

## DECIZIA nr.895

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

Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., 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 , intocmit 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 A.J.F.P.-Serviciul Fiscal Orasenesc , Societatea X contesta Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- 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;
- dobanzi aferente impozitului pe venituri din salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- penalitati de nedeclarare pentru obligatii fiscale principale nedeclarate 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 fiscal contestat a fost comunicat in data de ...conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa in data de ... inregistrata la A.J.F.P. , conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Contestatia formulata impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare 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 actele administrativ fiscale contestate au fost comunicate contribuabilului in data de .. prin remiterea acestora sub semnatura contribuabilului iar contestatia a fost depusa la posta in data de .., conform stampilei Postei Romane aplicata pe plicul existent in original la dosarul cauzei; contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P.-Serviciul Fiscal Orasenesc, 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 contributii sociale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice 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, in conformitate cu prevederile pct.9.5 din Ordinul Presedintelui ANAF 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, care dispune:

*“În situatiile în care organele competente au de solutionat doua sau mai multe contestatii, formulate de aceeași persoana fizica sau juridica împotriva unor titluri de creanta fiscala, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleasi organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligatii fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influenteaza reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, daca prin aceasta se asigura o mai buna administrare si valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”.*

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatiile formulate de Societatea X .

I. Prin contestatia inregistrata la AJFP, 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 si solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal contestat din urmatoarele motive:

Pe perioada verificata, salariatii societatii incadrati in functii de muncitori necalificati, sudori, lacatusi mecanici care au prestat munca conform contractelor de prestari servicii mecanice incheiate cu partenerul german Societatea E.Conform statelor de plata acestia au fost platiti cu salariul minim pe economie din Romania, care a variat intre 1.050 lei si 3.000 lei; pentru acest salariu societatea a virat impozit pe venit si contributi sociale conform dispozitiilor legale iar pe perioada in care angajatii au prestat munca in strainatate angajatorul le-a acordat, pe langa chetuielile cu transportul si cazarea, o indemnizatie in cuantum de 87,5 euro/zi.

Considera ca in mod eronat, organele de inspectie fiscala, au reincadrat in temeiul art.11 din Codul fiscal, sumele acordate angajatilor cu titlu de indemnizatie in venituri de natura salariala pentru care se datoreaza impozit pe venit si contributi sociale.

Societatea contestatara sustine ca argumentele organelor de inspectie fiscala prezentate in actul administrativ fiscal contestat sunt lipsite de suport factic si legal iar Decizia de impunere contestata se impune a fi anulata pentru urmatoarele motive:

1)In ceea ce priveste argumentul organului de inspectie fiscala ca nu s-ar fi respectat prevederile Legii nr.156/2000, societatea contestatara sustine ca acesta este vadit neintemeiat, pe de o parte ca din lecturarea art.2 si art.3 rezulta ca aceasta lege nu se aplica societatii iar pe de alta parte societatea nu este agent de plasare a fortei de munca in strainatate. Legea 156/2000 reglementeaza, în esență, activitatea acelor societăți care realizează punerea în legătură a angajatorilor străini cu persoanele care au domiciliul în România și se află în căutarea unui loc de muncă în vederea încheierii unui contract individual de muncă; sustine ca nicio dispozitie legala nu impune unei societati care dorește sa își trimită salariații la muncă în străinătate să recurgă la un agent de plasare a forței de muncă.

De asemenea, societatea contestatara arata ca, constatarea neîndeplinirii obligațiilor reglementate de Legea nr. 156/2000 și de HG nr. 384/2001 privind Normele metodologice de aplicare a acesteia, impune sancționarea societății de către Inspectoratele Teritoriale de Munca și nu de către organele fiscale; invoca în susținere dispozițiile art.18 din Legea nr.156/2000 și art.19<sup>1</sup> alin.(2) din H.G. nr.384/2001.

Referitor la mențiunea organului fiscal, ca nu s-ar fi înscris în contractele individuale de muncă locul de activitate al angajatului ca fiind în Germania, ci doar în actele adiționale, societatea susține ca aceasta mențiune nu are legătură cu situația acesteia, probabil este copiată din vreun alt RIF; susține ca nu a încheiat acte adiționale cu salariații iar în cuprinsul contractelor individuale de muncă se menționează că:

-în principiu, activitatea salariatului se desfășoară la sediul sau locurile de muncă amenajate ale angajatorului;

-în subsidiar, în lipsa unui loc de muncă fix, salariatul va desfășura activitate conform contractelor încheiate de societate cu partenerii sai, în beneficiul cărora se prestează servicii de montaj (Germania, Polonia ș.a.m.d.); anexează la contestația formulată, spre exemplificare, un contract individual de muncă încheiat cu angajatul.. (ANEXA 1) și susține ca cerințele pentru încheierea contractului individual de muncă sunt prevăzute în Codul muncii, nu în Codul fiscal ori în Codul de procedură fiscală, iar organul fiscal nu are nicio atribuție care să-i permită să verifice ori să sancționeze aceste chestiuni.

Totodata societatea contestatara considera lipsită de sens, constatarea organului fiscal conform căreia nu ar fi declarat un sediu permanent după o perioadă mai mare de 6 luni în Germania, nerecunoscând, astfel, activitatea desfășurată în străinătate pe motiv ca potrivit art.5 pct.3 din Legea nr.29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, un șantier de construcții sau un proiect de construcții ori de instalare constituie sediu permanent numai dacă durează mai mult de 12 luni iar societatea nu avut niciodată, în Germania, un proiect care să dureze mai mult de 12 luni. Executarea unei lucrări contractate durează întotdeauna câteva săptămâni; anexează spre exemplificare un contract de prestări servicii mecanice încheiat cu partenerul german E, unde se menționează că lucrarea va fi efectuată în perioada de o luna. (anexa 2).

Societatea contestatara arata ca, contractele de prestări servicii mecanice încheiate cu societatea germană nu presupun numai muncă în Germania ci s-a prestat activități și în Franța (anexa 3), respectiv Polonia (anexa 4) iar în conformitate cu prevederile OMFP nr. 2.634/05.11.2015, ordinul de deplasare (delegație) este singurul document justificativ care trebuie întocmit de societatea angajatoare, servind ca dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea pe teritoriul altei țări.

2. În ceea ce privește afirmațiile organului fiscal, potrivit cărora angajații societății nu ar fi prestat muncă în țară, ci doar în străinătate și că în realitate, angajații au fost informați de la bun început despre faptul că vor lucra numai pe teritoriul Germaniei și vor primi salariul minim din România și diurne externe care fac parte din salarii, potrivit actelor adiționale la contractele de muncă, a fișei postului și a explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, societatea contestatara susține ca aceste afirmații nu corespund realității deoarece nu a încheiat acte adiționale cu salariații iar în fișa postului (anexa 5) și în explicațiile scrise date de reprezentantul societății (anexa 6), nu se menționează nicăieri că muncitorii ar fi știut că ar fi urmat să lucreze numai în străinătate.

Societatea contestatara arata ca salariații sai au avut perioade în care au fost în România și li s-a acordat salariul prevăzut în contractele individuale de muncă. Contractele individuale de muncă pe care le-a încheiat cu aceștia au avut ca obiect principal prestarea de muncă pe teritoriul României și doar ca obiectiv subsidiar prestarea de muncă în străinătate. În momentul în care se încheiau contracte cu beneficiari de servicii din străinătate, salariații plecau la muncă în strainatate, pe perioadele necesare pentru executarea lucrării respective, după care se întorceau în Romania iar acest lucru înseamnă că lucrările efectuate în străinătate au avut caracter temporar.

Totodata, societatea contestatara sustine ca detașarea transnațională, definită în Directiva nr.96/71/CE menționată și în Legea nr. 344/2006, apoi în Legea nr. 16/2017, diferă de detașarea internă, definită la art. 45 - 47 din Codul muncii. Mai exact, spre deosebire de detașarea din Codul muncii, în cazul detașării cu caracter transnațional lucrătorul rămâne sub autoritatea angajatorului său, în beneficiul căruia continuă să își desfășoare activitatea. Așadar, detașarea transnațională se aseamănă, din punct de vedere al conținutului, cu delegarea, așa cum este reglementată în dreptul nostru intern; în susținere societatea contestatara face referire la două hotărâri judecătorești, pe care le atasează la contestație respectiv: Sentința civilă nr. 794/CA/2018 pronunțată de Tribunal; Sentința civilă nr.35/2019 pronunțată de Tribunal; Hotărârea pronunțată de Curtea Europeană de Justiție în cauza C-396/13 Sah-koalojen ammattiliitto ry/Elektrobudowa Spolka Akcyjna.

Raportând aceasta stare de fapt la legislația internă, societatea contestatara sustine ca potrivit art. 55 alin.(1) lit.i) și alin.(4) lit.g) respectiv art.76 alin.(4) lit.h) din Codul fiscal, nu sunt incluse în venituri de natura salarială și nu sunt impozabile și de asemenea nu se cuprind în baza de impozitare a contribuțiilor sociale indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de salariați pe perioada delegării, detasării.

3.Referitor la mențiunea organului de inspectie fiscala ca nu s-a respectat salariul minim din Germania pentru salariații detașați transnațional și corect ar fi fost ca la salariul minim să se adune și indemnizațiile de detașare și asupra venitului total să se calculeze și rețina impozit și contribuții sociale, societatea contestatara sustine ca niciuna din aceste afirmații nu corespund realității, deoarece:

-Noțiunea de „salariu minim” este o noțiune autonomă, în sensul dreptului european, așa cum a fost definită de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, și nu se confundă cu noțiunea de salariu din contractul individual de muncă încheiat în România, supus impozitelor și contribuțiilor prevăzute de lege.

Potrivit Legii nr. 16/2017, detașarea salarială presupune plata de către întreprindere a următoarelor sume:salariul înscris în contractul individual de muncă;acoperirea cheltuielilor de transport, cazare, masă;plata unei „alocații specifice detașării.

