/2016 pentru aprobarea Procedurii de executare silită în cazul debitorilor care au de încasat sume certe, lichide și exigibile de la autorități sau instituții publice.

În ceea ce privește Anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere se retine ca aceasta contine informatiile prevazute in modelul prevazut de Ordinul nr.63/2017 si anume, se specifica documentul prin care s-a individualizat suma de plata respectiv Decizia de impunere , categoria de suma respectiv dobanda sau penalitati de intarziere , perioada pentru care s-a calculat dobanda sau penalitatea de intarziere, obligatia fiscala principala asupra caruia se aplica cota de dobanda, numarul de zile de intarziere, precum si cuantumul dobanzilor respectiv penalitatilor de intarziere datorata pentru fiecare obligatie fiscala principala stabilita suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat.

Analizand Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare se retine ca aceasta a fost emisa si contine informatiile prevazute in modelul de decizie prezentat in anexa 1, capitolulu III din Ordinul nr.3834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

În Anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare se specifica documentul prin care s-a individualizat suma de plata respectiv Decizia de impunere , perioada pentru care s-a calculat penalitatea de nedeclarare pentru fiecare obligatie fiscala principala stabilita suplimentar prin Decizia de impunere , debitul asupra caruia s-a aplicat cota de 0,08 % , numarul de zile de intarziere precum si cuantumul penalitatilor de nedeclarare datorate pentru fiecare obligatie fiscala principala stabilita suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat.

Se retine totodata ca, odata cu emiterea Deciziei de impunere , organele de inspectie fiscala au intocmit Anexa la Decizia de impunere reprezentand "Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale stabilite suplimentar de catre inspectia fiscala" , situatie care a fost comunicata contribuabilului si organelor fiscale din cadrul AJFP -Evidenta pe Platitori Persoane Juridice , in care este inscris termenul scadent pentru fiecare obligatie fiscala precum obligatiile fiscale pentru care se datoreaza penalitati de nedeclarare; aceasta situatie a stat la baza intocmirii Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare .

Potrivit Ordinului nr.3710/2015 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala intocmit la persoane juridice , anexa 2 Instructiuni privind intocmirea Raportului de inspectie fiscala la persoane juridice, capitolul II " Constatări fiscale" referitor la termene scadente se prevede:

"Pentru fiecare obligație fiscală la care s-au constatat diferențe suplimentare ale bazei de impozitare de către organele de inspecție fiscală se anexează o situație privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite suplimentar, care cuprinde obligațiile

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

fiscale principale datorate pe întreaga perioadă verificată, defalcat pe fiecare perioadă impozabilă verificată, după caz, și termenele scadente aferente acestora, stabilite conform prevederilor legale, în vederea calculării de obligații fiscale accesorii ulterior emiterii deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Situația cuprinde și diferențele de obligații fiscale datorate la anumite termene de plată, inclusiv în cazurile în care la finalizarea inspecției fiscale organele fiscale nu stabilesc obligații fiscale principale suplimentare pentru perioada verificată.”

Potrivit anexei2 "Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" la punctul 6 din decizie se specifica:

“6.2. Informațiile din situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală se completează pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale de la pct. 2.1.1 și 2.2.1 (după caz, când se stabilesc sume suplimentare față de suma solicitată la rambursare) din decizie și cuprind obligația fiscală principală suplimentară defalcată în funcție de termenul scadent, precum și termenele scadente aferente, în vederea calculării de obligații fiscale accesorii ulterior emiterii deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice. De asemenea, această situație va cuprinde distinct și obligația fiscală principală provizorie, pe elemente componente, potrivit termenelor scadente, preluate din situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale provizorii stabilite suplimentar, anexată la decizia de impunere provizorie, dacă a fost emisă.

Situația privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală se completează și pentru perioada în care obligația fiscală principală suplimentară este datorată pe o anumită perioadă, chiar dacă până la sfârșitul perioadei verificate nu sunt stabilite diferențe suplimentare (în perioadele următoare aceasta s-a anulat).”

În Decizia de impunere , la pct.6 "Dispozitii finale " se precizeaza ca:

“La prezenta decizie se anexeaza o situatie privind termenul scadent al diferentelor de obligatii fiscale principale stabilite suplimentar de inspectia fiscala, in care sunt stabilite pentru fiecare obligatie fiscala principala, in baza prevederilor art.154 si art.155 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , componenta debitelor suplimentare si termenelor scadente aferente acestora , prevazute de Codul fiscal sau alte legi care le reglementeaza, in vederea calcularii si comunicarii ulterioare a obligatiilor fiscale accesorii datorate.”

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

Prin urmare, în speta se reține că, la stabilirea obligațiilor fiscale accesorii aferente debitelor individualizate prin Decizia de impunere organul fiscal din cadrul A.J.F.P. -Serviciul Evidența pe Platitori Persoane Juridice a lua în considerare și "Situatia privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspectia fiscală" care constituie anexa la Decizia de impunere .

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate și analiza efectuată asupra actelor administrativ fiscale contestate se reține că Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și anexa la decizie respectiv Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare și anexa la decizie, au fost întocmite în conformitate cu prevederile Ordinului nr.63/2017 privind aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, precum și pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.454/2016 pentru aprobarea Procedurii de executare silită în cazul debitorilor care au de încasat sume certe, lichide și exigibile de la autorități sau instituții publice respectiv Ordinului nr.3834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, conținând toate elementele prevăzute de art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit căruia organele de inspectie fiscală nu ar fi motivat în fapt și drept penalitățile de nedeclarare în raportul de inspectie fiscală potrivit dispozițiilor art.181 alin.(8) din Codul de procedura fiscală potrivit căruia:

"Despre aplicarea penalității de nedeclarare potrivit alin. (1) sau, după caz, despre neaplicarea acesteia potrivit alin. (6) sau (7), se consemnează și se motivează în raportul de inspectie fiscală. Prevederile [art. 130](#) alin. (5) și ale [art. 131](#) alin. (2) sunt aplicabile în mod corespunzător.", precizăm:

Potrivit Ordinului nr.3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspectie fiscală întocmit la persoane juridice , anexa 2 Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspectie fiscală la persoane juridice, capitolul II " Constatări fiscale", pct.3.32Penalități de nedeclarare"

"Despre aplicarea penalității de nedeclarare sau, după caz, despre neaplicarea acesteia se consemnează și se motivează în raportul de inspectie fiscală, pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale, evidențiindu-se situațiile în care penalitatea se aplică numai pentru o anumită componentă a obligației fiscale principale. Se întocmește o situație care cuprinde date referitoare la obligația fiscală principală defalcat pe fiecare perioadă impozabilă verificată și termenele scadente, în vederea calculării penalității de nedeclarare de către organul fiscal competent."

Analizând Raportul de inspectie fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere prin care s-au stabilit debitele asupra cărora au fost calculate penalitățile de nedeclarare, se observă că organele de inspectie fiscală, în acest act fiscal a prezentat pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale motivul de fapt și

motivul de drept pentru care a stabilit obligatia fiscala si de asemenea a a facut mentiunea la "Penalitatea de nedeclarare" ca:

"Pentru sumele suplimentare stabilite de echipa de inspectie fiscala contribuabilul datoreaza penalitatea de nedeclarare incepand cu obligatiile fiscale aferente anului 2016."

De asemenea, dupa cum s-a aratat si mai sus , organele de inspectie fiscala au intocmit "Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale stabilite suplimentar de catre inspectia fiscala" care constituie anexa la Decizia de impunere .

Astfel se retine ca argumentul societatii contestatare potrivit caruia penalitatea de nedeclarare nu ar fi fost motivata in fapt si drept de organul de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala nu este reala, urmand a fi respinsa.

Prin urmare invocarea de catre societatea contestatarea a exceptiei nulitatii Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere respectiv Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare in conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) lit b)din Codul de procedura fiscala si anume ca, actele administrativ fiscale contestate nu ar cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 46 alin. (6), precum si organul fiscal emitent, nu poate fi luata in considerare in solutionara contestatiei, urmand a fi respinsa .

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatarea au fost respinse ca neintemeiate , D.G.R.F.P.- se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contributi sociale de natura salariala care fac obiectul Deciziei de impunere precum si obligatiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare .

B)Fondul cauzei;

Referitor la obligatiile fiscale in valoare totala de 1.001.552 lei reprezentand impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale de natura salariala, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere contestate de Societatea X, **Directia Generala Regionala a Finantelor Publice - Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca societatea contestatarea datoreaza bugetului de stat debitele stabilite cu titlu de impozit pe venituri din salarii si contributi sociale de natura salariala asupra sumelor platite salariatilor detasati in strainatate, sub denumirea de diurna, in conditiile in care orice indemnizatie specifica detasarii transnationale este considerata parte a salariului minim iar aceste sume achitate salariatilor se includ in categoria veniturilor de natura salariala.**

In fapt, pe perioada 01.01.2014 -31.12.2019, Societatea X a realizat venituri din prestari servicii care au fost inregistrate în contul 704"Venituri din lucrări executate și servicii prestate" .

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

Din facturile și contractele de prestari servicii prezentate de societate în timpul controlului s-a constatat ca societatea contestatara a prestat servicii agricole catre societati din afara Romaniei (UE) cu proprii angajați; pentru personalul delegat în afara teritoriului României în baza ordinele de delegare care depășesc 120 zile, societatea a acordat diurna care a fost evidențiată la contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”.

Urmare analizei documentelor prezentate de societate și informațiilor transmise de reprezentantul legal al societății fiscala, s-a constatat ca societatea a dispus delegarea angajaților în strainatate, în conformitate cu prevederile art.43, art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii respectiv delegarea pe o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni care se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului.

Din contractele individuale de muncă analizate nu a rezultat perioadele de timp de delegare și nici sumele plătite cu titlu de indemnizație de delegate de către angajator; din contracte rezulta ca durata timpului de lucru este de 8 ore/zi, 40 de ore/săptămână, drepturile salariale se acordă prin negociere, drepturile bănești pe perioada delegării și detașării în alta localitate precum și în cazul deplasării în cadrul localității, în interesul serviciului, se acordă în condițiile prevăzute în contractele individuale de muncă.

Din informațiile transmise de reprezentantul legal al societății s-a constatat ca pe perioada verificata angajații societății au efectuat munca numai în strainatate astfel ca aceștia nu putea beneficia de indemnizatiile de delegare în temeiul art.43 și art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, motiv pentru care, în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 55 alin. 1 si alin. 2 litera k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dispozițiile pct. 67 lit. a si pct, 68 din HG nr. 44/2004, precum și dispozițiile art. 76 alin.1 si alin. 2 litera s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal precum și prevederile art.11 din Legii 53/2003 privind Codul muncii, organele de inspectie fiscala au reincadrat sumele acordate cu titlu de indemnizatie de delegare ca reprezentând venituri de natura salariala impozabile în Romania; pe perioada 01.01.2014-30.06.2015, organele de inspectie fiscala au luat în considerare prevederile art.2 din Legea 209/20.07.2015 privind anularea unor obligații fiscale, astfel ca nu au recalificat sumele de natura indemnizațiilor de delegale permise de angajați pentru perioade care au depășit 120 zile.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au reincadrat suma primita cu titlu de indemnizații de delegare de către angajații delegati în afara teritoriului național, care au depășit 120 zile, în perioada 01.07.2015-31.12.2019 (Anexa nr.2 la RIF) și au procedat la recalcularea fondului de salarii aferent perioadei 01.07.2015-31.12.2019, rezultând un fond de salarii suplimentar brut.

