



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel: + 021 319.97.54
e-mail:Contestații.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr. 000/ 11.2019
privind soluționarea contestației depusă de
societatea X din localitatea Y,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice W prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019, asupra contestației formulată de societatea X.

Societatea X contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice W prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de societatea X.

I. Societatea X contestă Decizia de impunere nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice W, precizând următoarele:

Societatea obține venituri din desfășurarea activității de transport rutier de mărfuri, iar șoferii angajați de societate realizează venituri din salarii și beneficiază de indemnizație de delegare (diurnă) pentru zilele în care se află în delegare.

Contestatarea susține că echipa de inspecție fiscală a recalificat indemnizațiile de delegare acordate șoferilor drept venituri de natură salarială, având în vedere că:

- locul de muncă al salariaților nu este în România;
- activitatea de administrare a societății, atât cea financiară cât și cea de exploatare, se desfășoară exclusiv în Austria;
- pentru desfășurarea activității, sunt utilizate camioane în regim de leasing operațional de la operatorul intracomunitar austriac Z (proprietar), care sunt înmatriculate în România;
- plățile în numerar în valută reprezentând indenmizații, se realizează de către administrator în Austria;
- societatea a închiriat spații de cazare în Austria pentru pauza de weekend a șoferilor de autocamioane;
- conform celor menționate în Contractele individuale de muncă, angajații societății în funcția de șoferi de camion își desfășoară activitatea în țară și în

străinătate, ori indemnizație de delegare nu se poate acorda salariatului atunci când se deplasează la locul de muncă sau locurile de muncă înscrise în contractul individual de muncă, întrucât aceste deplasări nu sunt determinate de delegare sau detașare, ci de exercitarea atribuțiilor de serviciu pentru care salariatul a fost angajat;

- de la sediul social al societății din Municipiul Y, salariații sunt transportați la locul de garare al autocamioanelor din Austria cu ajutorul unui autoturism aflat în proprietatea societății;

- angajatorul stabilit în România trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara de origine, pentru a putea detașa personal, respectiv, pentru a trimite în Austria salariații detașați;

- aceste sume sunt în fapt drepturi de natură salarială suportate de angajați din activități dependente realizate în străinătate pentru care societatea nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Societatea X menționează că în perioada 01.01.2013-30.06.2015 se aplică prevederile art. 2 alin. (2) din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, care prevede că organul fiscal nu recalifică sumele de natura celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015.

Societatea invocă prevederile art. 7¹ din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu aplicabilitate de la 01.07.2015, art. 43 și art. 44 alin.(2) din Codul muncii care reglementează delegarea și stabilește dreptul la indemnizația de delegare și susține că personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene i se aplică prevederile privind delegarea și beneficiază de indemnizație de delegare.

De asemenea, societatea afirmă că prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale nu s-a schimbat regimul fiscal al indemnizației de delegare, acesta fiind stabilit de art. 55 alin.(4) lit. g) din vechiul Cod fiscal, respectiv art. 76 alin. 4 lit. h) din noul Cod fiscal, adică este venit neimpozabil.

Totodată, X susține că Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale a reglementat problema diurnelor acordate și plătite până la data de 30.06.2015, deoarece începând cu 01.07.2015 a intrat în vigoare modificarea adusă la Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale prin OUG nr.28/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, iar legea inițială a fost înlocuită de Legea nr.16/2017 privind

detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, care a păstrat această reglementare de la art.9, deci același regim aplicabil diurnelor (indemnizațiilor de delegare acordate șoferilor).

Astfel, societatea consideră că argumentația echipei de inspecție fiscală este lipsită de obiect, din moment ce chestiunea diurnelor (indemnizațiilor de delegare) acordate șoferilor a fost tranșată legislativ începând cu 01.07.2015 și omite să menționeze prevederile art.7¹ din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

De asemenea, contestatara menționează că echipa de inspecție fiscală a reținut în decizia de impunere argumente care nu corespund adevărului:

- societatea are conturi bancare prin care desfășoară operațiuni bancare nu numai în Austria, ci și în România;

- certificatul A1, a cărui lipsă o invocă, nu este necesar în România, întrucât scopul certificatului este să facă dovada plății contribuțiilor sociale ale angajaților în țara de reședință, iar verificarea existenței acestuia nu intră în competența organelor de inspecție fiscală române, ci, eventual, a celor austriece;

- nu există nici o normă legală și echipa de inspecție fiscală nu a putut invoca o astfel de normă legală care să prevadă obligația ca angajatorul să desfășoare activitate semnificativă în țara de origine pentru a putea delega/detașa personalul înafara teritoriului țării.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice W au constatat următoarele:

În perioada verificată, respectiv 01.01.2013-30.06.2018, societatea X a realizat ca activitate principală "Transporturi rutiere de marfuri", corespunzătoare cod CAEN 4941, iar veniturile societății provin din activitatea de prestări servicii transporturi rutiere, realizate în Austria și alte state membre UE, având ca beneficiari A - Austria, B - Slovenia și C.