-Societatea contestatara sustine ca a respectat prevederile legale și a acordat angajaților pe perioadele în care lucrau în străinătate, venituri la nivelul celor obținute de salariați similari de pe teritoriul respectiv. De asemenea, a respectat prevederile Codului muncii și Codului fiscal și a acordat lucrătorilor detașați într-un alt stat membru al UE, indemnizații de detașare în cuantumul prevăzut de lege iar organul de inspectie fiscala a ignorat aceste dispoziții și pretinde că orice venituri plătite cu titlul de indemnizații de detașare reprezintă, în realitate, venituri salariale, pentru care există obligația plății impozitului pe venit, respectiv a contribuțiilor sociale obligatorii.

-În privința indemnizației de delegare și detașare (numită în limbaj uzual „diurnă”), societatea contestată susține ca plata ei este obligatorie potrivit dispozițiilor Codului muncii; în cazul delegărilor sau detașărilor în țară, potrivit HG nr. 1860/2006, în forma modificată prin OMFP nr. 60/2015, nivelul maxim al diurnei pentru instituțiile publice este de 17 RON, iar pentru operatorii privați nivelul maxim este de 2,5 ori mai mare (adică 42,5 RON). Conform HG nr. 519/1995, există plafoane maxime pentru deplasările în străinătate: 35 de euro/zi pentru instituțiile publice sau 87,5 euro/zi pentru agenții economici privați.

Societatea contestată susține ca plățile efectuate în limita acestor sume reprezintă venituri neimpozabile, conform 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, iar orice sumă achitată peste plafonul maxim reprezintă salariu, conform art. 55 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal și se impozitează ca atare. Corelativ, se va reține faptul că reprezintă cheltuieli deductibile pentru angajat doar sumele plătite în limitele prevăzute de lege. Indemnizația nu cuprinde cheltuielile cu cazarea, transportul, hrana ș.a. ci este definită, la art. 2 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 16/2017, ca fiind acea sumă destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit.

Societatea contestată susține ca chiar dacă s-a avut în vedere și indemnizația de detașare pentru calculul veniturilor minime din străinătate ale salariaților detașați, aceasta nu înseamnă că indemnizația reprezintă venit asimilat salariilor și că asupra ei se pot calcula impozit și contribuții sociale; invoca în susținere dispozițiile art. 9 din Legea nr. 344/2004; art. 2 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 16/2017; art. 55 alin. (4) lit. g) din Legea nr. 571/2015; art. 76 alin. (4) lit. h) din Legea nr. 227/2015 și susține ca indemnizația de detașare este parte a „salariului minim” din străinătate dar nu este considerată asimilată salariilor potrivit Codului Fiscal iar regulile de impunere nu se aplică pentru partea din indemnizație ce nu depășește 2,5 ori nivelul prevăzut de lege. Invoca în susținere și hotărârea pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în afacerea C - 396/13 Sahkoalojen ammattiliitto ry, pct. 48-50, unde Curtea reține că o diurnă care nu este vărsată lucrătorilor cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, ci este destinată să asigure protecția socială a lucrătorilor în cauză, compensând inconvenientele cauzate de detașare (îndepărtarea persoanelor interesate de mediul lor obișnuit), reprezintă parte a salariului minim.

De asemenea, susține ca, prin întreaga jurisprudență a Curții de Justiție a Uniunii Europene, dată în aplicarea Directivei 96/71/CE, se lămurește noțiunea de salariu minim în următorul sens:

-se includ în salariul minim diurna, indemnizația pentru deplasarea zilnică în cazul în care aceasta durează mai mult de o oră și prima de concediu, toate fiind considerate alocații specifice detașării (afacerea C-396/13);

-nu se includ în salariul minim contravaloarea tichetelor de masă, cheltuielile de cazare (afacerea C-396/13) și majorările sau sporurile salariate (afacerea C-341/02).

Astfel, susține ca sumele care exced salariului propriu-zis și a căror acordare este obligatorie, potrivit legii, nu intră în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și nici în baza de calcul a contribuțiilor de asigurări sociale motiv pentru care considera decizia de impunere ca fiind nelegală.

-Organul fiscal nu afirmă și nici nu probează că societatea ar fi plătit indemnizații de delegare sau detașare peste limita prevăzută de lege, astfel încât

acestea să reprezinte salarii motiv pentru care considera ca se afla în prezența unor venituri neimpozabile.

Sustine ca „salariul minim” ca noțiune de drept european a fost respectat în perioadele în care salariații au fost detașați; prin însumarea salariului mediu acordat de 2.000 lei/lună cu indemnizațiile de detașare transnațională de 87,5 euro/zi X 30 zile, se constata ca s-a respectat pe deplin și chiar depășit veniturile unui salariat german similar, care în 2015 se situau la cel puțin 8,5 euro/oră (1.414 euro/lună), iar în prezent la cel puțin 9,19 euro/oră (1.529 euro/lună); arata ca aceasta interpretare a fost reținută și în practica judiciară, în hotărâri judecătorești definitive( Decizia nr. 3.141/11.12.2017 pronunțată de Curtea de Apel ).

Pentru motivele mai sus prezentate societatea contestatara considera eronata interpretarea organului fiscal în sensul în care orice sumă plătită de către angajator unui salariat detașat trebuie considerată venit de natură salarială și impozitată (retroactiv) în România.

4. În ceea ce privește mențiunea organului de inspectie fiscala ca acordarea indemnizației, în cele două componente ale ei:

-pe de-o parte, de acoperire a cheltuielilor de hrană, transport și cazare;

-pe de altă parte, de compensare a inconvenientelor cauzate de deplasare în străinătate, nu este condiționată de felul muncii sau de complexitatea acesteia, societatea contestata sustine :

1. Indemnizația de detașare transnațională care a fost acordată angajaților nu a fost condiționată de felul muncii ori de complexitatea acesteia; făcând referire la Decizia nr. 4.646/08.11.2012 emisa de Inalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ într-o speta societatea contestatara sustine ca a procedat tocmai invers fata de societatea vizată în acesta speta și anume:

-a acordat indemnizația de detașare transnațională în quantum fix, necondiționat de numărul de ore lucrate și de productivitatea muncii, pentru că, într-adevăr, nevoile salariaților detașați sunt aceleași, independente de aceste chestiuni;

-a acordat indemnizația de detașare transnațională pentru a acoperi inconvenientele cauzate de detașare și în niciun caz cu titlu de recompensare a realizărilor profesionale.

-considera ca nu are relevanță unde s-au plătit salariaților indemnizațiile de detașare transnațională, în România sau în Germania; Nu a găsit nicio prevedere legală care să impună ca plata acestora să se facă pe teritoriul unui stat membru sau al celuilalt relevant este faptul ca a plătit aceste indemnizații întotdeauna prin virament bancar și nu a intenționat niciodată să eludeze legislația fiscală prin „artificii” sau „mascări ale veniturilor impozabile”, astfel cum în mod abuziv se menționează în raportul de inspectie fiscala.

5. În ceea ce privește mențiunea organului fiscal ca s-ar fi pus la dispoziție documente portabile A1 pentru angajați, certificându-se, astfel, faptul că ei se supun legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Germania, societatea contestatara sustine ca nu a prezentat niciun document portabil A1.

6. Referitor la competența organelor fiscale române de a efectua inspecția fiscală și de a stabili în sarcina societatii obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale pentru sumele de bani acordate pentru munca în străinătate, societatea contestatara sustine ca:

-potrivit dispozițiilor europene, contractul este reglementat de legea țării unde lucrătorul, executând contractul, își desfășoară în mod obișnuit activitatea, chiar dacă este detașat temporar în altă țară și sustine ca în speta se aplică legea română, de

vreme ce angajații își desfășoară în mod obișnuit activitatea în România, și sunt detașați doar temporar în străinătate.

-sustine ca a avut posibilitatea de a alege „un statut legislativ” și a ales aplicarea legislației românești, având în vedere că a întocmit state de plată, a plătit salariile, a efectuat angajările și a desfășurat contractele de muncă în România.

-sustine ca organul de inspectie fiscala se contrazice când afirma ca societatea trebuia să asigure angajaților salariul minim din Germania.

-societatea invoca dispozițiile art. 15 pct. 1 și 2 din Legea nr. 29/16.01.2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri, cu privire la impozitele pe venit și capital și sustine ca statul roman nu ar avea competența să impoziteze/să stabilească contribuții pentru aceste venituri.

În concluzie, societatea contestată considera ca inspectia fiscală a fost efectuată în mod vădit superficial, de vreme ce raportul de inspectie fiscala cuprinde numeroase împrejurări de fapt fără legătură cu realitatea. Astfel cum s-a arătat mai sus societatea nu are certificate A1 pentru angajați, nu a încheiat acte adiționale la contractele individuale de muncă, nu a menționat în fișa postului că salariații ar urma să lucreze numai în străinătate și nici împuternicitul, nu a comunicat așa ceva organului fiscal.

Pentru motivele prezentate societatea contestată solicita admiterea contestatției și anularea Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspectie fiscala .

Prin contestatia înregistrată la A.J.F.P.-Serviciul Fiscal Orasenesc , Societatea X contesta Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații fiscale accesorii și solicita anularea actelor administrative contestate din următoarele motive:

-în primul rând actele administrative fiscale contestate au fost emise de Serviciul Fiscal Orasenesc în condițiile în care Decizia de impunere a fost emisă de Administrația județeană a Finanțelor Publice.

-în al doilea rând , în mod nelegal s -a stabilit în sarcina societății atât penalități de întârziere cât și penalități de nedeclarare, or potrivit art.181 alin.(4) din Codul de procedura fiscala aplicarea penalității de nedeclarare înlătură calcularea penalităților de întârziere.

Totodată, în contestatia formulată societatea contestată arată ca soluționarea prezentei contestatții depinde în tot de soluționarea contestatției formulată împotriva Deciziei de impunere .