Asupra venitul impozabil recalculat,pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozitul pe venituri din salarii în conformitate cu prevederile art.57 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal , cu modificarile și completarile ulterioare și prevederile art.78 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

De asemenea, asupra fondului de salarii determinat suplimentar pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar contributi de natura salariala , care se compun din:

-contributii de asigurari sociale datorate de angajator stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile in conformitate

cu prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale cu modificarile și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296³, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare precum și art.136 lit.c) și art.137 alin.(1) lit.a) și art.140, art.146 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

-contributie individuala de asigurari sociale retinute de la asigurati, stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.01.2019, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.23 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale cu modificarile și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296⁴, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare precum și art.136 lit.a) și art.137 alin.(1) lit.a) și art.139, art.146, art.147 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

-contributii de asigurari pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator, stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.101 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente și boli profesionale cu modificarile și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare precum și art.201 lit.a), art.202 lit.a), art.204 alin.(1) lit.a) și art.207 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

-contributii de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator, stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj și stimularea ocuparii forței de munca cu modificarile și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare precum și art.184, art.185 alin.(1), art.186, art.188 și art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

-contributii de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asigurati, stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile, in conformitate cu prevederile art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj și stimularea ocuparii forței de munca cu modificarile și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare precum și art.184, art.185 alin.(1), art.188 și art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

-contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale, cu modificarile și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare precum și art.210 și art.212 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

-contributii de asigurari de sanatate datorate de angajator, stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile in

conformitate cu prevederile art.253, art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.153 alin.(1) lit.f), art.155 alin.(1) lit.a), art.156 lit.b) ,art.158 alin.(1) și art.168 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-contributia individuala la asigurari sociale de sanatate, stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.257 alin.(1) și (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.153 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.156 lit.a) ,art.157 alin.(1) lit.a) și art.168 alin.(5), art.169 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-contributii pentru concedii și indemnizatii de la persoane juridice sau fizice, stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.5 și art.6 din O.U.G. nr.158/2005 privind concediile și indemnizatiile de asigurari sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.192 lit.a), art.193 alin.(1) lit.a) atr.194, art.195 lit.a) și art.199 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-contributie asiguratorie pentru munca, stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.01.2018-31.12.2019, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.220 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

In contestatia formulata societatea contestatara sustine ca raporturile individuale de munca sunt guvernate de Codul muncii iar diuna platita propriilor angajati urmare deplasarii in strainatate a fost acordata in baza prevederilor art.44 din acest act normativ.

Societatea contestatara considera ca, organele de inspectie fiscala in mod eronat au reincadrat, in temeiul art.11 alin.(1) din Codul fiscal, indemnizatiile compensatorii de delegare ca reprezentand venituri de natura salariale .Considera ca recalificarea indemnizatiilor compensatorii pentru delegatii acordate salariatilor a avut loc ca urmare interpretarii eronate a prevederilor art.44 alin.1 din Codul muncii; invoca in sustinere jurisprudenta interna precum si jurisprudenta CEJ.

De asemenea, societatea contestatara sustine ca indemnizatiile compensatorii de delegare se incadreaza in exceptiile instituite de art.55 alin.(4), lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.76 alin.(4) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In drept, in legislatia interna notiunile de delegare, detasare sunt reglementate de Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicata, cu modificările și completările ulterioare, si anume art.43, art. 44 , art.45 si art.46 , potrivit carora:

-art.43

"Delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu în afara locului sau de munca.

-art.44

(1) Delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegarii nu poate constitui motiv pentru sanctionarea disciplinara a acestuia.

(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de delegare, în conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.

-art.45

"Detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, în scopul executarii unor lucrari în interesul acestuia. În mod exceptional, prin detasare se poate modifica si felul muncii, dar numai cu consimtamântul scris al salariatului.

-art.46

(1) Detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an.

(2) În mod exceptional, perioada detasarii poate fi prelungita pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor parti, din 6 în 6 luni.

(3) Salariatul poate refuza detasarea dispusa de angajatorul sau numai în mod exceptional si pentru motive personale temeinice.

(4) Salariatul detasat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de detasare, în conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil."

-art.47

"(1) Drepturile cuvenite salariatului detaşat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detaşarea.

(2) Pe durata detaşării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detaşarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detaşat."

Astfel, conform prevederilor legale mai sus enuntate delegarea reprezinta exercitarea temporara de catre salariat, din dispozitia angajatorului, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului de munca; delegarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 zile calendaristice, numai cu acordul salariatului, fara sa existe o limita a numarului de prelungiri ori de cate ori partile convin acest lucru.

Se retine ca, pe perioada delegarii, salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare precum si o indemnizatie de delegare in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca.

Cu privire la detasare, potrivit prevederilor mai sus enuntate aceasta este definita ca fiind actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului , la un alt angajator , in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia.

Se retine ca , detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an, iar in mod exceptional, perioada detasarii poate fi prelungita pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor parti, din 6 in 6 luni; nu exista o limitare a numarului de prelungiri.

Pe perioada detasarii salariatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare precum si la o indemnizatie de detasare in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca.

De asemenea, se retine ca pe durata detașării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detașarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detașat.

La art.55 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si mentinute la art.76 alin.(1) si (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, cu privire la suma cheltuielilor cu idemnizatia de deplasare si detasare acordata salariatilor pentru deplasari in Romania si strainatate, se prevede:

"(1)Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica rezidenta ori nerezidenta ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca acordate persoanelor care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor.

(2)Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplica si urmatoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:[...]

k) indemnizatiile si orice alte sume de aceeași natura, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegarii/detasarii, dupa caz, în alta localitate, în tara si în strainatate, în interesul serviciului, pentru partea care depaseste plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în tara, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizatie, prin hotarâre a Guvernului pentru personalul autoritatilor si institutiilor publice;

(ii) strainatate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurna prin hotarâre a Guvernului pentru personalul român trimis în strainatate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;"

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate , se retine ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica rezidenta sau nerezidenta ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de

munca a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege.

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate asimilate salariilor indemnizatiile si orice sume de aceeaasi natura, altele decat cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, primite de salariati, potrivit legii, pe perioada delegarii/detasarii in alta localitate, in tara sau strainatate, in interesul serviciului, pentru partea care depaseste plafonul neimpozabil si anume: in tara, 2,5 ori nivelul stabilit pentru indemnizatie , prin hotarare a Guvernului pentru personalul autoritatilor si institutiilor publice; in strainatate 2,5 ori nivelul stabilit pentru diuna prin hotarare a Guvernului pentru personalul roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

Pe perioada 2014-2019 societatea contestatara a realizat venituri impozabile doar din prestari servicii care au fost inregistrate in contul 704"Venituri din lucrari executate si servicii prestate " conform facturilor inregistrate in evidentele contabile .

In speta , societatea contestatara a emis facturi si declarat prestari de servicii care constau in servicii agricole - "servicii exclusiv de muls vaci si intretinerea vacilor" catre societati din Danemarca .

La dosarul cauzei se afla contractele de prestari servicii incheate de Societatea X in calitate de antreprenor cu societatile mai sus enumerate, in calitate de beneficiari, care au acelasi obiect si aceleasi clauze contractuale , pretul fiind diferit de la un contract la altul.

Spre exemplu:

Potrivit Contractului de prestari servicii incheiat intre societatea din strainatate in calitate de beneficiar si Societatea X in calitate de antreprenor:

"1Obligatiile antreprenorului" sunt:

1.1 "Prestarea serviciilor":

"Antreprenorul este raspunzator pentru prestarea adecvata a Serviciilor conform prevederilor prezentului Contract .Antreprenorul va presta serviciile.

In vederea prestarii Serviciilor , Antreprenorul isi poate utiliza propriul personal sau alte persoane de ex.subcontractanti, fara acordul prealabil scris al Beneficiarului .Antreprenorul este raspunzator pentru personal, care sa dispuna de calificari necesare pentru prestarea corecta a serviciilor , in conformitate cu prevederile prezentului contract si normele de profil.[..]

1.2 Costuri

Beneficiarul va suporta anumite costuri legate de prestarea serviciilor conform prevederilor prezentului contract , precum costurile de cazare a personalului, Beneficiarul va suporta costurile aferente reparatiei sau daunelor provocate de personal masinilor sau echipamentelor.

1.3 Cazare

In cazul in care Antreprenorul are posibilitatea sa ofere cazarea in favoarea personalului asigurat de catre antreprenor.Beneficiarul isi asuma obligatia sa plateasca chirie pentru cazarea asigurata , pe baza unui contract de inchiriere incheiat in scris intre parti.[..]

3."Pretul si conditiile de plata"

3.1.Pret

Pretul serviciilor reprezinta 66 DKK pe fiecare unitate de lucru. Pretul include TVA intrucat se aplica regulile privind taxarea inversa.

Suma totala precizata mai sus nu include serviciile suplimentare stabilite intre parti in actul aditional la prezentul contract.

Pretul serviciilor stabilit la data incheierii contractului intre antreprenor si beneficiar poate creste in functie de performantele si experienta angajatilor. Antreprenorul si beneficiarul pot creste pretul serviciilor de la 66 DKK pentru fiecare unitate de lucru la pretul stabilit anterior conform contractului incheiat intre antreprenor si beneficiar.

Aceasta crestere va fi convenita si discutata intre client si contractant in functie de performanta si experienta angajatilor.”

Facturile prezentate de societatea contestatare in timpul controlului sunt in limba engleza iar la rubrica privind descrierea produselor/serviciilor facturate sunt inscise ca servicii executate “muls vaci si intretinerea vacilor”.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca in cursul inspectiei fiscale nu au fost prezentate situatii din care sa reiasa locul prestarii serviciilor, numarul persoanelor care au prestat aceste servicii si numarul orelor lucrate.

Se retine ca pe perioada verificata societatea contestatara a avut in anul 2014 un numar mediu de 15 angajati , in anul 2015 , 16 angajati, in anul 2016, 15 angajati, in anul 2017, 34 de angajati, in anul 2018, 44 de angajati , in anul 2019, 39 de angajati .

Din raspunsul dat de catre reprezentantul legal al societatii la intrebarile din nota explicativa rezulta ca angajații societății au desfasurat activitate doar în strainatate.

De asemenea, se reține ca prin Nota explicativă, administratorul societății a fost întrebat dacă persoanele fizice au lucrat în continuitate în străinătate ?

Prin răspunsul formulat, administratorul societății declara ca:

„aceste persoane în perioada în care au fost angajate au fost delegate în străinătate cu excepția următoarelor persoane:...”

-în legătură cu PF , a declarat că “ a lucrat la societatea noastră în perioada 2 august-31 decembrie 2018, fiind delegata în străinătate din dispoziția angajatorului pentru 60 zile, iar în perioada 1 noiembrie-29 decembrie 2018 prin acordul său”;

-în legătură cu PF, a declarat că “ la începutul perioadei în care a fost angajat la societatea noastră a fost delegat în străinătate ;

-în legătură cu PF a declarat că “ în perioada în care a fost angajat la societatea noastră a fost delegat în străinătate, termenul de 60 zile fiind respectat, ținând cont de sărbătorile legale din perioada delegării”;

-în legătură cu PF a declarat că “ fiind delegat în străinătate din dispoziția angajatorului pentru 60 zile, iar în perioada 1 ianuarie-26 februarie 2018 prin acordul său”;

-în legătură cu PF a declarat că “ în perioada în care a fost angajat la societatea noastră a fost delegat în străinătate, termenul de 60 zile fiind respectat, ținând cont de sărbătorile legale din perioada delegării”;

-în legătură cu PF a declarat că “a lucrat la societatea noastră în perioada 18 martie-18 iunie 2018, fiind delegată în străinătate din dispoziția angajatorului pentru 60 zile, iar în perioada 12 mai-18 iunie 2018 prin acordul său”.

Astfel , se reține ca pe perioada verificata, angajații societății au prestat munca în strainatate iar din anexa nr.1 la Raportul de inspectie fiscala rezulta ca pe perioada 01.01.2014-31.12.2019, societatea a plătit sume de bani cu titlu de diurne angajatilor delegati/detasati în strainatate care au fost inregistrate în evidentele contabile în contul 625”Cheltuieli cu deplasari, detasari și transferari.”