Societatea X a încheiat cu clienții sus menționați contracte comerciale ce au vizat transporturi rutiere de marfuri, care au fost realizate cu salariații angajați în România pe baza de contract individual de muncă.

Impozit pe profit

In urma recalculării rezultatului financiar și fiscal al societății pe perioada 01.07.2015 – 30.06.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- în anul fiscal 2015, urmare a recalculării obligatiei de plata privind impozitul pe profit datorat de societate prin influentarea profitului fiscal in suma de 000 lei cu cheltuielile reprezentand obligatii fiscale aferente veniturilor de natura salariala in suma de 000 lei, rezulta pierdere fiscala de recuperat in suma de 000 lei;
- în anul fiscal 2016 urmare a recalculării obligatiei de plata privind impozitul pe profit datorat prin influentarea profitului fiscal in suma de 000 lei cu cheltuielile reprezentand obligatii fiscale aferente veniturilor de natura salariala in suma de 000 lei si pierderea fiscala de recuperat din anii precedenti in suma de 000 lei, rezulta pierdere fiscala de recuperat cumulata in suma de 000 lei;
- în anul fiscal 2017, urmare a recalculării obligatiei de plata privind impozitul pe profit datorat de societate pentru anul fiscal 2017 prin influentarea profitului fiscal in suma de 000 lei cu cheltuielile reprezentand obligatii fiscale aferente veniturilor de natura salariala in suma de 000 lei si pierderea fiscala de recuperat din anii precedenti in suma de 000 lei, rezulta pierdere fiscala de recuperat in 000 lei;
- în anul fiscal 2018, organele de inspectie au procedat la calcularea obligatiei de plata privind impozitul pe profit datorat de societate la 30.06.2018 prin influentarea profitului fiscal in suma de 000 lei cu cheltuielile reprezentand obligatii fiscale aferente veniturilor de natura salariala in suma de 000 lei si pierderea fiscala de recuperat din anii precedenti in suma de 000 lei, rezultand pierdere fiscala de recuperat in suma de 000 lei.

In concluzie, pentru perioada 01.01.2013 – 30.06.2018 pierderea fiscala a societatii este in suma de 000 lei si avand in vedere deciziile de impunere din oficiu emise de AJFP W in suma de 000 lei si impozitul pe profit declarat de societate in perioada 2015 – 30.06.2018 in suma de 000 lei, in conformitate cu art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal rezulta ca societatea a declarat impozit pe profit mai mult cu suma de 000 lei.

Impozitul pe salarii și contribuții sociale

În perioada 01.07.2015-31.12.2018, pentru realizarea prestărilor de servicii X a angajat în România personal care a fost trimis în Austria – țara de unde șoferii preiau camioanele societatii pentru a presta munca salariala în folosul societăților cu care s-au încheiat contractele comerciale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că personalul angajat de societatea X nu a desășurat în perioada 01.01.2013 – 30.12.2018 activitate economică pe teritoriul României.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala a solicitat administratorului societății, atât verbal, cât și scris prin nota explicativă din data de 13.03.2019

prezentarea formularului A1 pentru angajații săi trimisi la lucru în Austria, dar acesta a răspuns că "nu este necesar".

În raport cu personalul trimis la muncă în străinătate, societatea are încheiate următoarele documente:

- Contracte individuale de muncă înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă W și ulterior declarate în REVISAL, în care se stipulează salariul de bază lunar brut (salariul minim pe economie);
- Minuta de informare încheiată conform art. 17 din Codul muncii, în care sunt prevăzute sporurile, indemnizația zilnică de 000 euro pe zi pentru soferii începători și între 000 euro - 000 euro pentru salariați în funcție de vechimea în firmă, transportul la și de la locul preluării camionului care se efectuează cu autoturismul firmei și durata muncii presupune perioade succesive de delegare în spațiul UE de 6 săptămâni urmate de pauza acasă de 1 săptămână.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține certificate de rezidență fiscală pentru persoanele fizice trimise la muncă în Austria care să ateste că acestea sunt persoane fizice independente, fapt pentru care aceste persoane rămân a fi impuse ca persoane fizice rezidente române dependente conform contractelor de muncă încheiate de salariați cu contestatara.

Astfel, angajații ce-și desfășoară activitatea în Austria și alte țări membre UE, beneficiază de suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar (salariul minim pe economie) și sporuri pentru care a calculat obligații fiscale aferente, impozit pe venit și contribuții sociale, a declarat și a achitat la organul fiscal teritorial din România, precum și o sumă definită de societate ca "indemnizație de delegare (indemnizație de delegare)" aferentă zilelor în care salariatul a muncit efectiv, pentru care nu a calculat, declarat și virat în România la bugetul general consolidat obligații fiscale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, direct pe costurile de exploatare, cheltuieli cu combustibilul pentru autoturismul utilizat la transportul soferilor în Austria, cheltuieli cu chiriile pentru locuințele în care sunt cazați soferii.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de X angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- locul de muncă al salariaților nu este în România;
- în România societatea desfășoară doar activitate de gestionare a activității contabile și de resurse umane;
- activitatea de administrare a societății, atât cea financiară cât și cea de exploatare se desfășoară exclusiv în Austria, respectiv societatea utilizează

pentru operatiunile de incasari si plati un cont bancar deschis in euro la banca D Austria, cont in care se efectueaza incasarile, se fac platile catre furnizori cat si indemnizatiile angajatilor.