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina Societății X obligațiile fiscale , care se compun din:

- 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;



- 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 verificarilor efectuate s-a constatat ca societatea contestatara executa cu salariatii proprii prestari de servicii în domeniul constructiilor în baza contractelor incheiate cu beneficiarul intracomunitar din Germania.

Conform evidentei financiar contabile a societății rezulta ca, pe perioada 01.09.2015-31.01.2019, societatea a realizat venituri din exploatare (cont 704"Venituri din prestari servicii" și cont 7588"Alte venituri din exploatare")obtinute de la beneficiarul intracomunitar din Germania, urmare prestarilor de servicii în domeniul constructiilor realizate pe teritoriul acestui stat.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara acorda salariatilor proprii diurne externe in valoare de 87,5 euro/zi (35 euro x 2,5), in funcție de zilele calendaristice lucrate, suma prevăzută in regulamentul intern al societatii.

Conform statelor de plata întocmite de societate, salariații incadrati in funcții de muncitori necalificati, sudori, lăcătuși mecanici, care au prestat/presteaza munca in Germania, figurează incadrati la salariul de baza minim pe economie din Romania (intre 1.050 lei si 3.000 lei), pe toata perioada verificata, pentru care societatea a constituit, declarat si virat la bugetul general consolidat al statului, obligațiile de natura salariate declarate la organul fiscal teritorial, in declarațiile privind obligațiile de plata a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate (formular 112).

Din verificări efectuate , organele de inspectie au constatat ca, pe perioada verificata, societatea a acordat salariatilor care prestează servicii pe teritoriul Germaniei, diurna externa înregistrata in evidenta contabila in contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detasari, transferuri", avand la baza ordine de deplasare in care se menționează: „ diurna, cazare+masa, etc";pe perioada verificata Societatea X a întocmit foi colective de prezenta lunare (pontaje) pentru salariații societății.

În Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca în timpul controlului societatea nu a justificat cu documente faptul ca a acordat cu titlu de rambursare contravaloarea cheltuielilor generate cu transportul, cazarea si hrana salariatilor trimiși în strainatate , situație confirmata si în răspunsul dat de către reprezentantul societății la nota explicativa (anexa 4) și anume ca:" În perioada 01.09.2015-31.01.2019, nu am acordat salariul minim din statul membru Germania întrucât nu am știut. Nu dețin documente de cazare si masa si nici formularele A1. Urmeaza sa ne conformam după control".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca în speta sunt intrunite elementele prevăzute la art. 1 lit. b) si art. 4 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 344/2006, privind detașarea salariatilor în cadrul prestării de servicii transnaționale modificata prin OUG nr. 28/2015, respectiv prevederile art. 2 alin. 1, lit. c) si art. 3 lit. b) din Legea nr. 16/2017, privind detașarea salariatilor in cadrul prestării de servicii transnaționale, întrucât, Societatea X in fapt a detașat salariații proprii de pe teritoriul României (in numele si sub coordonarea X) pe teritoriul Germaniei, in cadrul prestării de servicii transnaționale; sumele achitate cu titlu de diurna externa nu pot fi

încadrate la regimul de deductibilitate al cheltuielilor cu diurna de delegare, deoarece angajații societății au prestat activitate în domeniul construcțiilor doar în afara teritoriului național, în numele Societății X în favoarea unor beneficiari intracomunitari din Germania.

Având în vedere cele prezentate mai sus, s-a constatat că, sumele de bani acordate angajaților cu titlu de diurna reprezintă de fapt avantaje de natură salariale. Suma acordată salariaților societății cu titlu de diurna externă, în perioada 01.09.2015-31.01.2019, este asimilată cu veniturile de natură salarială, pentru care societatea datorează bugetului general consolidat al statului impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente salariilor, pe perioada verificată.

Din analiza tuturor documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că societatea a desfășurat în mod exclusiv activități de construcții în Germania fără ca volumul de activitate să fie unul neglijabil, fiind vorba de lucrări de construcții pe teritoriul Germaniei. Activitățile de construcții au fost urmate de realizarea de venituri salariale compuse fără a se impozita întreaga masă impozabilă prin utilizarea artificului de acordare a unui salariu minim în România și plata unei diurne externe pentru munca din Germania. În realitate angajații au fost informați de la bun început despre faptul că vor lucra numai pe teritoriul Germaniei și vor primi salariul minim din România și diurne externe, care fac parte din salariu.

În timpul controlului nu s-au prezentat documente care să ateste transportul muncitorilor sau hrana acordată acestora iar ordinele de deplasare nu fost completate de fiecare angajat în parte. Despre cazare, din informațiile obținute a rezultat că angajații nu au fost cazați pe cheltuiala proprie, cazarea fiind asigurată de parteneri.

Organele de inspecție fiscală precizează că diurnele alocate angajaților detașați în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca indemnizație de detașare, întrucât acestea au fost variabile în funcție de zilele lucrate și de un criteriu ales care constituie o plată diferențiată pe angajat a diurnei. De remarcat este faptul că în conformitate cu prevederile legale diurna se acordă (în numerar și virament bancar) la nivelul stabilit potrivit prevederilor HG 518/1995, sumele fiind plătite în România. Deși sumele au fost acordate lucrătorilor cu titlu de diurna, în realitate aceste sume au fost acordate pentru activitatea desfășurată în Germania.

Din analiza plății veniturilor de natură salarială compuse din salariu minim și diurne, organele de inspecție fiscală au constatat că s-a diminuat baza de calcul a impozitelor și contribuțiilor datorate bugetului de stat prin excluderea din baza de calcul a fondului de salarii brut, a veniturilor de natură salarială acordate angajaților proprii sub forma de diurne pentru munca desfășurată în Germania în beneficiul său.

Din documentele prezentate în timpul controlului organele de inspecție fiscală au constatat că pentru personalul trimis la munca pe teritoriul Germaniei, societatea a calculat și plătit impozit pe venituri din salarii, contribuții de asigurări sociale și fonduri speciale doar pentru partea înscrisă în statul de plată întocmit în România (la nivelul salariului minim pe economie), iar diferențele până la nivelul salariului minim din Germania și peste acest nivel nu sunt incluse în baza de calcul pentru impozitul pe venit și contribuțiile de asigurări sociale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat legislația privind angajarea personalului și munca în străinătate, după cum urmează:

1) prin angajarea personalului cu agenți autorizați de ITM și Ministerul Muncii așa cum este prevăzut în Legea nr. 156/2000 privind protecția cetățenilor români care lucrează în străinătate;

2) neînscriserea în contractele de muncă întocmite în România a locului de activitate a angajatului în speta Germania;

3) nedeclararea unui sediu permanent după o perioadă mai mare de 6 luni în Germania și recunoașterea astfel a activității desfășurate în străinătate;

- Societatea nu a plătit în Germania sume în euro angajaților și nu s-a supus legislației statului german în materie de impozite și taxe.

Totodată societatea nu a declarat un punct de lucru respectiv un șantier de construcții asumându-și astfel un statut în ceea ce privește existența unui sediu permanent în Germania.

În timpul controlului s-a analizat și situația utilizării documentelor portabile A 1, puse la dispoziția organelor de control, ce atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială din România (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale). Documentul portabil A1 certifică faptul că titularul sau se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Germania, potrivit art. 19, alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

Având în vedere prevederile art. 8 din Directiva 96/71/CE, organele de inspecție menționează că societatea a avut posibilitatea de a alege un statut legislativ aplicabil și a ales aplicarea legislației românești din următoarele motive: a întocmit state de plată în România, a plătit salariile în România, a efectuat angajările și desfacerea contractelor de muncă în România, astfel că acesta trebuia să se supună legislației din România atât din punct de vedere al angajărilor și a plasării forței de muncă în străinătate cât și al veniturilor plătite salariaților în România.

Totodată, potrivit Directivei 96/71/CE, angajații Societății X ar fi trebuit remunerați cel puțin la nivelul salariului minim din Germania pentru care să fie constituite și achitate obligațiile de natură salariale, ori, diurna externă (plătită de SC X către angajați) să fie adăugată la salariul de bază al fiecărui salariat în parte. Societatea nu a prezentat în timpul controlului state de plată din care să rezulte că a acordat propriilor angajați detașați în Germania, salariul minim definit de legislația și practica statului german, respectiv parte de indemnizație acordată acestuia și pentru care societatea contestatoare a reținut și virat impozitul pe venituri din salarii și contribuții sociale.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au constatat că, sumele de bani acordate angajaților cu titlu de diurna reprezintă în fapt avantaje de natură salarială, conform prevederilor art. 7 alin. (2) din Legea 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, suma înregistrată în contul 625 „Cheltuieli de deplasare- detașare” acordată salariaților societății cu titlu de diurne externe, în perioada 01.09.2015-31.01.2019, este asimilată cu veniturile de natură salarială, pentru care societatea datorează bugetului general consolidat al statului, impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente salariilor, pe perioada verificată.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea fondului de salarii suplimentar (brut recalculat) aferent perioadei 01.09.2015-31.01.2019, stabilind suplimentar un venit brut impozabil prin reîntregirea sumei nete acordată cu titlu de diurna, cu valoarea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor individuale datorate de aceștia, utilizându-se procedeul sutei mărite, diurnele achitate salariaților fiind sume nete.

Pentru venitul brut recalculat impozitul pe veniturile din salarii stabilit, 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 este...din care

suma de .. (16%) aferenta perioadei 01.09.2015-31.12.2017 si respectiv suma de .. (10%) aferenta perioadei 01.01.2018-31.01.2019.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale datorate de angajator in valoare de .. asupra bazei impozabile in valoare de .. determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete in cuantum de ... platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania, pe aceasta 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.296<sup>2</sup> 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 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 retinute de la asiguratii asupra bazei impozabile in valoare de .. reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete in cuantum de ... platite de societate cu titlu de diurna acordata angajatilor care au desfasurat activitate in Germania.

Contributiile individuale de asigurari sociale retinute de la asiguratii 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.296<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum și art.136 lit.a) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.139 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale 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 Germania, pe aceasta perioada.