Prin urmare, în speta este vorba de detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale iar regulile sunt stabilite de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii, Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, in vigoare pe perioada 01.08.2016-20.05.2017 si Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale in vigoare pe perioada 21.05. 2017-31.01.2019.

Potrivit dispozitiilor art.1 din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii:

“(1) Prezenta directiva se aplica intreprinderilor infiintate intr-un stat membru care, in cadrul prestarii de servicii transnationale, detaseaza lucratori, conform aliniatului (3), pe teritoriul unui stat membru.[...]

Prezenta directiva se aplica in masura in care intreprinderile mentionate la aliniatul (1) iau una din urmatoarele masuri cu caracter transnational:

(a)detasarea unui lucrator, in numele intreprinderii sau sub coordonarea acesteia, pe teritoriul unui stat membru , in cadrul unui contract incheiat intre intreprinderea care face detasarile si destinatarul prestarii de servicii care isi desfasoara activitatea in statul membru respectiv, daca exista un raport de munca intre intreprinderea care face detasarea si lucrator pe perioada detasarii.”

Potrivit definitiei de la art.3 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale :

“b) salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 4 alin. (2);

iar la art.(4) alin.(2) din acelasi act normativ se prevede:

“(2) Prezenta lege se aplică în măsura în care întreprinderile prevăzute la art. 1 lit. b) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

a) detașarea unui salariat de 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 pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;”

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

Potrivit art.2 lit.c) din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale:

“salariat detasat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucreaza în România, dar care este trimis sa lucreze pentru o perioada de timp limitat pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederaiei Elveiene, atunci când angajatorul ia una dintre masurile prevazute la art. 5 alin. (2);

Iar la art.5 alin.(2) din acelasi act normativ se prevede:

“(2) Prezenta lege se aplică în situația în care întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. b) iau decizia punerii în aplicare a uneia dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

“a) detașarea unui salariat de 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 pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;”

Din prevederile legale mai sus enuntate, aplicabile pe perioada verificata, se retine ca legiuitorul defineste salariatul detasat de pe teritoriul Romaniei ca fiind salariatul unui angajator stabilit in Romania care în mod normal lucreaza în România, dar care este trimis sa lucreze pentru o perioada de timp limitat pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul detașeaza salariatul cu care are incheiat un raport de munca, de 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 pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, cum este si cauza in speta.

Lucratorul detasat in cadrul prestarii de servicii transnationale, in intelesul Directivei 96/71/CE este lucratorul care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel in care lucreaza in mod normal.Directiva 96/71/CE nu stabileste o durata minima sau maxima a detasarii in cadrul prestarii de servicii transnationale ci specifica doar faptul ca aceasta perioada este limitata.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, in mod legal organele de inspectie au constatat ca angajatii societatii nu intrunesc conditiile prevazute de art.43 si art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii , referitoare la delegare si nu puteau beneficia de indemnizatiile acordate cu titlu de diurna.Faptul ca organele de inspectie fiscala nu au facut referire la prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii, Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale si Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale nu modifica baza de impunere pentru impozitul pe salarii si contributiile de natura salariala datorate bugetului de stat.

Argumentul societății contestate că ar fi acordată indemnizație compensatorie pe perioada delegării în temeiul prevederilor art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care în speta s-a constatat că angajații societății au prestat munca numai în străinătate. Potrivit Directivei 96/71/CE societatea contestată nu putea delega salariații săi pe teritoriul altui stat decât detasată.

Potrivit Directivei 96/71/CE, statul membru pe teritoriul căruia este detasat lucrătorul este cel care trebuie să se asigure că întreprinderile care detasează lucrători pe teritoriul lor, respectă un set de condiții de muncă și de încadrare în munca stabilită la art.3 al Directivei.

La art.6 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale respectiv art.8 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, se precizează:

“Salariații detasați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/careia sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

c) salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;

d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților de către agenții de muncă temporară;

e) sănătatea și securitatea în muncă;

f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;

g) egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.”

La art.2 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale se precizează:

“f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariații detasați de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/careia este detasat salariații;

g) cheltuieli generate de detasare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detării;

h) indemnizație specifică detașării transnaționale - indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariaților de mediul său obișnuit;”

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

La art.9 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale se prevede:

“Indemnizatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, în masura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detasare, precum cele de transport, cazare si masa.

Iar la art.11 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale se prevede:

“Orice indemnizatie specifica detasarii transnationale este considerata parte a salariului minim, în masura în care nu este acordata cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detasare, respectiv cheltuielile de transport, cazare si masa.”

Din prevederile legale enuntate mai sus, se retine ca in situatia in care, in cadrul unei prestari de servicii transnationale, angajatorii stabiliti in Romania isi trimit lucratorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrari cu caracter temporar în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detasarea si beneficiarul prestarii de servicii care își desfasoara activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederatiei Elvetiene, daca exista un raport de munca, pe perioada detasarii, între salariat si întreprinderea care face detasarea, notiunea de salariu minim la care acestia au dreptul pe durata executarii lucrarilor pe teritoriul unui stat membru, altul decat in Romania, este cea stabilita de legislatia si practica nationala a acelu stat.Statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile stabileste care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva mentionand doar faptul ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.

In speta, dupa cum s-a aratat si mai sus, in vederea indeplinirii obligatiilor contractuale, societatea contestatara a trimis in afara tarii (Danemarca) proprii angajati pentru a executa servicii in domeniul agricol (muls vaci si intretinerea vacilor) respectiv a detasat temporar in Danemarca proprii angajati.In acest sens, a angajat personal cu contract de munca , stabilindu-le un salariu brut (in majoritatea cazurilor salariu minim in Romania pe perioada verificata) desi acestia urmau sa presteze activitate in Danemarca.

De asemenea, societatea contestatara, pe perioada 01.01.2014-31.12.2019, a acordat angajatilor detasati in Danemarca diurna care a fost inregistrata in contul 625”Cheltuieli cu delegari, detasari si transferuri” si considerata cheltuiela deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca angajatii detasati in Danemarca aveau dreptul sa incaseze o remuneratie cel putin egala cu salariul minim acordat unui angajat danez conform principiului “lex loci laboris” (legea de la locul indeplinirii activitatii) aspect de care societatea contestatara nu a tinut cont, nefacand dovada ca a achitat salariatilor detasati in Danemarca , salariul minim prevazut de legislatia daneza.

Totodata, din prevederile legale enuntate se retine ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate

cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.

In speta, din contractele de prestari servicii incheiate de societatea contestatara cu societatile din Danemarca mai sus enumerate rezulta ca beneficiarul va suporta anumite costuri legate de prestarea serviciilor precum costurile de cazare a personalului, costurile aferente reparatiei sau daunelor provocate de personal masinilor sau echipamentelor; in cazul in care antreprenorul are posibilitatea de a oferi cazare in favoarea personalului asigurat, beneficiarul isi asuma obligatia sa plateasca chirie pentru cazarea asigurata pe baza unui contract de inchiriere incheiat in scris intre parti.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu reiese ca societatea contestatara ar fi achitat contravaloarea transportului salariatilor detasati , cazarea personalului detasat , pe cheltuiala sa.

In aceste conditii , indemnizatiile de delegare acordate angajatilor cu titlu de diurna reprezinta de fapt, drepturi de natura salariala acordata angajatilor detasati pentru munca prestata efectiv in Danemarca, conform contractelor de prestari servicii incheiate de societatea contestatara cu societatile beneficiare, mai sus enumerate.

In materie de securitate sociala,incepand cu data de 1 mai 2010, in relatiile Romaniei cu celelalte state membre ale Uniunii Europene au devenit aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala si ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr.987/2009.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiaza personalul detasat din punct de vedere al contributiilor sociale obligatorii la art.11 alin. (3) din Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, se prevede ca persoana care desfasoara o activitate salariala sau independenta intr-un stat membru se supune legislatiei din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de baza in materie de determinare a legislatiei aplicabile conform principiului *lex loci laboris*(legea de la locul indeplinirii activitatii) .

De la aceasta regula , Regulamentul stabileste prin art.12, regula speciala potrivit careia:

“O persoana care desfasoara o activitate salariala intr-un stat membru, pentru un angajator care isi desfasoara in mod obisnuit activitatile in acest stat membru si care este detasata de angajatorul respectiv in alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continua sa fie supusa legislatiei primului stat membru, cu conditia ca durata previzibila a activitatii sa nu depaseasca douazeci si patru de luni si sa nu fi fost trimis sa inlocuiasca o alta persoana. “

De asemenea, la art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul CEE nr.1408/71 se prevede :

“Persoana care exercita o activitate salariala pe teritoriul unui stat membru in serviciul unei intreprinderi de care apartine in mod obisnuit si care este detasata de aceasta intreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o munca in contul acesteia, va continua sa faca obiectul legislatiei primului stat membru,...”

Totodata, potrivit Regulamentului CE nr.883/2004 pentru coordonarea sistemelor de securitate sociala, documentul portabil A1 dovedeste exclusiv mentinerea titularului acestuia la sistemul de securitate sociala (asigurare pentru pensie, accidente de munca si boli profesionale, asigurari sociale de sanatate, prestatii

familiale) din statul de trimitere (statul care apartine institutiei care a emis respectivul document), lipsa acestuia nefiind de natura a impiedica desfasurarea de activitati profesionale pe teritoriul altui stat membru; intr-un astfel de caz devine aplicabila regula generala in domeniu cea a asigurarii conform legislatiei locului de desfasurare a activitatii.

Documentul portabil A1 confirma situatia salariatului in materie de securitate sociala si indica in ce tara trebuie platite contributiile de asigurari sociale.

In raportul de inspectie fiscala sau in contestatia formulata nu se face referire la documentul portabil A1 „Certificat privind legislatia in materie de securitate sociala care se aplica titularului “ emise de Casa Nationala de Pensii Publice.

Potrivit Regulamentului CE nr.883/2004 pentru coordonarea sistemelor de securitate sociala , lipsa documentului portabil A1 nu este de natura sa impiedice desfasurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru.

Potrivit art. 19, alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere in aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, documentul portabil A1 atesta calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială din Romania (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) si certifica faptul ca titularul se supune legislației romanești si nu datoreaza contribuții sociale in statul membru, în speta în Danemarca.

Din documentele existente la dosarul cauzei și contestatia formulata rezulta ca societatea contestatara a ales aplicarea legislației romanești în condițiile în care a întocmit state de plata in Romania, a plătit salariile in Romania, a efectuat angajările si desfacerea contractelor de munca în Romania.

Astfel, aceasta trebuia să se supuna si legislatiei din Romania și din punct de vedere al veniturilor plătite salariatilor în Romania.

Potrivit Directivei 96/71/CE precum și prevederilor Legii nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale si Legii nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, angajații Societății X detasati transnational ar fi trebuit remunerați cel puțin la nivelul salariului minim din Danemarca pentru care sa fie constituite, declarate si achitate obligațiile de natura salariale, însă în speta, salariatilor detasati transnational li s-a achitat salariul minim din Romania(pentru majoritatea angajatilor) pentru care s-a calculat, reținut, declarat și virat obligații de natura salariale la nivelul salariului minim brut și s-a achitat diurna care a fost înregistrată în contul 625„Cheltuieli cu deplasări, detasari, transferuri”, cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil.

În contestatia formulata societatea contestatara sustine ca în perioada 1 ianuarie-31 decembrie 2019 ar fi acordat angajatilor sai salariul minim stabilit la nivelul statului în care s-au prestat serviciile și anume Danemarca, tinandu-se cont de dispozitiile art.8 și urmatoarele din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale inasa fără a dovedi cu documente aceasta afirmatie.