- pentru desfasurarea activitatii, sunt utilizate camioane în regim de leasing operational pentru care X achita chirie de la operatorul intracomunitar austriac Z (proprietar), care sunt înmatriculate în Romania;
- platile numerar in valuta reprezentand indemnizatii se realizeaza de catre administrator in Austria;
- suma inregistrata in perioada 2015 - 2018 in contul 612.3 " Cheltuieli chirii cladiri – spatii cazare Austria" reprezinta chirii ce se platesc in Austria pentru pauza de week-end;
- conform celor menționate in Contractele individuale de munca, angajatii societatii in functia de soferi de camion isi desfasoara activitatea "IN TARA SI IN STRAINATATE", ori indemnizația de delegare nu se poate acorda salariatului atunci cand se deplaseaza la locul de munca sau locurile de munca inscrise in contractual individual de munca, intrucat aceste deplasari nu sunt determinate de delegare sau detasare;
- de la sediul social al societatii din Municipiul Y, salariatii societatii sunt transportati la locul de garare al autocamioanelor din Austria cu ajutorul autoturismului marca E, aflat in proprietatea contestatarei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că X nu a respectat prevederile minim legale din Austria in ceea ce priveste legislatia privind evitarea dumpinngului social, întrucât nu a ținut cont salariul minim fiind cuprins între 8,27 euro/ora și 10,22 euro/oră, conform anexei privind calculul salariului orar care prevede 7 categorii minime de salarizare, acordarea salariului orar fiind influentata de vechimea in munca a soferului, de capacitatea de transport a vehicolului si de categoria de bunuri transportata.

Totodată, echipa de inspecție fiscală menționează că sumele acordate de societate angajatilor cu titlu de indemnizație de delegare, concorda cu suma salariilor ce ar fi trebuit acordate conform anexei mai sus mentionata, rezulta ca societatea a acordat sumele de bani impuse de art. 3 alin.(1) lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliulu ca si salariu minim dar acestea nu au fost impozitate de X din punct de vedere al impozit pe venitul din salarii si contributi salariale.

Având în vedere prevederile art.40 și art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.59 alin.(1) lit.a) și art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 si pct.14 din Hotarârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare și art.3 din Directiva 96/71/CE din 1996 a Parlamentului European și a Consiliului UE, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele reprezentând indemnizații aferente delegării/detașării în Austria, acordate angajaților reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care societatea nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Mai mult, organele de inspecție fiscală menționează că angajatorul stabilit în România trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara de origine, pentru a putea detașa personal, respectiv, pentru a trimite în Austria salariați detașați, conform prevederilor art.43 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii întrucât în cazul conducătorilor auto angajați ai X locul de muncă este locul garării camioanelor și plecării în cursă, respectiv, Austria și niciodată în România.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei impozabile și au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare aferente sumelor acordate de către X cu titlu de indemnizație de detașare/delegare, astfel:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei.

III. Având în vedere susținerile contestatarii și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative

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

1. Referitor la suma de 000 lei, reprezentând:

-impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;

-contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;

-contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;

-contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;

-contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;

-contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;

-contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;

-contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;

-contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;

-contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;

-contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei;

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților trimiși în Austria sub denumirea de indemnizație de delegare în condițiile în care aceste sume au fost achitate salariaților pentru munca desfășurată, în mod diferențiat de la un salariat la altul în funcție de vechimea în cadrul societății.

În fapt, societatea X are ca obiect principal de activitate conform cod CAEN 4941 *“Transporturi rutiere de marfuri”* și în perioada 01.07.2015 - 31.12.2018 a desfășurat activitate de transport rutier de mărfuri în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu clienții comunitari.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru a presta serviciile contractate cu clienții externi societatea X a trimis personalul propriu, angajat cu contracte individuale de muncă pe perioadă nedeterminată, în Austria - țara de unde șoferii preiau camioanele societății pentru a presta munca salariale în folosul societăților cu care s-au încheiat contractele comerciale.

În ceea ce privește raportul juridic cu personalul trimis la muncă în străinătate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X a încheiat contracte individuale de muncă cu fiecare salariat în parte pe care le-a înregistrat în REVISAL în baza cărora acordă salariaților salariul minim brut pe tara garantat în plata legiferat în România, funcțiile menționate în contractele de muncă pentru angajați fiind de *“șofer de camion”*.

De asemenea, X a întocmit Minuta de informare, anexată la contractele individuale de muncă, încheiate conform art. 17 din Codul muncii și care cuprinde informații despre locul de muncă, salariul, sporurile, indemnizațiile de detașare/delegare și transportul personalului la și de la locul preluării camionului.