Contributiile de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator au fost stabilite 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 completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.296<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum și art.201 lit.a), art.202 lit.a), art.204 alin.(1) lit.a) si art.207 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale pentru somaj datorata 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 Germania, pe aceasta perioada .

Contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator a fost stabilita 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 completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.296<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum și art.184, art.185 alin.(1) , art.186, art.188 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asigurati 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 Germania, pe aceasta perioada .

Contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator a fost stabilita 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.296<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare precum și art.184, art.185 alin.(1), art.188 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale 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 Germania, pe aceasta perioada.

Contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale a fost stabilita 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.296<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare precum și art.210 si art.212 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si 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 Germania 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 modificarile și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si 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 modificarile si completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.01.2019, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata 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 Germania 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 modificarile și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si 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) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii pentru concedii si 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 si 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 modificarile și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare precum și art.192 lit.a), art.193 alin.(1) lit.a) art.194, art.195 lit.a) si art.199 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-31.01.2019, 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 modificarile si completările ulterioare.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere s-au stabilit in sarcina societatii contestatare obligatii fiscale accesorii , care se compun din:

- 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;
- dobanzi aferente impozitului pe venituri din salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din salarii;

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 asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare s-au stabilit in sarcina societatii contestatare obligatii fiscale accesorii reprezentand 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 25.02.2016-17.04.2019 asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere.

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

Perioada verificata:01.07.2015-31.01.2019;

1.Referitor la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe veniturile din salarii si contributiile 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 contestatara datoreaza bugetului de stat debitele stabilite cu titlu de impozit pe venituri din salarii si contributiile 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 01.09.2015 -31.01.2019, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile, în contul 704"Venituri din servicii prestate" și contul 758"Alte venituri din exploatare" venituri obtinute exclusiv de la beneficiarul intracomunitar din Germania.

Din documentele prezentate de societate în timpul controlului s-a constatat ca, în baza contractelor incheiate cu beneficiarul intracomunitar , aceasta executa cu salariatii proprii prestari de servicii în domeniul constructiilor pentru acest beneficiar intracomunitar.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara acorda salariatiilor proprii diurne externe in valoare de 87,5 euro/zi (35 euro x 2,5), in functie de zilele calendaristice lucrate, suma prevăzută si in regulamentul intern al societatii.

Conform statelor de plata întocmite de societate, salariații încadrați în funcții de muncitori necalificați, sudori, lăcătuși mecanici, care au prestat/prestează munca în Germania, figurează încadrați la salariul de baza minim pe economie din România (între 1.050 lei și 3.000 lei), în toată perioada verificată, pentru care societatea a constituit, declarat și virat la bugetul general consolidat al statului, obligațiile de natura salariale declarate la organul fiscal teritorial, în declarațiile privind obligațiile de plata a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (formular 112).

Din verificări efectuate, organele de inspecție au constatat că, în perioada 01.09.2015-31.01.2019, societatea a acordat salariaților care prestează servicii pe teritoriul Germaniei, diurne externe înregistrate în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferuri", având la baza ordine de deplasare în care se menționează: „diurna, cazare+masă, etc”; pe perioada verificată Societatea X a întocmit foi colective de prezenta lunară (pontaje) pentru salariații societății.

Astfel, s-a constatat că, în fapt, Societatea X a detașat salariații proprii de pe teritoriul României (în numele și sub coordonarea X) pe teritoriul Germaniei, în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Totodată organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat legislația privind angajarea personalului și munca în străinătate, și anume: înscrierea în contractele de munca întocmite în România a locului de activitate al angajatului- Germania; nu a plătit în Germania sume în euro angajaților și nu s-a supus legislației statului german în materie de impozite și taxe; nu a declarat un punct de lucru respectiv un șantier de construcții asumându-și astfel un statut în ceea ce privește existența unui sediu permanent în Germania; nu a pus la dispoziția organelor de control documentele portabile A1 pentru angajații detașați să lucreze în Germania.

Organele de inspecție fiscală, făcând referire la prevederile Directivei 71/1996, a Parlamentului European și Consiliului Uniunii Europene, privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transpusă prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările ulterioare respectiv Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale care prevăd obligația angajatorului de a plăti salariaților detașați pe teritoriul unui stat membru salariul minim din statul membru unde angajații desfășoară activitate precum și faptul că orice sumă plătită salariaților pe durata detașării trebuie considerată ca parte a salariului minim, au constatat că Societatea X avea obligația să asigure angajaților săi care au desfășurat activitate în Germania plata salariului minim din acest stat precum și faptul că sumele acordate cu titlu de diurna trebuie considerate parte a salariului minim de care aceștia trebuiau să beneficieze.

Având în vedere prevederile legale menționate precum și constatările efectuate, organele de inspecție fiscală au considerat suma plătită cu titlu de diurna angajaților pentru activitatea desfășurată în Germania ca reprezentând venituri de natură salarială pentru care angajatorul avea obligația plății impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale aferente.

Organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea fondului de salarii suplimentar, pe perioada 01.09.2015-31.01.2019 stabilind suplimentar un venit brut impozabil, prin reîntregirea sumei nete cu valoarea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor individuale datorate, utilizând procedeul sutei mărite, diurnele achitate salariaților fiind sume nete.

Asupra fondului de salarii determinat suplimentar, pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit, în sarcina Societății X obligații fiscale



suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale de natura salarială în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.09.2015-31.12.2015, respectiv Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

În contestația formulată societatea contestată susține ca argumentele organelor de inspecție fiscală prezentate în actul administrativ fiscal contestat sunt lipsite de suport factual și legal iar Decizia de impunere contestată se impune a fi anulată pe motiv că prevederile legale invocate în cuprinsul actului administrativ fiscal nu-i sunt aplicabile.

Societatea contestată arată că salariații săi au avut perioade în care au fost în România și li s-a acordat salariul prevăzut în contractele individuale de muncă. Contractele individuale de muncă pe care le-a încheiat cu aceștia au avut ca obiect principal prestarea de muncă pe teritoriul României și doar ca obiectiv subsidiar prestarea de muncă în străinătate. În momentul în care se încheiau contracte cu beneficiari de servicii din străinătate, salariații plecau la muncă în străinătate, pe perioadele necesare pentru executarea lucrării respective, după care se întorceau în România iar acest lucru înseamnă că lucrările efectuate în străinătate au avut caracter temporar.

Totodată, societatea contestată susține că detașarea transnațională, definită în Directiva nr.96/71/CE menționată și în Legea nr. 344/2006, apoi în Legea nr. 16/2017, diferă de detașarea internă, definită la art. 45 - 47 din Codul muncii. Indemnizația de delegare și detașare (numită în limbaj uzual „diurnă”), este obligatorie potrivit dispozițiilor Codului muncii; Conform HG nr. 519/1995, există plafoane maxime pentru deplasările în străinătate: 35 de euro/zi pentru instituțiile publice sau 87,5 euro/zi pentru agenții economici privați; în baza de impozitare a contribuțiilor sociale și a impozitului pe veniturile din salarii nu sunt incluse indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de salariați pe perioada delegării, detașării conform 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, iar orice sumă achitată peste plafonul maxim reprezintă salariu, conform art. 55 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal și se impozitează ca atare.

Societatea contestată susține că chiar dacă s-a avut în vedere și indemnizația de detașare pentru calculul veniturilor minime din străinătate ale salariaților detașați, aceasta nu înseamnă că indemnizația reprezintă venit asimilat salariilor și că asupra ei se pot calcula impozit și contribuții sociale; invocă în susținere dispozițiile art.9 din Legea nr.344/2004; art.2 alin.(1) lit.h) din Legea nr.16/2017; art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr.571/2015; art.76 alin.(4) lit.h) din Legea nr.227/2015 și susține că indemnizația de detașare este parte a „salariului minim” din străinătate dar nu este considerată asimilată salariilor potrivit Codului Fiscal iar regulile de impunere nu se aplică pentru partea din indemnizație ce nu depășește 2,5 ori nivelul prevăzut de lege; susține că, prin întreaga jurisprudență a Curții de Justiție a Uniunii Europene, dată în aplicarea Directivei 96/71/CE, se lămurește noțiunea de salariu minim și anume:

-se includ în salariul minim diurna, indemnizația pentru deplasarea zilnică în cazul în care aceasta durează mai mult de o oră și prima de concediu, toate fiind considerate alocații specifice detașării (Hotărârea dată în C-396/13);

-nu se includ în salariul minim contravaloarea tichetelor de masă, cheltuielile de cazare ( C-396/13) și majorările sau sporurile salariale ( C-341/02).

În ceea ce privește noțiunea de „salariu minim” sustine ca, este o noțiune autonomă, în sensul dreptului european, așa cum a fost definită de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, și nu se confundă cu noțiunea de salariu din contractul individual de muncă încheiat în România, supus impozitelor și contribuțiilor prevăzute de lege.

Potrivit Legii nr. 16/2017, detașarea salarială presupune plata de către întreprindere a următoarelor sume: salariul înscris în contractul individual de muncă; acoperirea cheltuielilor de transport, cazare, masă; plata unei „alocații specifice detașării.

Societatea contestată susține că a respectat prevederile legale și a acordat angajaților pe perioadele în care lucrează în străinătate, venituri la nivelul celor obținute de salariați similari de pe teritoriul respectiv. De asemenea, a respectat prevederile Codului muncii și Codului fiscal și a acordat lucrătorilor detașați într-un alt stat membru al UE, indemnizații de detașare în cuantumul prevăzut de lege iar organul de inspecție fiscală a ignorat aceste dispoziții și pretinde că orice venituri plătite cu titlul de indemnizații de detașare reprezintă, în realitate, venituri salariale, pentru care există obligația plății impozitului pe venit, respectiv a contribuțiilor sociale obligatorii.