Potrivit prevederilor art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare :

"(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal."

iar potrivit dispozitiilor art.269 din acelasi act normativ:

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]"

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

d) dovezile pe care se întemeiază;”

În vederea stabilirii stării de fapt fiscală, organul de soluționare al contestației, prin adresa transmisă prin e-mail a solicitat organului de inspecție fiscală informații referitoare la afirmatia societății contestată. Prin răspunsul formulat, organul de inspecție afirmă faptul că argumentul prezentat este unul general care nu se referă la aspectele prezentate în raportul de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.”

În condițiile în care societatea contestată nu a prezentat documente din care să rezulte că în anul 2019 a acordat salariaților detașați în Danemarca salariul minim din această țară și a plătit în România la bugetul statului impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile de natură salarială aferente acestui venit, argumentul societății contestată potrivit căruia pe anul 2019 ar fi acordat salariul minim stabilit la nivelul statului în care s-au prestat serviciile și anume Danemarca, ținând cont de dispozițiile art.8 și următoarele din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației urmând a fi respins ca nefiind susținut cu documente.

În ceea ce privește argumentul societății contestată referitor la faptul că prin reconsiderarea indemnizațiilor compensatorii acordate salariaților pe perioada delegării, organul de inspecție fiscală și-a depășit competența și atribuțiile din moment ce potrivit art.237 din Codul muncii, aplicarea reglementărilor generale specifice în domeniul relațiilor de muncă, securitate și sănătate în muncă este supusă controlului Inspecției Muncii, precizăm:

În conformitate cu prevederile Hotărârii nr.1377/2009 privind aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a Inspecției Muncii, precum și pentru stabilirea unor măsuri cu caracter organizatoric-Regulamentul de organizare și funcționare a Inspecției Muncii:

-art.2

“(1) Inspecția Muncii exercită controlul aplicării unitare a dispozițiilor legale în domeniile sale de competență în unitățile din sectorul public, mixt, privat, precum și la alte categorii de angajatori.

(2) Inspecția Muncii are ca principal scop urmărirea îndeplinirii obligațiilor legale de către angajatorii prevăzuți la alin. (1), în domeniul relațiilor de muncă, securității și sănătății în muncă, precum și a celor referitoare la condițiile de muncă, apărarea vieții, integrității corporale și sănătății salariaților și a altor participanți la procesul de muncă, în desfășurarea activității.”

-art.3

“(1) Inspecția Muncii are următoarele atribuții:

B. Atribuții specifice în domeniul stabilirii și controlului relațiilor de muncă:

a) controlează aplicarea reglementărilor legale, generale și speciale, cu privire la încheierea, executarea, modificarea, suspendarea și încetarea contractelor individuale de muncă;

b) controlează respectarea clauzelor cuprinse în contractele colective de muncă aplicabile și în contractele individuale de muncă;

c) controlează stabilirea și acordarea drepturilor cuvenite salariaților ce decurg din lege, din contractul colectiv de muncă aplicabil și din contractele individuale de muncă;

d) controlează respectarea principiului egalității de tratament;

e) asigură evidența națională a muncii prestate în temeiul contractelor individuale de muncă;

f) controlează utilizarea de către angajatori a muncii nedeclarate;

g) controlează modul de completare a carnetelor de muncă și condițiile de păstrare a acestora la unitățile din sectorul public, privat și la alte categorii de angajatori;

h) asigură întocmirea și completarea, în termenul prevăzut de lege, a carnetelor de muncă pe care le are în păstrare, precum și evidența acestora;

i) verifică legalitatea clauzelor înscrise în contractele individuale de muncă, controlează respectarea lor de către angajatori, asigură și urmărește înregistrarea acestora în carnetele de muncă;

j) controlează dacă persoanele fizice și juridice respectă prevederile legale privind înregistrarea contractelor de muncă;

k) certifică și contrasemnează legalitatea înscrierilor efectuate în carnetele de muncă de către angajatorii cărora li s-a aprobat păstrarea și completarea acestora la sediu;

l) ține evidența persoanelor fizice și juridice care datorează comisionul prevăzut de lege pentru păstrarea și completarea carnetelor de muncă, verificarea și certificarea legalității acestora;

m) verifică și urmărește modul în care sunt calculate sumele virate cu titlu de comision pentru păstrarea și completarea carnetelor de muncă, precum și pentru verificarea și certificarea legalității înregistrărilor efectuate de către angajatori în condițiile legii;

n) participă la activitatea de reconstituire a vechimii în muncă, potrivit prevederilor Decretului nr. 92/1976 privind carnetul de muncă, cu modificările ulterioare;

o) gestionează baza de date organizată la nivel național cu registrele generale de evidență a salariaților în format electronic;

p) sprijină negocierea contractelor colective de muncă; înregistrează și organizează evidența acestora;

q) exercită, în condițiile prevăzute de lege, concilierea și arbitrajul în cazul conflictelor de interese.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca Inspectie Muncii nu are în atribuțiile sale verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătura cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea după caz a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea obligațiilor fiscale principale, atribuții ce revin organelor de inspectie fiscală în conformitate cu prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Mai mult, potrivit art.1 din Legea nr.53/2006 privind Codul muncii cu modificările și completările ulterioare, Codul muncii reglementează domeniul raporturilor de muncă, modul în care se efectuează controlul aplicării reglementărilor din domeniul raporturilor de muncă, precum și jurisdicția muncii.

De asemenea, Codul muncii se aplică și raporturilor de muncă reglementate prin legi speciale, în măsura în care acestea nu conțin dispoziții specifice derogatorii.

După cum s-a arătat și la pct.III A)2) din prezenta decizie, art.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal stabilește cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii, care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru somaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora; procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale.

Astfel se reține ca, Codul fiscal este actul normativ care reglementează tratamentul, din punct de vedere fiscal, al sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detasare în țară și în străinătate a personalului angajat cu contract de muncă individual. Astfel valoarea impozabilă a indemnizațiilor primite de salariați pe perioada detasării/delegării în țară sau străinătate în interesul serviciului este stabilită în limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin Hotărâre a Guvernului pentru instituțiile publice.

Codul fiscal nu cuprinde aspecte referitoare la modul de acordare a acestor indemnizații, aspecte care intră în jurisdicția legislației muncii.

De altfel, Codul fiscal nu prevede impozitarea persoanelor ci a veniturilor realizate de acestea.

În ceea ce privește categoriile de salariați care pot beneficia de indemnizații de delegare/detasare intră în jurisprudența prevederilor Legii nr.53/2003 privind Codul muncii.

Astfel se reține ca, în mod legal organele de inspectie fiscală au efectuat o analiză a indemnizațiilor acordate angajaților societății detasate în Danemarca în raport de contractele individuale de muncă întocmite potrivit prevederilor Codul muncii iar impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale au fost stabilite potrivit Codului Fiscal.

Prin Decizia nr.1993/R/2018 emisă de Curtea de Apel într-o cauză similară, instanța de judecată arată ca *”Prin Codul muncii sunt reglementate raporturile de muncă, prin Codul fiscal este reglementat din punct de vedere fiscal sumele acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detasare, în țară și în străinătate, a personalului angajat cu contract de muncă.”*

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

Se retine ca in speta, organul de inspectie fiscala nu a intervenit in raportul juridic de munca al subiectilor respectiv societatea contestatara si angajatii sai, si nu a facut constatarile care sa modifice raporturile dintre parti ci doar a reincadrat sumele achitate cu titlu de indemnizatie de delegare-diurna ca reprezentand venituri de natura salariala intrucat prin desfasurarea muncii in strainatate angajatii societatii nu indeplinesc conditiile art.43 si art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii referitoare la delegare, ceea ce este corect si legal; organele de inspectie fiscala au reconsiderat indemnizatiile compensatorii acordate pe perioada detasarii salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale ca reprezentand venituri de natura salariala pentru care contribuabilul datoreaza bugetului de stat obligatii fiscale de natura salariale, in raport de prevederile Codului fiscal.

Astfel, argumentul societatii contestatare potrivit caruia prin reconsiderarea indemnizatiilor compensatorii acordate salariatilor pe perioada delegarii angajatilor în strainatate, organul de inspectie fiscala și-ar fi depășit competența și atribuțiile nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei , urmand a fi respins.

De asemenea, prin reincadrarea sumele achitate cu titlu de indemnizatie de delegare-diurna ca reprezentand venituri de natura salariala in temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala nu si-a depasit competentele exprese stabilite de lege, in conditiile in care ,art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Dupa cum s-a aratat si la pct.III A, 2 din prezenta decizie, organul fiscal este indreptatit sa aprecieze in limitele competentelor ce ii revin relevanta starii de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului .

In speta, la reincadrarea operatiunilor organele de inspectie fiscala au avut in vedere reflectarea continutului economic al tranzactiilor in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor transmise de contribuabil , in ansamblul lor, fara a urmari aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului, motiv pentru care argumentul societatii contestatare referitor la faptul ca organul fiscal si-ar fi depasit competentele exprese stabilite de lege urmeaza a fi respins ca neintemeiat.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit caruia recalificarea indemnizatiei compensatorii pentru delegatii , acordate salariatilor societatii contestatare ar fi avut loc urmare interpretarii eronate a prevederilor art.44 alin.1 din Codul muncii, mentionam:

Dupa cum s-a aratat si mai sus, in vederea indeplinirii obligatiilor contractuale incheiate cu beneficiari din Danemarca, societatea contestatara a delegat respectiv a detasat proprii angajati pe teritoriul acestui stat , pe perioade de peste 120 zile(asa cum au constatat organele de inspectie fiscala) , activitate ce este reglementata de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii, Legea nr.344/2006

privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, in vigoare pe perioada 01.08.2016-20.05.2017 si Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale in vigoare pe perioada 21.05.2017-31.01.2019.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, in intelesul Directivei 96/71/CE lucratorul detasat in cadrul prestarii de servicii transnationale, este lucratorul care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel in care lucreaza in mod normal. Aceasta directiva nu stabileste o durata minima sau maxima a detasarii in cadrul prestarii de servicii transnationale ci specifica doar faptul ca aceasta perioada este limitata.

Totodata se retine ca potrivit Directivei 96/71/CE, societatea contestata nu putea delega salariatii sai pe teritoriul altui stat ci doar detasa.

Prin urmare, in mod legal organele de inspectie au constatat ca angajatii societatii nu intrunesc conditiile prevazute de art.43 si art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii , referitoare la delegare si nu puteau beneficia de indemnizatiile acordate cu titlu de diurna in baza Codului muncii.

In Sentința civila nr.813/CA/2018 emisa de Tribunalul, într-o cauza similara, se stipuleaza:

„Reglementarile Legii nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale au transpus în legislatia naționala Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor din cadrul prestarii de servicii.

Potrivit Directivei 96/71/1996, salariatul care desfășoară servicii transnationale pe teritoriul unui stat membru UE este definit ca lucrator detașat pe teritoriul altui stat nefacandu-se mentiunea ca acesta poate fi delegat pentru astfel de activități. Potrivit normelor europene, detasarea are o semnificatie diferita de cea data de art.45 din Legea nr.53/2003-Codul Muncii , republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, reprezentând potrivit Regulamentului (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2014 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, situația în care un salariat care își desfășoară activitatea într-un stat membru pentru un angajator, este trimis de către angajatorul sau în alt stat membru pentru a lucra în folosul unui beneficiar.”

In speta, solutionarea cauzei implica delimitarea sferei de acțiune și aplicarea notiunii de „diurna” fata de cea denumita ”indemnizatie de detasare,,.

Este de principiu ca legea generala se aplica în orice materie și în toate cazurile, mai puțin în acela în care legiuitorul stabileste un regim special și derogatoriu, instituind în anumite materii reglementari speciale care sunt prioritare fata de norma de drept comun.