Societatea X a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani:

-în România, salariul de baza lunar conform contractelor individuale, la nivelul salariului minim pe economie și sporuri de weekend, de noapte și pentru orele lucrate în sărbători legale înregistrate în evidența contabilă în contul 641 *“Cheltuieli cu salariile personalului”* pentru care au fost calculate și virate la organul fiscal teritorial impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente;

-în străinătate, diverse sume în euro acordate cu titlu de *“indemnizații de delegare /detașare”* înregistrate în evidența contabilă din România în contul 625 *“Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”*, pentru care nu a evidențiat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente sumelor primite pentru munca prestată în străinătate de angajații săi.

Conform prevederilor Directivei Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale, Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28 din 30 iunie 2015 și Legea nr.16 din 17 martie 2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, coroborate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru munca prestată în Austria societatea avea obligația să asigure angajaților săi, ca plată pentru munca prestată, salariul minim definit de legea austriacă în ramura transporturi.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în baza art.11 din Codul fiscal au reîncadrat sumele acordate salariaților trimiși în Austria cu titlu de *“indemnizații de delegare /detașare”* și au ținut cont de nivelul salariului minim

din această țară cuprins între 8,27 euro/ora și 10,22 euro/oră, stabilind astfel că sumele primite cu titlu de indemnizație de delegare/detașare de către angajații societății X, reprezintă venituri de natură salarială pentru munca prestată în străinătate pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină, să declare și să achite în România impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora și contribuțiile sociale aferente acestor sume.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice W a obligațiilor fiscale suplimentare în sumă de **000 lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale.

În drept, pentru perioada 01.07.2015-31.12.2015 sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“Definirea veniturilor din salarii

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

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

[...],”

coroborat cu pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

Pe perioada 01.01.2016 – 31.12.2018 sunt aplicabile prevederile art.59 alin.(1) lit.a), art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART. 59

Sfera de cuprindere a impozitului

(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României; (...)

ART. 76*)

Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură 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 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 acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

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

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

coroborate cu dispozițiile pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

”12. (1) În sensul art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

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

(i) salariile de bază;

(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;(…)

q) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.”

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

De asemenea, sunt considerate venituri 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În urma perioada verificată, respectiv 01.07.2015-31.12.2018, societatea X a prestat activități de transport de mărfuri pentru clienți comunitari în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu aceștia, respectiv A Austria, B-Slovenia și C. Austria.

De exemplu, C. Austria, denumită mai jos C1, a încheiat cu societatea X la data de 14.08.2013 în localitatea F - Austria, pe durata nedeterminată „Acordul de colaborare”, aflat în copie la dosarul cauzei, conform caruia:

“Ambele companii operează activități de transport pe piețele lor interne. Prin acest acord de cooperare, oportunitățile de afaceri urmează să fie extinse pentru ambele companii, se vor exploata efectele sinergice, și în cele din urmă se va realiza o îmbunătățire a capacității de vânzări și profitabilități pentru ambele întreprinderi.

1. Se aprobă cooperarea în domeniul serviciilor de transport. C1 va opera ca și casă de expediții pentru C și va furniza comezile pentru vehiculele respective.

2. Cheltuielile cu combustibilul pentru funcționarea vehiculelor X în numele C1 sunt suportate de C.

3. Societatea X este obligată să obțină toate autorizațiile și permisele de transport necesare și să respecte toate condițiile impuse de statul român pentru desfășurarea activității de transport.

4. Facturarea serviciilor de transport de la societatea X la C este efectuată de X într-o factură lunară. Toate facturile de la C sunt plătite în decurs de 30 de zile. (...)”

Din analiza “Acordului de colaborare” de mai sus, se reține că acesta prevede ca cele două societăți să coopereze în domeniul serviciilor de transport, societatea C Austria urmând a opera ca și casa de expediții pentru X România furnizând astfel comenzile pentru camioanele societății din România.

În ceea ce privește cheltuielile cu carburantul, acestea sunt suportate de C1, iar X este obligată să obțină toate autorizațiile și permisele de transport necesare și să respecte toate condițiile impuse de statul român pentru desfășurarea activității de transport.

De asemenea, facturarea serviciilor de transport se efectueaza printr-o singura factura lunara, iar acordul de colaborare este semnat de domnul G, in calitate de administrator al societatii C Austria si domnul I in calitate de administrator al societatii X România.

În vederea executării contractelor de prestări servicii încheiate cu clienții comunitarii, X a trimis în Austria propriu personal, angajat cu contract individual de muncă pe perioada nedeterminată în funcțiile de șofer de camion.

Spre exemplificare, X a încheiat contracte individuale de muncă pe care le-a înregistrat în REVISAL, care conform constatărilor organelor de inspecție fiscală au conținut similar și în care se menționează:

"C.Durata contractului

a) nedeterminată, salariatul ... urmând să înceapă activitatea la data de ...;(...)

D.Locul de muncă

1.Activitatea se desfășoară la sediul X.