În drept, în legislația internă noțiunile de delegare, detașare sunt reglementate de Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume art. 44 și 46, potrivit cărora:

-art.43

*"Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă.*

-art.44

*(1) 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. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.*

*(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.*

-art.45

*"Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.*

-art.46

*(1) Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an.*

*(2) În mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni.*

*(3) Salariatul poate refuza detașarea dispusă de angajatorul sau numai în mod excepțional și 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.”*

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.

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 aceeasi 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 aceeași natura, altele decat cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, primite de salariatii, 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 diurna prin hotarare a Guvernului pentru personalul roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

In speta, este vorba de detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, regulile fiind 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.

Astfel 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.

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 alin.(4) alin.(2) din același 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;

b) detașarea unui salariat de pe teritoriul României la o unitate sau la o întreprindere care aparține grupului de întreprinderi, situată 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;

c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau 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 agentul de muncă temporară.”

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 lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitat pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevzute 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;

b) detașarea unui salariat de pe teritoriul României la o unitate sau la o întreprindere care aparține grupului de întreprinderi, situată 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;

c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, ori pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.”

Din prevederile legale mai sus enunțate, aplicabile pe perioada verificată, se reține că legiuitorul definește salariatul detasat de pe teritoriul României 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 Confederaiei Elvetiene, 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.

Se reține astfel ca în mod eronat organele de inspectie fiscala au reținut ca în speta ar fi aplicabile prevederile Legii nr.156/2000, republicata, privind protecția cetățenilor români care lucrează în străinătate, care potrivit art.2 reglementează condițiile de funcționare, precum și procedura de înregistrare a persoanelor juridice care își desfășoară activitatea pe teritoriul României ca agenți de plasare a forței de muncă în străinătate în condițiile în care potrivit prevederilor legale mai sus enuntate detasarea salariatul de pe teritoriul Romaniei pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederaiei Elvetiene, poate fi realizata și de către angajatorul salariatului, 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.

Potrivit art.3 alin.(1) , primul paragraf, lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, se instituie, in sarcina intreprinderilor infiintate intr-un stat membru care in cadrul prestarii de servicii transnationale detaseaza lucratori pe teritoriul unui stat membru, obligatia de a plati angajatilor detasati in acel stat membru , in speta, Germania, un salariu minim orar stabilit in aceste tari; la art.3 alin.(7) din aceasta Directiva se prevede ca alocațiile specifice detasarii sunt considerate parte integranta 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;

Se retine ca, in speta este vorba de detasarea lucrarorilor in cadrul unor prestari de servicii in conformitate cu prevederile Directivei 96/71/CE privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii a Parlamentului European si Consiliului Uniunii Europene transpusa prin Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, cu modificarile ulterioare respectiv Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale.

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.

Potrivit Directivei 96/71/CE, statul membru pe teritoriul caruia este detasat lucratorul este cel care trebuie sa se asigure ca intreprinderile care detaseaza lucratori pe teritoriul lor, respecta un set de conditii de munca si de incadrare in munca stabilit la art.3 al Directivei.

La art.6 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale respectiv art.8 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, se precizeaza:

*“Salariatii detasati de pe teritoriul României în cadrul prestarii de servicii transnationale beneficiaza, indiferent de legea aplicabila raportului de munca, de conditiile de munca stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin conventii colective sau sentinte arbitrale de generala aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederatia Elveiana, pe teritoriul caruia/careia sunt prestate serviciile, cu privire la:*

*a) durata maxima a timpului de munca si durata minima a repausului periodic;*

*b) durata minima a concediilor anuale platite;*

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

*d) conditiile de punere la dispozitie a salariatilor de catre agentii de munca temporar;*

*e) sanatatea si securitatea în munca;*

*f) masurile de protectie aplicabile conditiilor de munca pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au nascut recent, precum si pentru copii si tineri;*

*g)egalitatea de tratament dintre barbati si femei, precum si alte dispozitii în materie de nediscriminare.”*

La art.2 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale se precizeaza:

*“f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederaiei Elveiene, pentru salariatul detasat de pe teritoriul României este cel definit de legislatia si/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederaiei Elveiene, pe teritoriul caruia/careia este detasat salariatul;*

*g) cheltuieli generate de detasare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea si masa, efectuate în scopul detarii;*

*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 salariatului de mediul său obișnuit;”*

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 desfășoara 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.

Argumentul societatii contestatare potrivit caruia societatea a achitat diurna salariatilor trimisi la munca in strainatate in conformitate cu dispozitiile art.44, art.45 din Codul muncii nu poate fi retinut in solutionarea contestatiei in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta in mod clar ca in speta este vorba de detasarea lucratorilor pe teritoriul unui stat membru pentru a executa lucrari cu caracter temporar în cadrul unui contract încheiat între societatea contestatara si Societatea din Germania, pentru care legiuitorul a prevazut conditii diferite prin Directiva 96/71/CE privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii a Parlamentului European si Consiliului Uniunii Europene transpusa prin Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, cu modificarile ulterioare respectiv Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, fata de Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.

Potrivit dispozitiilor art.3 lit.e) si art.9 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, cu modificarile ulterioare respectiv art.2 lit.h) si art.11 Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, in considerarea calitatii de detasati , salariatii beneficiaza de indemnizatie specifica destinata sa acopere inconvenientele cauzate de detasare.

Indemnizatia de detasare definita de Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, cu modificarile ulterioare respectiv Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale nu include si cheltuielile cu cazarea, masa si transportul acestea intrand in categoria cheltuielilor generate de detasare.

Potrivit Codului muncii salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de cazare, precum si o indemnizatie de delegare in conditiile prevazute de lege.

H.G. nr.518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, defineste indemnizatia cuvenita personalului trimis in strainatate ca fiind suma in valuta



acordata în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor marunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea.

În raport cu domeniul de reglementare, respectiv regimul detașării, prevederile Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările ulterioare respectiv Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale sunt speciale în raport de prevederile H.G. nr.518/1995 și în consecință în temeiul principiului “specialia generalibus derogant” prevederile legilor speciale se vor aplica cu prioritate, motiv pentru care sumele acordate salariaților cu titlu de diurnă nu vor fi destinate să acopere cheltuieli cu masă, transportul salariaților în interiorul localității.

În Sentința civilă nr.813/CA/2018 emisă de Tribunal, într-o cauză similară, se stipulează:

„Reglementările Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale au transpus în legislația națională Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor din cadrul prestării de servicii.

Potrivit Directivei 96/71/1996, salariatul care desfășoară servicii transnaționale pe teritoriul unui stat membru UE este definit ca lucrător detașat pe teritoriul altui stat nefacându-se mențiunea că acesta poate fi delegat pentru astfel de activități. Potrivit normelor europene, detașarea are o semnificație diferită de cea dată de art.45 din Legea nr.53/2003-Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând potrivit Regulamentului (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2014 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, 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.”

Prin urmare, argumentul societății contestată va fi respins ca neîntemeiat.

În materie de securitate socială, începând cu data de 1 mai 2010, în relațiile României cu celelalte state membre ale Uniunii Europene au devenit aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr.987/2009.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiază personalul detașat din punct de vedere al contribuțiilor sociale obligatorii la art.11 alin.(3) din Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, se prevede că persoana care desfășoară o activitate salariale sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de bază în materie de determinare a legislației aplicabile conform principiului *lex loci laboris* (legea de la locul îndeplinirii activității).

De la această regulă, Regulamentul stabilește prin art.12, regula specială potrivit căreia:

*“O persoană care desfășoară o activitate salariale într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția că durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimis să înlocuiască o altă persoană. “*

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

*“Persoana care exercita o activitate salariale 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.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei, se retine ca, pe perioada 01.09.2015-31.01.2019, societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile venituri din exploatare (cont 704”Venituri din prestari servicii” și cont 7588”Alte venituri din exploatare”)obtinute de la beneficiarul intracomunitar din Germania, urmare prestarilor de servicii în domeniul constructiilor realizate pe teritoriul acestui stat, conform contractelor incheiate cu acesta. Societatea X a efectuat prestarea de servicii către beneficiarul intracomunitar din Germania cu salariatii proprii.

Din statele de plata întocmite de societate, prezentate în timpul controlului si existente în copie la dosarul cauzei rezulta ca salariații incadrati in funcții de muncitori necalificati, sudori, lăcătuși mecanici, care au prestat/presteaza munca in Germania, figurează incadrati la salariul de baza minim pe economie din Romania (intre 1.050 lei si 3.000 lei), pe toata perioada verificata, pentru care societatea contestatara a constituit, declarat si virat bugetului general consolidat al statului, obligațiile de natura salariale conform declarațiilor privind obligațiile de plata a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate (formular 112), depuse la organul fiscal teritorial.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca societatea contestatara acorda salariatiilor proprii diurne externe in valoare de 87,5 euro/zi (35 euro x 2,5), in funcție de zilele calendaristice lucrate, suma prevăzută in regulamentul intern al societatii. S-a constatat ca, in perioada 01.09.2015-31.01.2019, societatea a acordat salariatiilor care prestează servicii pe teritoriul Germaniei, diurne externe, înregistrate in evidenta contabila in contul 625 ”Cheltuieli cu deplasări, detasari, transferuri”, avand la baza ordine de deplasare in care se menționează: „ diurna, cazare+masa, etc”;Se reține ca plata indemnizatiei de detasare transnationala s-a efectuat în Romania, prin virament bancar ,după cum sustine și societatea contestatara în contestatia formulata.

In timpul controlului nu s-au prezentat documente care sa ateste transportul muncitorilor sau hrana acordata acestora iar ordinele de deplasare nu fost completate de fiecare angajat in parte.Despre cazare, din informațiile obținute a rezultat ca angajații nu au fost cazați pe cheltuiala proprie, cazarea fiind asigurata de parteneri.

Se reține ca, pe perioada verificata, Societatea X a întocmit foi colective de prezenta lunare (pontaje) pentru salariații proprii.