Conform principiului de drept ”specialia generalibus derogant” (norma specială este cea care deroga de la norma generala) , norma generala se aplica prioritar fata de norma generala. In acest sens prin Decizia nr.33/09.06.2008, Înalță Curte de Casatie și Justiție a Romaniei a stabilit ca în virtutea principiului mai sus enuntat „concursul dintre legea specială și legea generala se rezolva în favoarea legii speciale chiar dacă acest fapt nu este prevăzut expres în legea speciala”.

Cu alte cuvinte, deși Legea nr.53/2003 privind Codul muncii , republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, este actul normativ care reglementeaza cu caracter general dreptul salariatilor la diurna, în materia acordarii de indemnizatii

banesti acordate salariatilor detasati de pe teritoriul Romaniei pe teritoriul altor state membre ale Comunității Europene prioritare sunt prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European precum și cele ale Legii nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, in vigoare pe perioada 01.08.2016-20.05.2017 si Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestrii de servicii transnaionale in vigoare pe perioada 21.05. 2017-31.01.2019.

Astfel , diurna asigurata de angajator in temeiul prevederilor art.44 din Codul muncii constituie un drept de natura salariala deoarece nu se identifica cu indemnizatia de detasare astfel cum este reglementata de Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale si Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestrii de servicii transnaionale.

Avand in vedere ca sumele platite angajatilor deplasati in Danecarca cu titlu de "diurna" nu reprezinta rambursari ale unor cheltuieli de transport, cazare si masa, justificate cu documente in conditiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European, aceste sume sunt venituri de natura salariala in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal si nu indemnizatii de delegare reglementate de art.55 alin.(4) lit.g) respectiv art.76 alin.(4) lit.h) din actele normative mai sus mentionate , asa cum sustine societatea contestatara.

În contestatia formulata societatea contestatara face referire la Hotărârea Curtii de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-396/13 Sahkoalojen ammattiliitto ry Finlanda împotriva Elektrobudowa Spolka Akcyjna Polonia, pct.48 unde Curtea reține ca diurna este destinata sa asigure protecția sociala a lucratorilor în cauza, compensand inconvenientele cauzate de detasare, care constau în indepartarea persoanelor interesate de mediul lor obișnuit".

In lamurirea aspectelor ce țin de obiectul cauzei citam câteva din concluziile avocatului general Nils Wahl prezentate în Cauza C-396/2013 Sahkoalojen ammattiliitto ry Finlanda împotriva Elektrobudowa Spolka Akcyjna Polonia:

„31. Intr-adevar, aspectele considerate ca fiind de o importanța deosebita pentru garantarea unui nivel minim de protecție pentru lucratorii detasati sunt formulate în mod clar la art.3 aliniatul (1) din Directiva 96/71. Respectivetele aspecte, care pot fi descrise ca nucleul de norme imperative de protectie minimă, includ orele de lucru, concediul anual și salariul minim. In ceea ce privește acest nucleu, directiva se bazează pe ideea că legislația statului membru gazdă trebuie aplicată lucrătorilor detașați. Intreprinderile care își detașează angajații trebuie, în consecința, să aplice legislația țării în care este executat contractul cu excepția cazului în care legislația statului de origine este mai favorabilă pentru lucrător.[...]

51. Avem convingerea că articolul 3 alineatul (1) din Directiva 96/71 și măsurile nationale de punere în aplicare a acestei dispozitii - constituie expresia unei astfel de norme în ceea ce privește aspectele reglementate de această dispozitie. Astfel, este deosebit de important faptul că articolul 3 alineatul (1) prevede că statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile respectă nucleul de norme imperative mentionate în această dispozitie (inclusiv salariul minim). Prin urmare, această dispozitie stabilește, după cum a remarcat deja Curtea, „nivelul de protectie care trebuie garantat” de statul membru gazdă. In această privință, referitor la normele imperative identificate în directivă, norma conflictuală care rezultă din articolul 3 alineatul (1) din Regulamentul Roma I are prioritate față de toate celelalte norme (mai generale) prevăzute de același regulament.[...].

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

76. In al doilea - și probabil cel mai important - rând, în Hotărârea Laval, Curtea a pus un accent deosebit pe faptul că articolul 3 alineatul (1) litera (c) se referă la salariul „minim”. Prin urmare, această dispoziție exclude salariile mai mari decât salariile minime stabilite în dispozițiile relevante. Cu alte cuvinte, chiar în ipoteza în care, în practică, majoritatea lucrătorilor (sau toți lucrătorii) primesc de facto un salariu mai mare ca urmare a situației personale, acest lucru nu schimbă faptul că salariul minim absolut stabilit, după caz, de legislația și/sau de convenția colectivă în cauză reprezintă punctul de referință relevant în sensul articolului 3 alineatul (1) litera (c). In practică, orice altă soluție ar avea ca rezultat acceptarea unei multitudini de salarii minime sau, mai degrabă, a unor salarii diferite care s-ar baza pe situația personală a fiecărui lucrător și care, în consecință, ar depăși salariul minim absolut acceptat în statul membru gazdă.[...]

78. Noțiunea „salariu minim” poate include o multitudine de elemente și poate lua numeroase forme diferite în state membre diferite. Astfel, salariul minim se poate baza pe o anumită perioadă (lunar sau orar) sau pe un anumit nivel de productivitate; acesta ar putea implica un salariu unic pe bază de contract pentru toți angajații dintr-un anumit sector de activitate sau salarii minime diferite în funcție de ocupație, de competențe și de funcții, astfel cum sunt stabilite în convențiile colective. In plus, diferite indemnizații și prime sunt de obicei incluse în salariul minim aplicabil.[...]

102. In primul rând, o diurnă fixă precum cea din cauza principală este concepută pentru a compensa cheltuielile suplimentare care pot fi suportate de un angajat pentru perioada în care se află (temporar) plecat de la locul său de reședință. De obicei, acesta este cazul sarcinilor de serviciu care necesită ședere peste noapte. Deși nu se contestă faptul că lucrătorii au fost angajați în Polonia, în timpul detașării lor în Finlanda, ei au beneficiat totuși de cazare, plătită de angajator, în imediata apropiere a șantierului de construcție a centralei nucleare. In aceste condiții, pare dificil de argumentat în mod convingător că plata diurnei este necesară pentru protecția lucrătorilor detașați.

103. In al doilea rând, în cazul în care statul membru gazdă ar fi autorizat să impună o indemnizație precum cea în discuție, care să fie plătită lucrătorilor detașați pentru întreaga perioadă a detașării, avem convingerea că acest lucru ar afecta în mod semnificativ capacitatea întreprinderilor străine de a concura cu întreprinderile concurente de pe piața națională, întrucât întreprinderile străine ar fi, fără îndoială, descurajate de costurile pe care le implică detașarea lucrătorilor. Prin însăși natura sa, obligația de a plăti lucrătorilor detașați o indemnizație, cum ar fi diurna fixă, pentru întreaga perioadă a detașării lor ar dezavantaja întreprinderile străine.

108. In concluzie, considerăm că diurna fixă și indemnizația pentru deplasarea zilnică la locul de muncă intră sub incidența articolului 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 96/71.

109. Astfel cum a încercat să evidențieze analiza de mai sus, **la întrebarea cu privire la elementele care poate fi incluse în „salariul minim” în fiecare caz individual și cu privire la fiecare element individual de remunerație se poate răspunde luând ca punct de pornire salariul care corespunde salariului minim stabilit în dispozițiile relevante aplicabile în statul membru gazdă și verificând, în ceea ce privește indemnizațiile care depind de situația personală a angajatului, dacă plata acestor indemnizații este necesară pentru protecția socială a lucrătorilor.[...]**

IV- Concluzie

120. In lumina consideratiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Satakunnan käräjät după cum urmează:[...]

2) In lumina articolului 56 TFUE, articolul 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 96/71 trebuie interpretat în sensul că notiunea de salariu minim poate cuprinde tariful orar de bază în funcție de categoria salarială, salariul garantat pentru munca în acord, indemnizația de concediu, diurna fixă și o despăgubire pentru deplasarea zilnică la locul de muncă, întrucât respectivele condiții de muncă și de încadrare în muncă sunt definite într-o convenție colectivă de generală aplicare în sensul articolului 3 alineatul (8) din Directiva 96/71 și intră în sfera de aplicare a anexei la această directivă (sau, dacă este cazul, a altor reglementări relevante). “

Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-396/13 Sahkoalojen ammattiliitto ry Finlanda împotriva Elektrobudowa Spolka Akcyjna Polonia, declara:

„2) Articolul 3 alineatul (1) și (7) din Directiva 96/71 privit în lumina articolelor 56 TFUE și 57 TFUE, trebuie interpretat în sensul ca:

-nu se opune unui calcul al salariului minim pe ora și/sau în acord întemeiat pe încadrarea lucrătorilor în grupe de salarizare, astfel cum este prevăzut de convențiile colective pertinente ale statului membru gazda, cu condiția ca acest calcul și acesta încadrare să fie efectuate potrivit unor norme imperative și transparente, aspect a carei verificare este de competența instanței naționale.

-o diurna cum este cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unor detașări a acestora în interiorul statului membru în cauza;

-o indemnizație pentru deplasarea zilnică, ce este plătită lucrătorilor cu condiția ca naveta zilnică pe care o efectuează pentru a se deplasa la locul de muncă și pentru a se întoarce de acolo să aibă o durată mai mare de o oră trebuie considerată parte a salariului minim al lucrătorilor detașați, cu condiția ca această cerință să fie îndeplinită, aspect a carei verificare este de competența instanței naționale;

-suportarea cheltuielilor cu cazarea acestor lucrători nu trebuie considerată un element al salariului minim al acestora;

-o alocație care ia forma unor tichete de masă oferite lucrătorilor respectivi nu trebuie considerată parte a salariului minim al acestora și

-prima de concediu care trebuie acordată lucrătorilor detașați pentru durata minimă a concediilor anuale plătite corespunde salariului minim la care aceștia au dreptul în perioada de referință.”

Astfel se reține ca diurna acordată salariaților detașați trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unor detașări a acestora în interiorul statului membru în cauza.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel care prin Hotărârea nr. 188/05.10.2015 precizează:

„Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996, privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, prevede că exercitarea cu caracter temporar a muncii reprezintă o delegare, iar plata angajaților temporari are ca și componentă principală salariul, iar ca și componentă secundară,

sume care sunt plătite cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare.

Față de dispozițiile legale prezentate de Codul muncii și de Codul fiscal, petenta a considerat în mod greșit că salariații care prestează muncă temporară în străinătate sunt detașați în străinătate și, tot în mod eronat, a înregistrat în evedețele contabile și fiscale sumele convenite ca remunerație de natură salariată ca reprezentând cheltuieli cu diurna pentru personalul detașat în străinătate.”

De asemenea, Curtea de Apel în Decizia nr.1933/R/2018, pronunțată într-o speta similară, precizează:

„-sumele acordate salariaților societății recurente care au desfășurat activitate în Italia sunt venituri de natură salarială, fiind corect calificate de organele fiscale, cu consecința faptului că recurenta avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor aferente perioadei verificate[...]

-potrivit Regulamentului CEE nr.1408/71 persoana care exercită o activitate salarială pe teritoriul altui stat membru UE în serviciul unei întreprinderi de care aparține în mod obișnuit și care este detașată de această întreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o muncă în contul acesteia, va continua să facă obiectul legislației primului stat membru,

-sumele de bani acordate de recurenta angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de detașare, așa cum se susține prin cererea de chemare în judecată,

-potrivit prevederilor art 3 alin. (1), primul paragraf, lit. c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, recurenta avea obligația de a plăti angajaților detașați în Italia un salariu minim orar stabilit în această țară,

-sumele primite în Italia 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. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii. Mai precis, indemnizația pentru muncă în străinătate, 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. Totodată, sumele plătite în Italia nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masa justificate cu documente în condițiile Directivei 96/71/CE,

-este neîntemeiată critica recurente, privind pretinsa nelegalitate a actelor administrative- fiscale rezultate din încadrarea sumelor respective ca fiind "drepturi salariale" corespunzătoare muncii prestate, și nu "indemnizații de detașare", cu atât mai mult cu cât nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de autoritățile întinate.