*2. În lipsa unui loc de muncă fix salariatul va desfășura activitatea astfel:
ÎN ȚARĂ ȘI STRĂINĂTATE.*

E.Felul muncii

*Funcția/meseria ȘOFER DE AUTOCAMION MAȘINĂ DE MARE TONAJ
COD COR 832201 conform Clasificării Ocupațiilor din România.(...)*

H. Durata muncii

1. O normă întreagă, durata timpului de lucru fiind de 8 ore / zi, respectiv 40 ore pe săptămână.(...)

J.Salariul

1. Salariul de bază lunar brut: ... lei

2.Alte elemente constitutive:

a) sporuri conform ROI și CCM (...)

b) indemnizații.....

b1) prestații suplimentare în bani CONFORM LEGISLAȚIEI ÎN VIGOARE coroborat cu ROI și CCM

b2) Modalitatea prestațiilor suplimentare în natură....

c) alte adaosuri.....

Orele suplimentare prestate în afara programului normal de lucru sau în zilele în care nu se lucrează ori în zilele de sărbători legale se compensează cu ore libere plătite sau se plătesc cu un spor la salariu, conform contractului colectiv de muncă aplicabil sau Legii nr.53/2003.(...)"

Din analiza celor de mai sus se reține că societatea a încheiat contractul individual de muncă cu fiecare salariat, iar în schimbul remunerației persoana angajată îndeplinește funcția de șofer de autocamion.

În ceea ce privește locul de muncă părțile au convenit prin contractul individual de muncă ca salariatul să își desfășoare activitatea la sediul X, iar în lipsa unui loc de muncă fix salariatul va desfășura activitatea în țară și în străinătate.

Totodată, X a întocmit la aceeași dată cu contractul individual de muncă, conform art.17 din Codul muncii, *"Minuta de informare"* care cuprinde următoarele informații:

"a) Identitatea părților:

angajator X (...)

viitor salariat:....

b) Postul vizat: ȘOFER DE AUTOCAMION MAȘINĂ DE MARE TONAJ

c) Locul de desfășurare a activității: conform CIM , Regulamentul Intern și CCM la sediul firmei X, iar în afara muncii la un sediu fix, în țară și străinătate, funcție de natura și cerințele postului.

d) Atribuțiile principale ale postului: luat la cunoștință conform fișei postului, pusă la dispoziție pentru documentare.

e) Riscurile specifice postului: luat la cunoștință conform fișei postului

f) Data la care contractul urmează să își producă efectele: ...

g) Contractul este pe durata: determinată/nedeterminată (...)

k) Salariul, indemnizații, alte beneficii:

1. Salariul - salariul lunar de încadrare este de..., sporuri în mod curent acordate: de lucru în weekend 150% pentru orele efectiv lucrate, pentru orele lucrate noaptea spor 25%, spor pentru orele lucrate în sărbători legale 200%, se acordă indemnizații de concediu conform legii și Regulamentului intern.

2. O indemnizație zilnică ce cuprinde rambursarea cheltuielilor generate de deplasare/detașare respectiv transport asigurate conform pct.1), cazare asigurată de către firmă în spații închiriate și masă . Indemnizația zilnică se acordă în sumă totală astfel:

- indemnizația zilnică de 000 euro pe zi pentru șoferii începători fără experiență pentru perioada în care însoțesc un coleg cu experiență pentru formare;

- indemnizația zilnică de 000 euro pe zi pentru primele maxim 6 luni după ce șoferii au ieșit din perioada la care s-a făcut referire anterior;

- indemnizația zilnică pentru salariații cu experiență în transport internațional de mărfuri de cel puțin 6 luni, cu o vechime mai mică de 3 ani în firmă este de 000 euro pe zi;

- indemnizația zilnică pentru salariații cu o vechime neîntreruptă în firmă de minim de 3 ani de 000 euro pe zi.

3. *Transportul la și de la locul preluării camionului și încărcăturii se efectuează cu autoturismul firmei. În cazuri excepționale când se aprobă transportul cu auto propriu, se decontează combustibilul conform normelor în vigoare și taxele de drum pentru acestea.*

l) Transportul este asigurat cu auto al firmei în caz de imposibilitate de transport cu auto personal.

m) Munca presupune perioade succesive de delegare în spațiul UE este de 6 săptămâni, urmate de pauză acasă de 1 săptămână cu care sunt de acord. Perioadele de concediu și cele de zile libere se pot cumula, astfel încât pauzele pot fi de 2 săptămâni, cumulată zile libere și zile de concediu. (...)

Având în vedere "Minuta de informare" redată mai sus, se reține că societatea X a stabilit de la data angajării că locul de muncă al salariatului este în țară și străinătate, precum și sporuri de weekend, de noapte, pentru orele lucrate în sărbători legale, sporuri ce variază între 25% și 200%.

De asemenea, societatea X a stabilit o indemnizație zilnică ce cuprinde rambursarea cheltuielilor generate de deplasare/detașare care variază între 000 euro pe zi și 000 euro pe zi în funcție de vechimea în cadrul societății a salariatului, iar în ceea ce privește transportul la și de la locul preluării camionului și încărcăturii acesta se efectuează cu autoturismul firmei, doar în cazuri excepționale când se aprobă transportul cu auto propriu, se decontează combustibilul.