Totodata, se reține ca, în contractele de munca întocmite în România între angajator și angajat nu este specificat locul de activitate al angajatului, respectiv nu s-a menționat ca locul de activitate va fi Germania, în condițiile în care după cum s-a arătat și mai sus, veniturile din prestări servicii înregistrate în evidențele contabile ale societății pe perioada verificată provin exclusiv de la beneficiarul din Germania, conform contractelor încheiate cu acesta.

În actul administrativ fiscal contestat se specifică faptul că, societatea contestată nu are declarat un sediu permanent în Germania (un punct de lucru), după o perioadă mai mare de 6 luni și recunoașterea astfel a activității desfășurate în străinătate. Societatea nu a plătit sume în euro angajaților în Germania și nu s-a supus legislației statului german în materie de impozite și taxe.

În condițiile în care s-a constatat că, Societatea X, a detașat salariații proprii de pe teritoriul României (în numele și sub coordonarea X) pe teritoriul Germaniei, în cadrul prestării de servicii transnaționale, potrivit prevederilor Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale modificată prin OUG nr. 28/2015, respectiv Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, se reține că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP au solicitat reprezentantului legal al societății informații suplimentare prin Nota explicativă; prin răspunsul dat la întrebările organelor de inspecție fiscală referitor la salariul acordat lucrătorilor detașați transnațional, documentul portabil A1, reprezentantul legal al societății precizează ca:

” În perioada 01.09.2015-31.01.2019, nu am acordat salariul minim din statul membru Germania întrucât nu am știut. Nu dețin documente de cazare și masă și nici formularele A1. Urmează să ne conformăm după control”.

În contestația formulată societatea contestată susține de asemenea că, nu deține formulare A1 „Certificat privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului” emise de Casa Națională de Pensii Publice

Potrivit Regulamentului CE nr. 883/2004 pentru coordonarea sistemelor de securitate socială, lipsa documentului portabil A1 nu este de natură să împiedice desfășurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru.

Potrivit art. 19, alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, documentul portabil A1 atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială din România (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) și certifică faptul că titularul se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Germania.

După cum arată și societatea contestată în contestația formulată și a reținut și organele de inspecție fiscală în actul administrativ fiscal contestat, potrivit prevederilor art. 8 din Directiva 96/71/CE, societatea a avut posibilitatea de a alege un statut legislativ aplicabil și a ales aplicarea legislației românești întocmind state de plată în România, plătind salariile în România, efectuând angajările și desfacerea contractelor de muncă în România.

Astfel, aceasta trebuia să se supună și legislației din România și din punct de vedere al veniturilor plătite salariaților în România.

Potrivit Directivei 96/71/CE precum și prevederilor Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, angajații Societății X detașați transnațional ar fi trebuit remunerați cel puțin la nivelul salariului minim din Germania pentru care să fie constituite, declarate și achitate obligațiile de

natura salariale, însă în speta , salariatilor detasati transnational li s-a achitat salariul minim din Romania pentru care s-a calculat, reținut, declarat și virat obligații de natura salariale și s-a achitat diurna externa care a fost înregistrată în contul „Cheltuieli cu deplasări, detasari, transferuri”.

Argumentul societății contestat are potrivit caruia salariații sai au avut perioade în care au fost în România și li s-a acordat salariul prevăzut în contractele individuale de muncă iar munca în străinătate a avut caracter temporar nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care în evidențele contabile nu au fost înregistrate venituri din prestări servicii obținute din România chiar dacă în contractele individuale de muncă încheiate între angajator și angajat se specifică faptul că se va presta munca pe teritoriul României și doar ca obiectiv subsidiar prestarea de muncă în străinătate.

Din analiza tuturor documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că societatea a desfășurat în mod exclusiv activități de construcții în Germania fără ca volumul de activitate să fie unul neglijabil, fiind vorba de lucrări de construcții pe teritoriul Germaniei. Pentru munca prestată în statul comunitar angajații societății au primit venituri salariale compuse din salariul minim în România și plata unei diurne externe în cuantum de 87,5 euro/zi în funcție de zilele lucrate conform foii colective de prezență (pontaj).

Conform prevederilor legale mai sus enunțate, Societatea X avea obligația să asigure angajaților sai care au fost detașați să presteze munca în Germania, plata salariului minim din Germania, conform principiului "lex loci laboris" (legea de la locul îndeplinirii activității), aspect de care societatea contestată nu a ținut cont, în răspunsul dat reprezentantului legal al societății specificând în mod clar că nu a acordat propriilor salariați salariul minim din Germania pentru că nu a știut.

Potrivit principiului de drept "nemo censetur legem ignorare" (nimeni nu poate fi considerat că nu cunoaște legea) se prezuma că toată lumea cunoaște legea și nimeni nu poate fi aparat de răspundere invocând necunoașterea prevederilor ei; eroarea de drept nu exonerează de răspundere.

În țara noastră, cunoașterea și respectarea legilor este o îndatorire primordială a tuturor cetățenilor, înscrisă în Constituție.

La art.1 din Constituție se prevede:

*"(5) În România, respectarea Constituției, a supremației sale și a legilor este obligatorie."*

Mentionăm că legile și actele normative sunt aduse la cunoștința cetățenilor prin publicarea lor în Monitorul Oficial al României și prin alte mijloace de comunicare.

Totodată, potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține că, alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim în măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare și masă iar în speta nu s-a făcut dovada că indemnizațiile de detașare ar fi fost varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare și masă.

După cum s-a arătat și mai sus cazarea angajaților a fost asigurată de partenerul contractual iar documente care să ateste transportul muncitorilor sau hrana acordată acestora nu au fost prezentate; mai mult reprezentantul legal al societății în răspunsul formulat la nota explicativă a organelor de inspecție fiscală precizează că nu deține documente de cazare și masă.

La dosarul contestatiei societatea contestatara ataseaza doar ordine de deplasare intocmite pentru trei dintre salariatii săi (pentru fiecare salariat în parte ) și sustine ca aceștia au desfasurat activitate și în alte tari(Franta, Polonia).

Din ordinele de deplasare atasate la dosarul contestatiei rezulta ca angajații Societății X au efectuat servicii pentru beneficiarul din Germania și în alte state intracomunitare(Franta; Polonia) însă nu au relevanta în speta în condițiile în care aceasta nu face dovada ca a achitat propriilor angajați detasati transnational , salariul minim din statul unde a desfasurat activitate și ca a reținut , virat și declarat bugetului de stat impozitul pe veniturile din salarii și contributiile sociale obligatorii la nivelul salariului minim din respectivul stat intracomunitar.

La contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte salariul minim definit de legislatia si practica nationala a statului german, care ar fi trebuit sa-l acorde salariatilor detasati Germania, asa cum prevede legislatia europeana si ca ar fi acordat salariatilor sai detasati in Germania salariul minim definit de legislatia si practica statului german.

De asemenea, societatea contestatara nu a anexat documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala;documentele atasate contestatiei au fost analizate de organele de inspectie fiscala in timpul controlului.

In conformitate cu prevederile 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."*

După cum s-a arătat și mai sus , sumele de bani în cuantum de 87,5 euro/zi, plătite cu titlu de diurna externa,conform HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, au fost acordate salariaților detașați în Germania conform foii colective de prezenta(pontaj), reprezentând contraprestatie pentru activitatea desfasurata în cadrul firmei.

Din considerentele prezentate și din textele legale prezentate, rezultă că sumele acordate de societatea contestatara salariaților detașați sunt venituri de natură salarială reprezentând parte a salariul minim pe care aceștia aveau dreptul să îl primească pentru munca prestată în Germania ; lipsa documentului portabil A1 nu este de natura sa impiedice desfasurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru; documentul portabil A1 atesta calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială iar în speta societatea a ales aplicarea legislației românești întocmind state de plata in Romania, plătind salariile in Romania,efectuand angajările si desfacerea contractelor de munca în Romania, astfel ca acesta avea obligatia să se supuna legislatiei din Romania și din punct de vedere al impozitarii veniturilor plătite salariatilor pentru munca prestata în Germania, acordand acestora salariul minim din Germania respectiv de la locul indeplinirii activitatii.

Având în vedere ca pentru cea mai importanta parte a sumei primita de angajati ca urmare a muncii prestate in Germania, in statul de rezidenta Romania, societatea nu a retinut impozitele si contributiile obligatorii, prevalandu-se in mod formal de diurna, s-a prejudiciat atat bugetul de stat prin neachitarea impozitului pe venitul din salarii si contributiilor sociale obligatorii cat si angajatii prin faptul ca s-au retin contributiile la un nivel minim - situatie care genereaza un nivel minim al pensiei, ori directivele UE chiar asta urmaresc, evitarea dezavantajarii angajatilor prin

asigurarea unui nivel al protecției sociale corespunzător nivelului de contribuții sociale aferent țării în care își desfășoară activitatea.

Pe perioada 01.09.2015-31.12.2015, 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 natura 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.”*

iar pct.106 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

Totodată, 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 în aplicarea art.55 din Cod, se prevăd următoarele

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

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

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

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

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

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

68. *Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei 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 câștiguri în bani si în natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor;[...]"*

Pe perioada 01.01.2016-31.01.2019 , 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 câstiguri în bani si în natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor;"*

*Iar la pct.14 din acelasi 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 intr-o luna de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea sau forma sub care sunt acordate.



Argumentul societății contestate potrivit căruia chiar dacă s-a avut în vedere și indemnizația de detașare pentru calculul veniturilor minime din străinătate ale salariaților detașați, aceasta nu înseamnă că indemnizația reprezintă venit asimilat salariilor și că asupra ei se pot calcula impozit și contribuții sociale nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile legale mai sus enunțate potrivit cărora sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care se acordă; veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, act de detașare, sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă precum și indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură.

În speță, după cum s-a arătat și mai sus detașarea lucrătorilor pe teritoriul statului german s-a efectuat în vederea executării unor lucrări cu caracter temporar în cadrul unor contracte încheiate între societatea contestată și clientul din Germania pentru care s-au emis facturi și societatea contestată a înregistrat în evidențele contabile venituri din prestări servicii; din documentele prezentate în timpul controlului s-a constatat că Societatea X nu a înregistrat în evidențele contabile venituri din prestări servicii din România, rezultând astfel că, angajații societății au desfășurat activitate doar în Germania, pentru beneficiarul din Germania.

În condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că, cazarea a fost asigurată de partenerul intracomunitar și nu s-au prezentat documente referitoare la transportul și masa lucrătorilor se reține în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat suma acordată cu titlu de diurnă ca reprezentând parte a salariului angajatului pentru munca efectuată în statul membru mai ales că diurna de 87,5 euro/zi a fost acordată în baza foilor colective de prezenta.

Argumentul societății contestate potrivit căruia „salariul minim” ca noțiune de drept european a fost respectat în perioadele în care salariații au fost detașați, prin însumarea salariului mediu acordat pe lună cu indemnizațiile de detașare transnațională de 87,5 euro/zi, se constată că s-a respectat pe deplin și chiar depășit veniturile unui salariat german similar, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care aceasta nu a făcut dovada cu documente (state de plată) că a achitat angajaților proprii salariul minim din Germania, că a calculat, reținut, declarat și virat impozit pe veniturile din salarii și contribuții de natură salarială aferente, prejudiciind astfel bugetul de stat prin neachitarea obligațiilor fiscale și de asemenea angajații prin faptul că s-au reținut contribuții la un nivel minim (salariul minim din România) situație care generează un nivel minim al pensiei.

După cum s-a arătat și mai sus, directivele UE chiar asta urmăresc, evitarea dezavantajării angajaților prin asigurarea unui nivel al protecției sociale corespunzător nivelului de contribuții sociale aferent țării în care își desfășoară activitatea.

În contestația formulată societatea contestată face referire la Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-396/13 Sahkoalojen ammattiliitto ry Finlanda împotriva Elektrobudowa Spolka Akcyjna Polonia, pct.48-50, unde Curtea reține că diurna care nu este vărsată lucrătorilor cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare ci este destinată să asigure protecția socială a

lucrătorilor în cauza, compensând inconvenientele cauzate de detasare (indepartarea persoanelor interesate de mediul lor obisnuit) reprezintă parte a salariului minim.

În 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. Într-adevăr, aspectele considerate ca fiind de o importanță deosebită pentru garantarea unui nivel minim de protecție pentru lucrătorii detașați sunt formulate în mod clar la art.3 alineatul (1) din Directiva 96/71. Respectivul aspecte, care pot fi descrise ca nucleul de norme imperative de protecție minimă, includ orele de lucru, concediul anual și salariul minim. În ceea ce privește acest nucleu, directiva se bazează pe ideea că legislația statului membru gazdă trebuie aplicată lucrătorilor detașați. Întreprinderile care își detașează angajații trebuie, în consecință, 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 naționale de punere în aplicare a acestei dispoziții - constituie expresia unei astfel de norme în ceea ce privește aspectele reglementate de această dispoziție. 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 menționate în această dispoziție (inclusiv salariul minim). Prin urmare, această dispoziție stabilește, după cum a remarcat deja Curtea, „nivelul de protecție care trebuie garantat” de statul membru gazdă. În 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.[...].

76. În 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). În 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. În plus, diferite indemnizații și prime sunt de obicei incluse în salariul minim aplicabil.[...]

102. În primul rând, o zi 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 imediată

**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 evidentieze 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 considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Satakunnan käräjaoikeus după cum urmează:[...]

2) In lumina articolului 56 TFUE, articolul 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 96/71 trebuie interpretat în sensul că noțiunea 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 gazdă, cu condiția ca acest calcul și acesta încadrare să fie efectuată 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 lucratorilor detasati, cu conditia ca acesta cerinta să fie îndeplinită, aspect a carei verificare este de competența instanței naționale;

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

-o alocatie care ia forma unor tichete de masa oferite lucratorilor respectivi nu trebuie considerată parte a salariului minim al acestora și

-prima de concediu care trebuie acordata lucratorilor detasati pentru durata minima a concediilor anuale plătite corespunde salariului minim la care aceștia au dreptul în perioada de referinta.”

Astfel se reține ca diurna acordata salariatilor detasati trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusa includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucratorilor locali cu ocazia unor detasari a acestora în interiorul statului membru în cauza.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel prin Hotărârea nr. 188/05.10.2015, unde se 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 evidențele 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 sililară, 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. 296<sup>5</sup> 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 recurenței, 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 intime.

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."

Directia generala 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.296<sup>4</sup> și 296<sup>5</sup> din Codul fiscal."

În acest sens este și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, la care face referire și societatea contestată în contestația formulată, 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 contraprestatie 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 rezulta 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 aceluiași 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, argumentul societății contestată potrivit căruia indemnizația de detașare este parte a „salariului minim” din străinătate dar nu este considerată asimilată salariilor potrivit Codului Fiscal iar regulile de impunere nu se aplică pentru partea din indemnizație ce nu depășește 2,5 ori nivelul prevăzut de lege, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care nu s-a făcut dovada plății salariului minim din Germania, pentru salariații detașați să lucreze în acest stat.

Referitor la argumentul societății contestată potrivit căruia în măsura în care salariații ar fi desfășurat exclusiv munca în Germania, statul român nu ar avea competența să impoziteze, să stabilească contribuții sociale deloc pentru veniturile obținute de aceștia, menționăm:

După cum s-a arătat și mai sus, potrivit prevederilor art.8 din Directiva 96/71/CE, societatea a avut posibilitatea de a alege un statut legislativ aplicabil și a ales aplicarea legislației românești întocmind state de plată în România, plătiind salariile în România, efectuând angajările și desfășurarea contractelor de muncă în România, așa cum se susține și în contestația formulată la pct.F2, astfel că acest argument este lipsit de sens.

Obligațiile fiscale în speta au fost stabilite conform Codului fiscal, unde este reglementat, din punct de vedere fiscal tratamentul sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare, în țară și în străinătate, a personalului angajat cu contract de muncă.

Cu privire la competența organelor fiscale române de a efectua inspecție fiscală și de a stabili obligații fiscale, art.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

*„(1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.”*

iar la art.4 din același act normativ se prevede:

*“1) Creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului/plătitorului sunt cele prevăzute de lege.*

*(2) Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.”*

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.6, art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

- art.6

*“(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”*

-art.7

*„ (3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

La art.113 din acelaşi act normativ se prevede:

*„(1) Inspekţia fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor în legătură cu stabilirea obligaţiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare şi a situaţiilor de fapt aferente, stabilirea diferenţelor de obligaţii fiscale principale.”*

Prin urmare, se retine ca organele fiscale au competenta materiala in administrarea creantelor fiscale datorate bugetului consolidat al statului astfel ca argumentul societatii contestatare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

Avand in vedere ca sumele platite angajatilor detasati in Germania, nu reprezinta rambursari ale unor cheltuieli de transport, cazare, masa justificate cu documente in conditiile Directivei 96/71/CE, aceste sume reprezentand de fapt contravaloare muncii salariatilor pentru activitatea desfasurata in Germania conform Contractelor incheiate de Societatea X cu beneficiarul din Germania, in mod legal a fost considerata suma platita salariatilor detasati din Germania ca reprezentand venituri de natura salariale in conformitate cu prevederile art.55 respectiv art.76 din Codul fiscal pentru care angajatorul avea obligatia de a calcula, retine si vira bugetului de stat obligatii fiscale de natura salariale.

De asemenea, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea fondului de salariu suplimentar pe perioada septembrie 2015-ianuarie 2019 prin reintregirea sumei nete platita salariatilor detasati din Germania cu valoarea contributiilor sociale si impozitului pe veniturile din salariu datorate de acestia.

Se retine ca la stabilirea fondului de salariu suplimentar organele de inspectie fiscala au utilizat formula: Venit brut (VB) + Venit net (VN) / 0,7014 rezultata din urmatoarea relatie:

$$VN = VB - 16,5\% \times VB - [(9VB - 16,5\% \times VB) \times 16\%]$$
 unde  $16,5\% \times VB$  reprezinta contributiile sociale individuale ( $10,5\% + 5,5\% + 0,5\%$ ) iar  $(VB - 16,5\% \times VB) \times 16\%$  reprezinta impozitul pe veniturile din salarii.

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 avand in vedere ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatarile 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.296<sup>3</sup>, 296<sup>4</sup>, art.296<sup>5</sup>, art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora:

-art.296<sup>3</sup>

*“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);[...]*

-296<sup>4</sup>

*(1) Baza lunara de calcul al contributiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevazute la art. 296<sup>3</sup> 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 situatia personalului român trimis în misiune permanenta în strainatate, veniturile din salarii cuprind salariile 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.296<sup>5</sup>

*Baza de calcul al contributiilor sociale datorate de angajatori, entitati asimilate angajatorului si orice platitor de venituri de natura salariala sau asimilate salariilor*



(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevazuti la art. 296<sup>3</sup> lit. e) si g), baza lunara de calcul o reprezinta suma câstigurilor brute realizate de persoanele prevazute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) si b).

-art.296<sup>18</sup>

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, precum si entitatile prevazute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) si g) au obligatia de a calcula, de a retine si de a vira lunar contributiile de asigurari sociale obligatorii.[...]

(3) Cotele de contributii sociale obligatorii sunt urmatoarele:

a) pentru contributia de asigurari sociale:

a<sup>1</sup>) 31,3% pentru conditii normale de munca, din care 10,5% pentru contributia individuala si 20,8% pentru contributia datorata de angajator;

a<sup>2</sup>) 36,3% pentru conditii deosebite de munca, din care 10,5% pentru contributia individuala si 25,8% pentru contributia datorata de angajator;

a<sup>3</sup>) 41,3% pentru conditii speciale de munca, din care 10,5% pentru contributia individuala si 30,8% pentru contributia datorata de angajator;

b) pentru contributia de asigurari sociale de sanatate:

b<sup>1</sup>) 5,5% pentru contributia individuala;

b<sup>2</sup>) 5,2% pentru contributia datorata de angajator;

c) 0,85% pentru contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate;

d) pentru contributia la bugetul asigurarilor de somaj:

d<sup>1</sup>) 0,5% pentru contributia individuala;

d<sup>2</sup>) 0,5% pentru contributia datorata de angajator;

e) 0,15% - 0,85% pentru contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale, diferentiata în functie de clasa de risc, conform legii, datorata de angajator;

f) 0,25% pentru contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, datorata de angajator.