Curtea, văzând că în mod corect prima instanță a subliniat că nu se face confuzie între instituția delegării, prevăzută de art. 43 din Codul muncii și detașarea salariaților în cadrul prestării serviciilor transfrontaliere, reglementată de Legea 344/2006, sesizând că recurenta avea obligația acordării salariaților, pentru perioada în care aceștia au prestat muncă externă la dispoziția beneficiarului italian, a salariului minim definit de practica italiană, acesta impozitându-se în condițiile prevăzute de Codul fiscal din România, față de considerentele sus expuse și ținând cont că actele contestate sunt emise de organul competent și în limitele competenței conferite, cu procedura prevăzută de lege, fiind conforme din punct de vedere al conținutului cu

dispozițiile legale în vigoare, întemeiate juridic, după cum nu au fost emise în temeiul unor dispoziții legale abrogate sau neconstituționale , făcând aplicatiunea dispozițiilor art.496 din Cpc, respinge ca nefondat recursul dedus judecatii, mentinând în tot sentința atacata.”

De asemenea, în adresa semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Varstnice , emisă într-o speta sililară, se precizează:

„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.”

Direcția generală de servicii pentru contribuabili din cadrul ANAF , prin adresa emisă într-o cauză similară specifică faptul că:

“Veniturile din salarii , în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii în conformitate cu prevederile art.296⁴ și 296⁵ din Codul fiscal.”

În acest 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 contraprestare pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei astfel sumele acordate fiind venituri de natură salarială, efectul produs ca urmare a încadrării 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 cu titlu de diurnă.

Din prevederile legale enunțate, jurisprudența Curții Europene de Justiție, jurisprudența națională precum și punctele de vedere ale organelor specializate din cadrul Ministerului Muncii și Ministerului Finanțelor Publice rezultă în mod clar că, pentru situațiile în care, în cadrul unei prestări de servicii transnaționale, angajatorii stabiliți în România își trimit lucrătorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrări cu caracter temporar, notiunea de salariu minim la care aceștia au dreptul pe durata executării lucrărilor pe teritoriul unui stat membru, altul decât în România, este cea stabilită de legislația și practica națională a aceluia stat.Statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările stabilește care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva menționând doar faptul că alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Astfel, argumentele societății contestată referitoare la recalificarea eronată a diurnei acordată în temeiul prevederilor art.44 din Codul muncii precum și faptul că aceasta nu poate fi asimilată salariilor potrivit art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.76 alin.(4) lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul

fiscal nu pot fi reținute în solutionarea favorabila a contestatiei, în condițiile în care nu s-a făcut dovada plății salariului minim din Danemarca pentru salariații detașați să lucreze în acest stat, urmând a se respinge.

În concluzie, din analiza tuturor documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că societatea a desfășurat în mod exclusiv activități în agricultură (servicii constând în muls vaci și întreținere vaci) în Danemarca. Pentru munca prestată în statul comunitar angajații societății au primit venituri salariale compuse din salariul minim în România (majoritatea angajaților) pentru care s-a calculat și plătit bugetului de stat contribuții de natură salarială și plata unor diurne lunare care au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" ca cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada verificată.

Conform prevederilor legale mai sus enunțate, Societatea X avea obligația să asigure angajaților săi care au fost detașați să presteze munca în Danemarca plata salariului minim din acest stat, conform principiului "lex loci laboris" (legea de la locul îndeplinirii activității), aspect de care societatea contestată nu a ținut cont; la contestația formulată sau în timpul controlului societatea contestată nu a prezentat documente din care să rezulte că a achitat propriilor salariați salariul minim din Danemarca și a calculat și declarat bugetului de stat obligații salariale de natură salarială aferente acestui venit.

După cum s-a arătat și mai sus, sumele de bani plătite cu titlu de diurnă propriilor angajați în temeiul dispozițiilor art.44 din Codul muncii reprezintă de fapt contraprestație pentru munca desfășurată în cadrul firmei, astfel considerăm că fiind nejustificată afirmația societății contestatoare potrivit căreia ar fi dat dovadă de bună credință prin acordarea de diurnă în limita dispozițiilor art.44 din Codul muncii.

Având în vedere că pentru cea mai importantă parte a sumei primită de angajați ca urmare a muncii prestate în Danemarca, în statul de rezidență România, societatea nu a reținut impozitele și contribuțiile obligatorii, prevalându-se în mod formal de diurnă, s-a prejudiciat atât bugetul de stat prin neachitarea impozitului pe venitul din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii cât și angajații prin faptul că s-au reținut contribuțiile la un nivel minim - situație care generează un nivel minim al pensiei, ori directivele UE chiar asta urmaresc, evitarea dezavantajării angajaților prin asigurarea unui nivel al protecției sociale corespunzător nivelului de contribuții sociale aferent țării în care își desfășoară activitatea.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2015, la art.55 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"(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."

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

iar pct.106 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , stipuleaza:

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

Totodata, la pct.67, pct. 68, 69, pct.72 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.55 din Cod, se prevad urmatoarele

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

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

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

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

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

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

68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca, precum si orice sume de natura salariala primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se refera, si care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestata ca urmare a contractului individual de munca, a contractului colectiv de munca, precum si pe baza actului de numire:

- salariile de baza;

- sporurile si adaosurile de orice fel;

- indemnizatii pentru trecerea temporara în alta munca, pentru reducerea timpului de munca, pentru carantina, precum si alte indemnizatii de orice fel, altele decât cele mentionate la pct. 3, având aceeași natura;

- recompensele si premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual si stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din institutiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariatilor agentilor economici;

- sumele primite pentru concediul de odihna, cu exceptia sumelor primite de salariat cu titlu de despagubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului si familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de munca, precum si eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihna;

- sumele primite în caz de incapacitate temporara de munca;

- valoarea nominala a tichetelor de masa, tichetelor de cresa, tichetelor de vacanta, acordate potrivit legii;

- **orice alte câstiguri în bani si în natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor;[...]**

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2019 , sunt aplicabile prevederile art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica rezidenta ori nerezidenta ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca acordate persoanelor care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplica si urmatoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:[...]

s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natura.”

La pct.12 din H.G. Nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , se prevede:

“În sensul art. 76 alin. (1) si (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca, raport de serviciu, act de detasare precum si orice sume de natura salariala primite în baza unor statute speciale prevazute de lege, indiferent de perioada la care se refera, si care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestata ca urmare a contractului individual de munca, a contractului colectiv de munca, precum si pe baza actului de numire:

(i) salariile de baza;

(ii) sporurile si adaosurile de orice fel;

(iii) indemnizatii pentru trecerea temporara în alta munca, pentru reducerea timpului de munca, pentru carantina, precum si alte indemnizatii de orice fel, altele decât cele mentionate la pct. 3 alin. (1), având aceeași natura;

(iv) recompensele si premiile de orice fel;

(v) sumele reprezentând premiul anual si stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din institutiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariatilor agentilor economici;

(vi) sumele primite pentru concediul de odihna, cu exceptia sumelor primite de salariat cu titlu de despagubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului si familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de munca, precum si eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihna;

(vii) sumele primite în caz de incapacitate temporara de munca;

(viii) valoarea nominala a tichetelor de masa, tichetelor de cresa, voucherelor de vacanta, acordate potrivit legii;

(ix) orice alte câștiguri în bani si în natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor;"

Iar la pct.14 din același act normativ se prevede:

"(1) Venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate într-o luna conform art. 76 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate."

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de locul unde se desfasoara activitatea remunerata, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda.

Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor incasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca respectiv si orice castiguri in bani si in natura primite de la angajatori de catre angajati ca plata a muncii lor.

De asemenea, se retine ca venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate într-o luna de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea sau forma sub care sunt acordate.

Prin urmare se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea fondului de salariu suplimentar pe perioada 01.07. 2015- 31.12.2019 prin reintregirea sumei nete platita salariatilor detasati din Danemarca, pe aceasta perioada, cu valoarea contributiilor sociale si impozitului pe veniturile din salariu datorate de acestia.

Se retine ca in speta, organele de inspectie fiscala, pe perioada 01.01.2014- 30.06.2015 au luat in considerare prevederile art.2 din Legea nr.209/20.07.2015 privind anularea unor obligatii fiscale si nu au reincadrat ca reprezentand venituri de natura salariala sumele achitate cu titlu de diurna angajatilor detasati in strainatate.

De asemenea, se retine ca reincadrarea sumelor acordate cu titlu de diurna ca reprezentand venituri de natura salariale, organele de inspectie fiscala au luat in considerare doar indemnizatiile de delegare(diurna) achitate personalului detasat in Danemarca , care au depasit 120 zile pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, respectiv suma neta ...(anexa 2 la Raportul de inspectie fiscala).

Se retine ca fondul de salarii a fost calculat in mod legal.

Pe perioada 01.01.2018-30.06.2018, potrivit OUG nr.79/2017 pentru modificarea si completarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, salariatul datoreaza bugetului de stat contributi de asigurari sociale (CAS) , contributi de asigurari sociale de sanatate si impozit pe veniturile din salarii iar angajatorul datoreaza contributia asiguratorie pentru munca(CAM).

Societatea contestatara nu contesta modul de calcul al fondului suplimentar de salarii și nici a impozitului pe veniturile din salarii și contributiile sociale de natura salariala stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala iar la dosarul contestatiei nu au depuse probe noi in sustinerea cauzei , se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada verificata, obligatiile fiscale suplimentare reprezentand contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, contributia individuala la asigurarile sociale de stat,contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale,contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj,contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate,contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale,contributia asiguratorie pentru munca, asupra bazei impozabile determinate suplimentar , astfel:

-pe perioada iulie 2015-decembrie 2015, in conformitate cu prevederile art.296³, 296⁴, art.296⁵, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora:

-art.296³

“Contribuabilii sistemelor de asigurari sociale sunt, dupa caz:

a) persoanele fizice rezidente care realizeaza venituri din desfasurarea unor activitati în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege, atât pe perioada în care desfasoara activitate, cât si pe perioada în care beneficiaza de concedii medicale si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate, precum si cele care realizeaza venituri de natura celor prevazute la art. 55 alin. (2);[...]

-296⁴

(1) Baza lunara de calcul al contributiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevazute la art. 296³ lit. a) si b), reprezinta câstigul brut realizat din activitati dependente, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internationale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art. 55 alin. (1). În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de baza corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;

-art.296⁵

Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice platitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b).

-art.296¹⁸

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.[...]

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a²) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a³) 41,3% pentru condiții speciale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;

b²) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de somaj:

d¹) 0,5% pentru contribuția individuală;

d²) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

e) 0,15% - 0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasă de risc, conform legii, datorată de angajator;

f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.

(5) Calculul contribuțiilor sociale individuale se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la art. 296⁴, corectată cu veniturile specifice fiecărei contribuții în parte, cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și, după caz, la art. 296¹⁶."

Pe perioada ianuarie 2016-decembrie 2017, contributiile de asigurari sociale au fost stabilite in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume:

-art.136

“Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii

Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dupa caz:

a) cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori resedinta în România;[...]

c) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, atât pe perioada în care persoanele fizice care realizeaza venituri din salarii ori asimilate salariilor desfasoara activitate, cât si pe perioada în care acestea beneficiaza de concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate;[...]

-art.137

Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii, prevazuti la art. 136, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari sociale pentru urmatoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

b) venituri din activitati independente, definite conform art. 67;

c) indemnizatii de somaj;

d) indemnizatii de asigurari sociale de sanatate.[...]