În ceea ce privește desfășurarea muncii pe teritoriul României se reține că potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală salariații societății X nu au desășurat în perioada 01.01.2013 – 30.11.2018 niciun fel de activitate economică pe teritoriul țării.

Mai mult decât atât, potrivit mențiunilor din Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019 pentru desfasurarea activitatii X utilizează camioane în regim de leasing operational pentru care achita chirie la operatorul intracomunitar austriac Z care este proprietarul mijloacelor de transport.

Totodată, se reține că mijloacele de transport sunt înmatriculate în Romania, conform bazei de date puse la dispozitia organelor de inspecție fiscală de Politia Romana, iar dreptul de circulatie pentru autocamioane a fost suspendat în țara noastră după data la care ar fi trebuit să efectueze prima inspecție tehnică periodică, deoarece inspecțiile tehnice periodice nu au fost efectuate la o unitate de pe teritoriul României autorizată de Registrul Auto Roman.

De asemenea, în ceea ce privește suspendarea dreptului de circulație în Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019 se precizează că au fost puse la dispozitia organelor de inspecție fiscală documente din care rezulta că inspecția tehnică a fost efectuată în Austria.

Or, pentru a putea delega/detasa personalul angajat al societatii X trebuia inițial sa desfășoare activitate în România întrucât notiunea de delegare așa cum este definita la art.43 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii presupune ca fiind exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, ori in cazul conducătorilor auto angajati ai societatii X locul de munca este în străinătate, cu atât mai mult cu cât locul gararii camioanelor si plecarii in cursa este în Austria si niciodata in Romania.

Organul de soluționare reține că activitatea salariaților societății X nu se desfășoară pe teritoriul țării noastre, societatea neprezentând contracte cu clienți români care să demonstreze că desfășoară activitate și în țara noastră România.

În ceea ce privește remunerația salariaților pentru prestarea de servicii pentru beneficiarii comunitari, societatea X a acordat acestora următoarele sume:

-în România, suma inscrisa in statul de plata reprezentand salariul de baza lunar conform contractelor individuale de munca stabilit în principal la nivelul salariului minim pe economie, precum și sporuri de weekend, de noapte și pentru orele lucrate în sărbători legale înregistrate în contul 641 "*Cheltuieli cu salariile personalului*", pentru care au fost calculate si virate impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente;

-în Austria, indemnizația de delegare de la 000 la 000 euro/zi calculată în funcție de vechimea în cadrul societății înregistrată în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*", pentru care contestatară nu a evidențiat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

Totodată, se reține că indemnizația de delegare a fost acordată de societate în mod diferențiat de la un salariat la altul astfel încât pentru șoferii începători fără experiență pentru perioada în care însoțesc un coleg cu experiență pentru formare aceasta a fost în cuantum de 000 euro pe zi, în timp ce pentru salariații cu o vechime neîntreruptă în firmă de minim de 3 ani a fost în cuantum de 000 euro pe zi.

Având în vedere cele analizate mai sus, se reține că sumele de bani acordate de contestatară salariaților trimiși să presteze servicii pentru clienții comunitari, au fost condiționate de vechimea în cadrul societății, ceea ce înseamnă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei.

Or, se reține că X a suportat si transportul angajatilor de la sediul social al societatii din Municipiul Y până la locul de garare al autocamioanelor din Austria

cu ajutorul unui autoturism aflat în proprietatea societății, precum și transportul la și de la locul preluării camionului și încărcăturii în condițiile în care dacă ne raportăm la definiția indemnizației de detașare/diurnă aceasta este în fapt o sumă de bani acordată salariatului pentru acoperirea cheltuielilor zilnice de hrană, a celor marunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea.

Prin urmare, acordarea indemnizației de detașare diferentiat atât pe salariat în funcție de activitățile desfășurate, cât și între salariați în funcție de diverse criterii, conduce la concluzia că aceste sume de bani sunt plătite în fapt în funcție de experiență, vechime, munca desfășurată, acestea fiind atribuțiile unei remunerații pentru munca depusă în baza unei activități dependente stabilite între un angajator și salariat, drepturi bănești ce izvoresc din contractul individual de muncă.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că societatea X a acordat formal angajaților sume de bani sub forma indemnizațiilor de delegare în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerație primită de salariați pentru munca prestată în străinătate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat eroarea contribuabilului privind sumele acordate sub denumirea de indemnizații de delegare acestea fiind în fapt venituri de natura salarială sau asimilate salariilor care se includ în baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din salarii și pentru contribuții sociale.

Mai mult, angajații contestatarii X neavând un loc de muncă permanent în România, nu pot beneficia de indemnizația de delegare întrucât aceștia nu s-au aflat în realitate în situația de a fi delegați de la locul lor de muncă din România în Austria, aceștia prestand activitatea pentru care au fost angajați doar în străinătate.

Totodată, se reține din constatările organelor de inspecție fiscală că societatea nu a acordat salariaților salariul minim stabilit în statul membru al Uniunii Europene – Austria pe teritoriul căruia au fost detașați salariații.

Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 018 din 21 ianuarie 1997 a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale, modificată și completată de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, care stipulează la art.3 și art.7 următoarele:

ART. 3

(1) În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:(...)