(5) Calculul contributiilor sociale individuale se realizeaza prin aplicarea cotelor prevazute la alin. (3) asupra bazei lunare de calcul prevazute la art. 296<sup>4</sup>, corectata cu veniturile specifice fiecarei contributii în parte, cu exceptiile prevazute la art. 296<sup>15</sup> si, dupa caz, la art. 296<sup>16</sup>."

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*

*Contribuabilii/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) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153, datoreaza, dupa caz, contributi 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 contributi de asigurari sociale de sanatate*

*Cotele de contributi 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, contributii de asigurari pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.[...]*

*-art.186*

*Cotele de contributii de asigurari pentru somaj*

*Cotele de contributii 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 țara și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:*

*a) 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; [...]*

*-art.188*

*Baza de calcul al contribuției de asigurări pentru somaj datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora*

*Pentru persoanele prevăzute la art. 184 lit. b), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru somaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 187, acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru somaj. [...]*

*-art.190*

*Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări pentru somaj*

*(1) Persoanele prevăzute la art. 184 lit. b) au obligația de a calcula și de a reține la sursa contribuțiile individuale de asigurări pentru somaj, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări pentru somaj datorate de aceștia, după caz.”*

*-art.192*

*“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, obligați la plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate*

*Contribuabilii/platitorii de venit obligați la plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate sunt, după caz:*

*a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățenii ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte; [...]*

*-art.193*

*Categorii de venituri supuse contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate*

*(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 192, datorează, după caz, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele 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 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**

*“Categorii 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 cu modificarile si completarile ulterioare , 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 contributiei 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. [...]

-153 Contribuabilii/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) Contribuabilii 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 incadrate în tara, la care se adauga, dup 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.220^1Contribuabilii 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, 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;*

*b) persoanele fizice cetateni 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. 220<sup>2</sup>*

*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. 220<sup>1</sup> lit. a), respectiv realizate de catre persoanele fizice prevazute la art. 220<sup>1</sup> 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. 220<sup>3</sup>*

*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 salariati; angajatii datoreaza contributi 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 in 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 defnita 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 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:"*

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.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si documentele existente la dosarul contestatiei, se retine ca Societatea Xdatoreaza bugetului de stat contributiile la bugetul asigurarilor sociale si 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 in Germania pe perioada setembrie 2015- ianuarie 2019 , ca plata a muncii lor.

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

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

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 si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

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

și se va respinge ca neîntemeiata contestația formulată de Societatea X cu privire la obligațiile fiscale reprezentând impozit pe venituri din salarii, contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, contribuția individuală la asigurările sociale de stat, 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 la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale, contribuția asiguratorie pentru muncă, stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală.

2. Referitor la accesoriile, contestate de Societatea X stabilite de organele fiscale prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, **cauza supusă soluționării este dacă societatea contestată dătează bugetului de stat obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal prin actele administrative fiscale contestate în condițiile în care acestea sunt aferente debitelor stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere, contestată și pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată prin prezenta decizie.**

În fapt, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice - Serviciul Fiscal Orășenesc, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere s-au stabilit în sarcina societății contestată obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobânzi aferente contribuției de asigurările sociale datorată de angajator;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurările sociale datorată de angajator;
- dobânzi aferente contribuției individuale de asigurările sociale reținută de la asigurați;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurările sociale reținută de la asigurați;
- contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- dobânzi aferente contribuției de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- dobânzi aferente contribuției de asigurări pentru somaj datorată de asigurați;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru somaj datorată de asigurați;
- dobânzi aferente contribuției angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor 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;
- dobanzi aferente impozitului pe venituri din salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din salarii;

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 25.10.2015-17.04.2019 asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare s-au stabilit in sarcina societatii contestatare obligatii fiscale accesorii reprezentand 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 25.02.2016-17.04.2019 asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere.

In contestatia formulata societatea contestatoarea sustine ca actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale pe motiv ca au fost emise de Serviciul Fiscal Orasenesc in conditiile in care Decizia de impunere a fost emisa de Administratia judeteana a Finantelor Publice precum si pentru faptul ca s-a stabilit in sarcina societatii atat penalitati de intarziere cat si penalitati de nedeclarare, or potrivit art.181 alin.(4) din Codul fiscal , aplicarea penalitatii de nedeclarare inlatura calcularea penalitatilor de intarziere.

Totodata, in contestatia formulata societatea contestatara arata ca solutionarea prezentei contestatii depinde in tot de solutionarea contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere .

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatare potrivit caruia Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , ar fi nelegale pe motiv ca au fost emise de Serviciul Fiscal Orasenesc in conditiile in care Decizia de impunere a fost emisa de Administratia judeteana a Finantelor Publice , mentionam:

In conformitate cu prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

*“(1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

*(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:[...]*

*i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;”*

Potrivit art.131 din același act normativ :

*“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.[...]*

*(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*

Totodata, potrivit Ordinului Președintelui ANAF nr.3709/2015 pentru 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", se reține ca :

*“Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor 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 diferențelor 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.*

*“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.”*

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 specifică:

*“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). ”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca, organele de inspecție fiscală au competența materială în stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal, de emiterie a Deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare precum și a unei Situații privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, 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.

Se reține astfel ca, organele de inspecție fiscală nu au competența materială de a emite decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii, acestea întocmind doar situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală care 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, care se transmite organului fiscal din cadrul A.J.F.P.-Serviciul Evidența pe Plătitor Persoane Juridice în vederea stabilirii de obligații fiscale accesorii, prin Decizie referitoare la obligații fiscale accesorii în conformitate cu prevederile art.95, art.98 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.95

*“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. ”*

- art.98

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:



c) deciziile\*\*) referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

precum și Ordinul nr.967/2017 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, emise și tipărite prin intermediul Unității de imprimare rapidă.

Se retine astfel ca, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare au fost emise în mod legal de organul fiscal din cadrul A.J.F.P.-Serviciul Fiscal Orasenesc, organul fiscal teritorial, în baza Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală transmisă de organele de inspecție fiscală împreună cu Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, actele administrativ fiscale contestate nu pot fi anulate pe motive procedurale, respectiv ca acestea ar fi fost emise de un organ fiscal necompetent, în conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Pe fondul cauzei, în speță, pe perioada 25.10.2015-31.12.2015, devin incidente prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.119

*“1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

*(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul caruia îi aparține creanța principală.”*

-art.120

*“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]*

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

-art.120<sup>1</sup>

*“(1) Plată cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadentă a obligațiilor fiscale principale.*

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

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Pe perioada 01.01.2016-31.01.2019, sunt incidente dispozițiile art.173, art.174 și art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.173

*“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”*

-art.174

*“(1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare 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 următoare 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.”*

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 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadentei si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/platitor si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere.[...]*

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

Din prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, contribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

De asemenea, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Totodata, 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 următoare scadentei si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

De asemenea, se retine ca aplicarea penalitatii de nedeclarare nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor prevazute de prezentul cod.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere se retine ca dobanzile au fost calculate, pe perioada 25.10.2015-17.04.2019 asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere aferente perioadei 01.09.2015-31.01.2019.

Penalitatiile de intarziere au fost calculate pe perioada 25.10.2015-17.04.2019 asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere aferente perioadei 01.09.2015-31.12.2015.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , se retine ca penalitatiile de nedeclarare au fost stabilite pe perioada 25.02.2016-17.04.2019 asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere , aferente perioadei 01.01.2016-31.01.2019.

Afirmatia societatii contestatare potrivit careia asupra debitelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere s-ar fi calculat in mod eronat , atat penalitati de intarziere cat si penalitati de nedeclarare nu este reala si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care urmare analizarii 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 Serviciului Fiscal Orasenesc, potrivit competentei, 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, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pe perioada 01.09.2015-31.12.2015, organele fiscala au calculat penalitati de intarziere , pe perioada 21.10.2015-17.04.2019, in conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil pe perioada 25.10.2015-31.12.2015 respectiv prevederile art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aplicabil pe perioada 01.01.2016-17.04.2019;

-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 01.01.2016-31.01.2019, organele fiscale au calculat penalitati de nedeclarare, pe perioada 25.02.2016-17.04.2019 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 referitoare la modul de calcul al accesoriilor este neintemeiata.

Se retine ca, accesoriile respectiv dobanzile, penalitatiile de intarziere si penalitatiile de nedeclarare au fost calculate asupra debitelor stabilite suplimentar

de plata prin Decizia de impunere , contestata de Societatea X SRL prin contestatia inregistrata la AJFP .

Contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere prin care s-au stabilit obligatii fiscale principale 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, pe perioada 01.09.2015-31.01.2019, a fost solutionata de organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2, prin prezenta decizie in sensul respingerii contestatiei ca neintemeiata.

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 "accesorium sequitur principale" se va respinge ca neintemeiata si contestatia formulata cu privire la accesoriile 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 solicitatea societatii contestatare de suspendare a solutionarii contestatiei 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 pana la solutionarea litigiului avand ca obiect nelegalitatea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice , în temeiul dispozitiilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala potrivit caruia:

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

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

in speta nu este cazul, deoarece din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca organele de inspectie fiscala ar fi sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni.

Mai mult, dupa cum s-a aratat si mai sus, contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere , a fost solutionata, pe cale administrativa, prin prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul 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 fiscale 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 contestatiei formulata de Societatea X inregistrata 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 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;
- dobanzi aferente impozitului pe venituri din salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- penalitati de nedeclarare pentru obligatii fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere;

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