-art.138

Cotele de contributi de asigurari sociale datorate bugetului asigurarilor sociale de stat

Cotele de contributi de asigurari sociale sunt urmatoarele:

a) 26,3% pentru conditii normale de munca, din care 10,5% pentru contributia individuala si 15,8% pentru contributia datorata de angajator;[...]

-art.139

Baza de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

“1) Baza lunara de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special

prevazut de lege. În situatia personalului român trimis în misiune permanenta în strainatate, veniturile asupra carora se datoreaza contributia sunt cele prevazute la art. 145 alin. (1) lit. A);"

-art.153

Contribuabili/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate

(1) Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si ale acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dupa caz:

a) cetatenii români cu domiciliul în tara;[...]

f) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora;[...]

-art.155

Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale de sanatate

(1) Contribuabili/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153, datoreaza, dupa caz, contributii de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

-art.156

Cotele de contributii de asigurari sociale de sanatate

Cotele de contributii de asigurari sociale de sanatate sunt urmatoarele:

a) 5,5% pentru contributia individuala;

b) 5,2% pentru contributia datorata de angajator.

-art.157

Baza de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale de sanatate în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunara de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale de sanatate, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, o reprezinta câstigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. În situatia personalului român trimis în misiune permanenta în strainatate, veniturile din salarii cuprind salariile de baza sau, dupa caz, soldele functiilor de baza corespunzatoare functiilor în care persoanele respective sunt încadrate în tara, la care se adauga, dupa caz, sporurile si adaosurile care se acorda potrivit legii;[...]

-art.158

Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate datorate de angajatori sau de persoane asimilate acestora prevazute la art. 153 alin. (1) lit. f)

(1) Pentru persoanele prevazute la art. 153 alin. (1) lit. f), baza lunara de calcul pentru contributia de asigurari sociale de sanatate o reprezinta suma câstigurilor brute prevazute la art. 157 asupra carora se datoreaza contributia individuala.[...]

-art.168

Stabilirea si plata contributiilor de asigurari sociale de sanatate

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum si institutiile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. g) - o) au obligatia de a calcula si de a retine la sursa contributiile individuale de asigurari sociale de sanatate, precum si obligatia de a calcula contributiile de asigurari sociale de sanatate datorate de acestia, dupa caz.[...]

(3) Contributiile de asigurari sociale de sanatate individuale calculate si retinute potrivit alin. (1) se platesc, pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se platesc veniturile sau pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza, dupa caz, împreuna cu contributia angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorata potrivit legii.[...]

(5) Calculul contributiilor de asigurari sociale de sanatate individuale se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 156 lit. a) asupra bazelor lunare de calcul mentionate la art. 157, art. 160 - 167, dupa caz.

(6) Calculul contributiilor de asigurari sociale de sanatate datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 156 lit. b) asupra bazei lunare de calcul prevazute la art. 158, cu respectarea prevederilor specifice prevazute la art. 159.”

-art.184

“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj

Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dupa caz:

a) cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, precum si cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii care nu au domiciliul sau resedinta în România în conditiile prevazute de legislatia europeana aplicabila în domeniul securitatii sociale, precum si în acordurile privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;[...]

-art.185

Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj

(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, prevazuti la art. 184, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.[...]

-art.186

Cotele de contributi de asigurari pentru somaj

Cotele de contributi de asigurari pentru somaj sunt urmatoarele:

a) 0,5% pentru contributia individuala;

b) 0,5% pentru contributia datorata de angajator.

-art.187

Baza de calcul al contributiei individuale de asigurari pentru somaj în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunara de calcul al contributiei individuale de asigurari pentru somaj, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege;[...]

-art.188

Baza de calcul al contributiei de asigurari pentru somaj datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora

Pentru persoanele prevazute la art. 184 lit. b), baza lunara de calcul pentru contributia de asigurari pentru somaj prevazuta de lege reprezinta suma câstigurilor brute prevazute la art. 187, acordate persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, asupra carora exista, potrivit legii, obligatia de plata a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj.[...]

-art.190

Stabilirea si plata contributiilor de asigurari pentru somaj

(1) Persoanele prevazute la art. 184 lit. b) au obligatia de a calcula si de a retine la sursa contributiile individuale de asigurari pentru somaj, precum si obligatia de a calcula contributiile de asigurari pentru somaj datorate de acestia, dupa caz.”

-art.192

“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, obligati la plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

Contribuabilii/platitorii de venit obligati la plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate sunt, dupa caz:

a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetateni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;[...]

-art.193

Categorii de venituri supuse contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 192, datoreaza, dupa caz, contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;[...]

-art.194

Cota de contributie pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

Cota de contributie pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate este de 0,85%.

-art.195

Baza de calcul al contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

(1) Pentru persoanele prevazute la art. 192 lit. a) baza lunara de calcul al contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate o reprezinta suma câstigurilor brute realizate din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege;[...]

-art.199

Stabilirea si plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

(1) Persoanele prevazute la art. 192 lit. a) si c) au obligatia de a calcula contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate.[...]

(3) Contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate calculata potrivit alin. (1) se plateste pâna la data 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se platesc veniturile sau pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza, dupa caz.[...]

(5) Calculul contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 194 asupra

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

bazelor lunare de calcul prevazute la art. 195 si 198, dupa caz, cu respectarea prevederilor art. 196 si 197.”

-art.201

“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, obligati la plata contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, obligati la plata contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale, sunt, dupa caz:

a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;[...]

-art.202

Categorii de venituri supuse contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, prevazuti la art. 201, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale pentru urmatoarele categorii de venituri:

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76; [...]

-art.203

Cotele de contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

(1) Cota de contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale este cuprinsa între 0,15% si 0,85%, diferentiata în functie de clasa de risc, conform legii.[...]

-art.204

Baza de calcul al contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

(1) Pentru persoanele prevazute la art. 201 lit. a) baza lunara de calcul al contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale o reprezinta suma câstigurilor brute realizate de angajatii acestora, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege;”

-art.210

“Categoriile de venituri supuse contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale

(1) Contribuabilii/platitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, prevazuti la art. 209, datoreaza, dupa caz, contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale pentru veniturile din salarii, definite conform art. 76.[...]

-art.211

Cota de contributie la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale

Cota de contributie la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, datorata de angajator, este de 0,25%.

-art.212

Baza de calcul al contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, datorata de angajatori sau persoane asimilate acestora;

(1) Pentru persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator prevazute la art. 209, baza lunara de calcul al contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale o reprezinta suma câstigurilor brute realizate de angajatii care au la baza un contract individual de munca, din salarii sau venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca;[...]

-art.214

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, prevazute la art. 209, au obligatia de a calcula contributia de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.”

Pe perioada 01.01.2018-31.01.2019,contributiile sociale de natura salariala au fost stabilite in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, modificata prin OUG nr.79/2017 , potrivit caruia:

“-art.137 Categoriile de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii, prevazuti la art. 136, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurari sociale pentru urmatoarele categorii de venituri realizate din România si din afara României, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, pentru care exista obligatia declararii în România:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;[...]

-art.138 Cotele de contributii de asigurari sociale

Cotele de contributii de asigurari sociale sunt urmatoarele:

a) 25% datorata de catre persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale, potrivit prezentei legi;[...]

-art.139 Baza de calcul al contribuiei de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunara de calcul al contributiei de asigurari sociale, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:[...]

a) veniturile din salarii, in bani si/sau în natura, obinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. [...]

-art.153 Contribuabili/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate

“(1) Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si ale acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dup caz:

a) cetatenii români cu domiciliul sau resedinta în România;”

-art.155 Categori de venituri supuse contribuiei de asigurri sociale de sanatate

“(1) Contribuabili la sistemul de asigurri sociale de sanatate, prevazuti la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datoreaza, dup caz, contributia de asigurri sociale de sanatate pentru veniturile din România si din afara României, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, pentru care exista obligatia declararii în România, realizate din urmtoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii si asimilate salariilor, definite conform art. 76;[...]

-art.156 Cota de contributie de asigurari sociale de sanatate

Cota de contributie de asigurari sociale de sanatate este de 10% si se datoreaza de catre persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale de sanatate, potrivit prezentei legi.

- art.157 Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunara de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, o reprezinta câstigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. În situatia personalului român trimis în misiune permanent în strainatate, veniturile din salarii cuprind salariile de baza sau, dupa caz, soldele functiilor de baza corespunzatoare functiilor în care persoanele respective sunt încadrate în tara, la care se adauga, dupa caz, sporurile si adaosurile care se acorda potrivit legii;[...]

-art.168 Stabilirea si plata contributiei de asigurari sociale de sanatate

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligatia de a calcula si de a retine la sursa contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de catre persoanele fizice care obtin venituri din salarii sau asimilate salariilor.[...]

-art.220¹ Contribuabilii care datoreaza contributia asiguratorie pentru munca

Contribuabilii obligati la plata contributiei asiguratorii pentru munca sunt, dupa caz:

a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetatenii ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;

b) persoanele fizice cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, si care realizeaza în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori din state care nu intra sub incidenta legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte.

-art. 220²

Categorii de venituri pentru care se datoreaza contributia asiguratorie pentru munca

(1) Contributia asiguratorie pentru munca se datoreaza pentru veniturile din salarii si asimilate salariilor, definite la art. 76 alin. (1) - (3), dupa caz, acordate de catre contribuabilii prevazuti la art. 220¹ lit. a), respectiv realizate de catre persoanele fizice prevazute la art. 220¹ lit. b).

(2) Pentru veniturile prevazute la alin. (1) se datoreaza contributia asiguratorie pentru munca si în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situatiile prevazute la art. 60.

-art. 220³

Cota contributiei asiguratorie pentru munca

Cota contributiei asiguratorie pentru munca este de 2,25%."

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca baza lunara de calcul a contributiilor sociale individuale precum si cele datorate de angajatori este constituita din castigul brut lunar realizat de persoanele impozabile asa cum este definit art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din prevederile legale enuntate se retine ca angajatorii au obligatia de a calcula, retine si vira contributiile sociale aferente veniturilor de natura salariala prin aplicarea cotelor legale la valoarea salariilor brute realizate lunar de salariatii; angajatii datoreaza contributiile sociale prin aplicarea cotelor asupra unei baze lunare de calcul constituita de veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar.

În ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii acesta a fost stabilit asupra bazei impozabile determinata suplimentar, prin aplicarea cotei de 16% respectiv 10 % prevazute de lege si anume:

Pe perioada septembrie 2015-decembrie 2015 sunt aplicabile prevederile art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

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

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

a) la locul unde se afla functia de baza, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferenta între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor obligatorii aferente unei luni, si urmatoarele:

- deducerea personala acordata pentru luna respectiva;*
- cotizatia sindicala platita în luna respectiva;*
- contributiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului sa nu se depaseasca echivalentul în lei a 400 euro;"*

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017, impozitul pe venituri din salarii a fost stabilit în conformitate cu prevederile art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

-art.78

"Determinarea impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor

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

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

a) la locul unde se afla functia de baza, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internationale la care România este parte, precum si, dupa caz, a contributiei individuale la bugetul de stat datorata potrivit legii, si urmatoarele:

(i) deducerea personala acordata pentru luna respectiva;

(ii) cotizatia sindicala platita în luna respectiva;

(iii) contributiile la fondurile de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, si cele la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislatia privind pensiile facultative de catre Autoritatea de Supraveghere Financiara, administrate de catre entitati autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spatiului Economic European, suportate de angajati, astfel încât la nivelul anului sa nu se depaseasca echivalentul în lei al sumei de 400 euro;

(iv) primele de asigurare voluntara de sanatate, precum si serviciile medicale furnizate sub forma de abonament, definite conform Legii nr. 95/2006, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, suportate de angajati, astfel încât la nivelul anului sa nu se depaseasca echivalentul în lei al sumei de 400 euro. Contractul de asigurare, respectiv abonamentul vizeaza servicii medicale furnizate angajatului si/sau oricarei persoane aflate în întreținerea sa, asa cum este definita la art. 77 alin. (3);

b) pentru veniturile obtinute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferenta între venitul brut si contributiile sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internationale la care România este parte, precum si, dupa caz, a contributiei individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii, pe fiecare loc de realizare a acestora.[...]