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);

c) salariu minim - salariul minim aplicabil pe teritoriul României pentru salariatul detașat pe teritoriul României, respectiv salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României;

d) cheltuieli generate de detașare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării;

e) indemnizație specifică detașării - indemnizația acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare.

(2) În sensul prezentei legi, noțiunea de "salariat" este cea reglementată în legislația română.

(3) Pe întreaga perioadă a detașării salariatul detașat își va păstra raportul de muncă direct cu angajatorul care l-a detașat.(...)

ART. 7

(1) Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare valabile în statul membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la:

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

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

c) salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;(...

(2) În sensul prevederilor prezentei legi, noțiunea de "salariu minim" prevăzută la alin. (1) lit. c) este definită de legislația și/sau practica statului membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau Confederației Elvețiene, pe al cărui/cărei teritoriu este detașat salariatul."

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite în statul membru al Uniunii Europene unde prestează serviciile, inclusiv de salariul minim aplicabil pe teritoriul aceluși stat.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea X nu a respectat prevederile minim legale din Austria în ceea ce privește legislația privind evitarea dumpinngului social și potrivit legislației austriece - Lohn und Sozialdumping -Bekämpfungsgesetz 2011 – publicat în Monitorul Oficial Federal I nr. 44/2016 – salariul minim este cuprins între 8,27 euro/ora și 10,22 euro/oră, conform anexei privind calculul salariului orar care prevede 7 categorii minime de salarizare, acordarea salariului orar fiind influențată de vechimea în munca a soferului, de capacitatea de transport a vehicolului și de categoria de bunuri transportată.

Totodată, se reține că salariul minim este valabil și pentru angajații cu altă cetățenie dacă aceștia lucrează în Austria - indiferent dacă sunt angajați la o firmă din această țară sau din străinătate.

Prin urmare, se reține că X avea obligația să acorde salariaților săi trimiși pentru a desfășura munca de șofer pe autocamion în Austria, salariul minim prevăzut în această țară, respectiv între 8,27 euro/ora și 10,22 euro/oră.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achitat sumele cu titlul de *"indemnizații de delegare"* fără să țină cont de prevederile Legii nr.344/2006 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale, așa cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, respectiv să acorde angajaților săi salariul minim prevăzut de legislația austriacă și să achite toate impozitele și contribuțiile aferente acestora.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reîncadrat diurnele acordate salariaților ca fiind venituri asimilate salariilor întrucât:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta",

coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“ În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

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

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele acordate cu titlul de *“indemnizație de delegare”* și le-au reîncadrat în categoria veniturilor de natură salarială, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.296³ lit.g) și art.296⁴ alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 296³

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

(...)

g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.
(...)

ART. 296⁴

Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale 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. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;(...)"

Prevederi similare regăsim și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1), precizează că:

"ART:137

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

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

ART. 155*)

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

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

ART.185

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări pentru somaj

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru somaj, prevăzuți la art. 184, datorează, după caz, contribuții de asigurări pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(...)

ART.193

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

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

a) *veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(…)*
ART.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.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.”*

Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că pentru veniturile din salarii se datorează contribuții sociale.

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, se reține că sumele acordate personalului sub denumirea de *“indemnizatii de delegare”* sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, pe baza statelor de plată în funcție de numărul de zile lucrate și de vechimea în cadrul societății contestată și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale aferente pentru perioada 01.07.2015 – 31.12.2018.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. 000/2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: “sumele primite în ... de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296⁴ lit.o) și art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii”.

Această opinie a avut la bază și adresa nr.000/2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în care s-a precizat că: “indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu

indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

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

Pentru a detalia cele de mai sus, se reține că sumele de bani acordate salariaților sunt diferențiate pe criteriul numărului de ore lucrate sau a rezultatului obținut, fiind de natura juridică a veniturilor salariale, în timp ce sumele reprezentând indemnizație de detașare au un caracter general, nefiind diferențiate, având menirea echilibrării unui disconfort creat.

Relevantă în acest sens este și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauză C-396/13, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Satakunnan käräjäoikeus (Finlanda), prin decizia din 12 iulie 2013, primită de Curte la 15 iulie 2013, în procedura Sähköalojen ammattiliitto ry împotriva Elektrobudowa Spółka Akcyjna, în care se precizează, fără echivoc, că *”o diurnă 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 unei detașări a acestora în interiorul statului membru în cauză; (...)”*

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale nu s-a schimbat regimul fiscal al indemnizației de delegare, acesta fiind stabilit de art. 55 alin.(4) lit. g) din vechiul Cod fiscal, respectiv art. 76 alin. 4 lit. h) din noul Cod fiscal, adică este venit neimpozabil, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă pentru că așa cum s-a reținut mai sus, sumele acordate de contestatară salariaților săi cu titlu de diurnă nu pot îndeplini această calitate având în vedere că acestea sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca pentru care au fost angajați chiar dacă a fost prestată în străinătate, în funcție de numărul zilelor lucrate de aceștia și de

vechime și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozit pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor pentru perioada 01.07.2015-31.12.2018.

În ceea ce privește susținerea societății X potrivit căreia în perioada 01.01.2013-30.06.2015 se aplică prevederile art. 2 alin. (2) din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, care prevede că organul fiscal nu recalifică sumele de natura celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au recalificat sumele acordate cu titlu de *"indemnizații de detașare"* ci au constatat, conform informațiilor înscrise de contribuabil în documentele întocmite și utilizate în cadrul activității desfășurate, că acesta a achitat angajaților salarii pentru munca prestată în străinătate, în mod diferențiat de la un angajat la altul.

Mai mult decât atât, din actele existente la dosarul cauzei se reține că echipa de inspecție fiscală a ținut cont de prevederile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale având în vedere faptul că nu a stabilit sume suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale înainte de 01.07.2015.

În consecință, contrar celor invocate de societate constatările organelor de inspecție fiscală nu se încadrează în prevederile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

În același sens este și punctul de vedere exprimat de Direcția Generală de Legislație Cod de Procedură Fiscală și Reglementări Nefiscale și Contabile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr.000/2015.

Referitor la invocarea de către societatea a prevederilor art. 7¹ din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu aplicabilitate de la 01.07.2015, respectiv a art.9 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și art. 43 și art. 44 alin.(2) din Codul muncii care reglementează delegarea și stabilește dreptul la indemnizația de delegare, așa cum s-a arătat mai sus, salariații X nu își exercită temporar, din dispoziția angajatorului, atribuțiile de serviciu în afara locului său de muncă, ci prestează efectiv munca pentru care au fost angajați, respectiv aceea de șoferi de autocamioane pentru clienți comunitari cu care contestatara are încheiate contracte de prestări servicii de transport, ori în cazul conducătorilor auto angajați ai societății X locul

de munca nu este niciodată în România unde nu are drept de circulație cu autocamioanele și nu i pot aplica prevederile privind delegarea și nu poate beneficia de indemnizație de delegare.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție în Decizia nr.547/2016 emisă într-o speță similară, care reține că:

“Cum activitatea desfășurată nu reprezintă, în sensul art.43 din Codul muncii, «exercitarea temporară a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu, în afara locului de muncă» și în opinia Înaltei Curți, organele fiscale au stabilit cu justețe că sumele de bani acordate de recurenta-reclamantă cu titlu de «diurne», «bonus» și «cheltuieli de deplasare», angajaților săi trimiși în străinătate, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare, respectiv de detașare.

Mai mult, cum bine a reținut judecătorul fondului și în cuprinsul sentinței atacată și la nivelul Uniunii Europene au fost emise directive prin care a fost reglementat expres regimul juridic al angajaților, lucrătorul detașat, fiind definit, similar prevederii Codului muncii, ca fiind acel «lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal» (art.2 alin.1 din Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European). (...)

S-a reținut corect că, sumele plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate cu titlu de diurnă, bonusuri și cheltuieli de deplasare, nu sunt de natura indemnizațiilor de delegare/detașare, fiind în mod expres legate de desfășurarea obiectului societății verificate și anume prestare de servicii de menaj, activități gospodărești către persoane fizice străine, nefiind vorba de o activitate temporară, ci de singura activitate desfășurată de toți angajații recurentej, așa încât nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.43 și art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.”

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice W pentru suma totală de **000 lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora și contribuții sociale.

2. Referitor la impozit pe profit în sumă de 000 lei stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere nr.000/2019, cauza supusă solutionarii este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care, pentru această sumă, societatea nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.000/2019 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice W au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de 000 lei

Pentru perioada 01.01.2013 – 30.06.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit că pierderea fiscală a societății este în suma de 000 lei și având în vedere deciziile de impunere din oficiu emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice W în suma de 000 lei prin influențarea profitului fiscal cu cheltuielile aferente veniturilor de natură salarială și pierderea fiscală de recuperat anii precedenți, precum și impozitul pe profit declarat de societate în perioada 2015 – 30.06.2018 în suma de 000 lei, în conformitate cu art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au recalculat impozitul pe profit și a rezultat că societatea a declarat mai mult cu suma de 000 lei.

Prin contestația formulată societatea **X** contestă și impozitul pe profit în sumă de 000 lei stabilit prin Decizia de impunere nr.000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice W, însă nu invocă temeieri de drept și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze pentru acest capăt de cerere.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Art. 269

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță devin aplicabile și prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 000 lei, prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Astfel, sunt incidente speței și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

„Art. 276

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *actor incumbit probatio*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Mai mult, incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Organul de soluționare a contestației reține că prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat argumente punctuale care să contrazică constatările organelor fiscale și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată

de acestea pentru acest capăt de cerere și întrucât organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de X pentru **impozitul pe profit în sumă de 000 lei.**

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de către organele de inspecție fiscală/organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice W pentru suma totală de **000**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei.

2. **Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de societatea X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de către organele de

inspecție fiscală/organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice W pentru impozitul pe profit în sumă de 000 lei.

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

DIRECTOR GENERAL