(5) Platitorul este obligat sa determine valoarea totala a impozitului anual pe veniturile din salarii, pentru fiecare contribuabil.[...]"

Pe perioada 01.01.2018 -31.01.2019, sunt aplicabile prevederile art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal așa cum a fost modificat prin OUG nr.79/2017, in sensul ca:

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

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

a) la locul unde se afla functia de baza, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin

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

deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internationale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorată potrivit legii, și următoarele:"

Din prevederile legale mai sus citate se retine ca beneficiarii de venituri din salarii datoreaza un impozit lunar final, care se calculeaza si se retine la sursa de catre platitorii de venituri.

Impozitul lunar se determina la locul unde se afla functia de baza, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente unei luni pe perioada septembrie 2015-decembrie 2017; aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente fiecărei luni, pe perioada 01.01.2018-31.01.2019.

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate și documentele existente la dosarul contestației, se retine ca Societatea X datoreaza bugetului de stat contributiile la bugetul asigurarilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra fondului suplimentar de salarii determinat suplimentar prin reintregirea sumei nete reprezentand venituri de natura salariala achitate persoanelor detasate în Danemarca pe perioada iulie 2015- decembrie 2019, ca plata a muncii lor.

Astfel, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile și completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile și completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la obligațiile fiscale reprezentand impozit pe venituri din salarii, contribuția angajatorului la asigurarile sociale de stat, contribuția individuală la asigurarile sociale de stat, contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj, contribuția individuală la bugetul asigurarilor pentru somaj, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția angajatorului la asigurarile sociale de sănătate, contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale, contribuția asiguratorie pentru muncă, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere

emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala.

C).Referitor la accesoriile , contestate de Societatea X, stabilite de organele fiscale prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedecларare , **cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatara datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal prin actele administrativ fiscale contestate in conditiile in care acestea sunt aferente debitelor stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestata si pentru care, prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata.**

In fapt,prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , organele fiscale din cadrul A.J.F.P.-Serviciul Evidenta pe Platitori Persoane Juridice au stabilit in sarcina Societatii X in temeiul prevederilor art.98 lit.c) si art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, obligatii fiscale accesorii , care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe venituri din salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- dobanzi aferente impozitului pe dividende persoane fizice;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor sociale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor sociale;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;

-penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;

-dobanzi aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;

-dobanzi aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;

-dobanzi aferente contributiei asiguratorii pentru munca;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere au fost stabilite pe perioada 25.12.2015- 13.08.2020 asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere inregistrata la AJFP - Serviciul Evidenta pe Platitori Persoane Juridice.

De asemenea, din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca au fost stabilite dobanzi si penalitati de intarziere asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia formular 100 depusa de catre contribuabil, inregistrata la organul fiscal.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, organul fiscal din cadrul A.J.F.P-Serviciul Evidenta pe Platitori Persoane Juridice a stabilit in sarcina Societatii X, in temeiul prevederilor art.98 lit.c) si art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, penalitati de nedeclarare pentru obligatii fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare rezulta ca obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare au fost stabilite pe perioada 25.01.2016-13.08.2020, asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere inregistrata la AJFP - Serviciul Evidenta pe Platitori Persoane Juridice.

Pe fondul cauzei, in contestatia formulata societatea contestatarea arata ca dobanzile, penalitatile de intarziere precum si penalitatile de nedeclarare au caracter accesoriu si urmeaza soarta principalului iar Decizia de impunere a fost contestata.

Cu privire la penalitatile de intarziere stabilite de organele de inspectie fiscala prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere societatea contestatara considera ca nu le datoreaza bugetului de stat avand in vedere dispozitiile art.176 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, in speta pe perioada 25.12.2015-31.12.2015, devin incidente prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

"1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(3) Dobânzile si penalitatile de întârziere se fac venit la bugetul caruia îi apartine creanta principala."

-art.120

“(1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

-art.120¹

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

(2) Nivelul penalitatii de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.”

Pe perioada 01.01.2016-13.08.2020, sunt incidente dispozitiile art.173, art.174 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.173

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor fiscale principale, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.”

-art.174

“(1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

-art.176

“(1) Penalitatile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozitiile art. 174 alin. (2) - (4) si art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzator.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.

(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare potrivit [art. 181](#).”

Cu privire la penalitatile de nedeclarare, acestea au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Pentru obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/platitor si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere, contribuabilul/platitorul datoreaza o penalitate de nedeclarare de

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

0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/platitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.[...]

(4) Aplicarea penalității de nedeclarare prevăzute de prezentul articol nu înlătură obligația de plată a dobânzilor prevăzute de prezentul cod.”

Potrivit definițiilor de la art.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală :

“20. dobândă - obligația fiscală accesorie reprezentând echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale principale ca urmare a neachitării la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale;[...]

33. penalitate de întârziere - obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale;

34. penalitate de nedeclarare - obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru nedeclararea sau declararea incorectă, în declarații de impunere, a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale;”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că, pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale, contribuabilul datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere.

Totodată, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de către contribuabil și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08 % pe fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate inclusiv; penalitățile de nedeclarare nu înlătură obligația de plată a dobânzilor prevăzute de prezentul cod.

De asemenea, se reține că dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile de nedeclarare reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Din anexa la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere rezultă că obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi au fost stabilite pe perioada 25.12.2015- 13.08.2020 asupra debitelor individualizate de plată prin Decizia de impunere înregistrată la AJFP - Serviciul Evidența pe Platitori Persoane Juridice .

Penalitățile de întârziere au fost calculate pe perioada 25.12.2015-13.08.2020 asupra debitelor individualizate de plată prin Decizia de impunere cu termenul scadent în data de 25.12.2015.

Totodată din anexa la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere rezultă că au fost stabilite dobânzi și penalități de întârziere asupra debitului individualizat de plată prin Declarația formular 100 depusă de către contribuabil, înregistrată la organul fiscal.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare rezulta ca obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare au fost stabilite pe perioada 25.01.2016-13.08.2020, asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere inregistrata la AJFP -Evidenta pe Platitor Persoane Juridice, cu termenul scadent incepand cu data de 25.01.2016.

Se retine ca accesoriile respectiv dobanzile penalitatile de intarziere si penalitatile de nedeclarare au fost calculate asupra debitelor stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale stabilite prin acest act administrativ fiscal.

Dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate pentru neachitarea la termenul de scadenta a debitului reprezentand impozit pe dividende individualizat de plata prin Declaratia formular 100 depusa de catre contribuabil, inregistrata la organul fiscal .

Avand in vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, contribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere precum și ca pentru obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de catre contribuabil si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere , contribuabilul datoreaza o penalitate de nedeclarare de 0,08 % pe fiecare zi de intarziere incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat obligatii fiscale accesorii respectiv dobanzi si penalitati de intarziere prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si penalitati de nedeclarare prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare .

Mai mult, se retine ca accesoriile respectiv dobanzile , penalitatile de intarziere si penalitatile de nedeclarare au fost calculate asupra debitelor stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere , contestata de Societatea X, solutionata prin prezenta decizie in sensul respingerii ca neintemeiata cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe venituri din salarii,contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, contributia individuala la asigurarile sociale de stat,contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale,contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj,contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate,contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale,contributia asiguratorie pentru munca.

Avand in vedere ca, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate contribuabilii datoreaza bugetului de stat dobanzi și penalitati de intarziere pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale principale precum și penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/platitor si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere si faptul ca dobanzile, penalitatile de intarziere si penalitatile de nedeclarare reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar in speta accesoriile au fost calculate asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere , contestata de societate, pentru care contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge ca neintemeiata si contestatia formulata cu privire la obligatiile fiscale

accesorii reprezentand dobanzi , penalitati de intarziere si penalitati de nedeclarare stabilite de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare .

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit caruia nu ar datora bugetului de stat penalitatile de intarziere avand in vedere dispozitiile art.176 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care urmare analizei Situatiei privind termenul de scadenta al obligatiilor fiscale principale stabilite suplimentar de catre inspectia fiscala , anexa la Decizia de impunere , intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala si anexei la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere respectiv anexei la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare emise de organele fiscale din cadrul AJFP -Serviciul Evidenta pe Platitori Persoane Juridice, se retin urmatoarele:

-asupra debitelor reprezentand impozit pe venituri din salarii, contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, contributia individuala la asigurarile sociale de stat,contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale,contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj,contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate,contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale,contributia asiguratorie pentru munca, cu termenul de scadenta in data de 25.12.2015, organele fiscala au calculat penalitati de intarziere, pe perioada 25.12.2015-13.08.2020 , in conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, aplicabil pe perioada 25.12.2015-31.12.2015 respectiv prevederile art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aplicabil pe perioada 01.01.2016-13.08.2020;

-asupra debitelor reprezentand impozit pe venituri din salarii,contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, contributia individuala la asigurarile sociale de stat,contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale,contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj,contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate,contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale,contributia asiguratorie pentru munca, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pe perioada 01.01.2016-31.12.2019, organele fiscale au calculat penalitati de nedeclarare, pe perioada 25.01.2016-13.08.2020 in conformitate cu prevederile art.181 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila începând cu data de 01.01.2016.

Prin urmare, afirmatia societății contestatare potrivit careia nu ar datora bugetului de stat penalitatile de intarziere avand in vedere dispozitiile art.176 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care debitele asupra carora s-au calculat penalitati de intarziere au termenul de scadenta 25.12.2015 , cand erau in

vigoare prevederile art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare; penalitati de nedeclarare, potrivit art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aplicabil de la data de 01.01.2016, se calculează pentru debitele stabilite suplimentar de plata începând cu data de 01.01.2016.

În consecința, având în vedere prevederile legale enunțate în speta și faptul că argumentele societății contestată nu sunt de natură să modifice cuantumul obligațiilor fiscale accesorii stabilite de organul fiscal din cadrul A.J.F.P.-Serviciul Evidența pe Plătitori Persoane Juridice, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestată va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu prevederile 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 procedura fiscala cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestată poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestăției nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

și se va respinge că neîntemeiată contestăția formulată de Societatea X cu privire la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare stabilite de plată prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere stabilite de organul fiscal prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru neachitarea la termenul de scadență a debitului reprezentând impozit pe dividende, individualizat de plată prin Declarația formular 100 depusă de către contribuabil, societatea contestată nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste și aceste obligații fiscale accesorii.

Având în vedere că potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, contribuabilii datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale principale, se reține că în mod legal organul fiscal din cadrul AJFP a stabilit prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pe perioada 27.01.2020-26.03.2020, dobânzi și penalitățile de întârziere.

În consecința, având în vedere că, referitor la acest capăt de cerere societatea contestată nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste și dobânzile și penalitățile de întârziere, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:[...]”

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

și se va respinge ca nemotivata contestatia cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala cu privire la obligatiile fiscale principale , care se compun din:

- contributii de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiilor formulate de Societatea X inregistrate la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare cu privire la obligatiile fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe venituri din salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;

- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor sociale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor sociale;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- dobanzi aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- dobanzi aferente contributiei asiguratorii pentru munca;
- penalitati de nedeclarare pentru obligatii fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere;

3.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulate de Societatea X inregistrate la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere cu privire la obligatiile fiscale accesorii , care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe dividende persoane fizice;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.