



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

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

**DECIZIA NR. 91 / 2016**

privind soluționarea contestației depusă de  
.X. S.R.L., însușită de administratorul judiciar .X. IPURL,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția  
Națională de Administrare Fiscală sub nr. A\_SLP 1816/21.08.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./14.08.2015 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 1816/21.08.2015 asupra contestației formulată de .X. S.R.L., cu sediul social în Loc. .X., str. .X., jud. .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub numărul .X., CUI .X., prin avocat .X. potrivit împuternicirii avocațiale nr. .X., aflată în original la dosarul cauzei, însușită de administratorul judiciar .X. IPURL.

.X. S.R.L. contestă suma totală de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./14.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./14.07.2015 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția individuală de asigurări sociale .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.

	.X.
- contribuția individuală de asigurari pentru somaj	.X.
- dobânzi	.X.
- penalități de întârziere	.X.
- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	.X.
- dobânzi	.X.
- penalități de întârziere	.X.
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	.X.
- dobânzi	.X.
- penalități de întârziere	.X.
- contribuția individuală de asigurări de sănătate	.X.
- dobânzi	.X.
- penalități de întârziere	.X.
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale	.X.
- dobânzi	.X.
- penalități de întârziere	.X.
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice	.X.
- dobânzi	.X.
- penalități de întârziere	.X.

Deși prin contestația formulată societatea se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./14.07.2015 prin care au fost stabilite obligații suplimentare în sumă totală de .X. lei, se reține că totalul sumelor contestate, astfel cum au fost acestea precizate prin contestație, este în cuantum de .X. lei.

.X. S.R.L. contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./07.07.2015 precum și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./14.07.2015.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./14.07.2015 prin remiterea sub semnătura reprezentantului societății, respectiv 15.07.2015, așa cum rezultă din confirmarea de primire a titlului de creanță, în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv 06.08.2015, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

În baza prevederilor art. 352 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, și constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare în vigoare la data formulării contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. S.R.L., însușită de administratorul judiciar .X. IPURL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./14.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./14.07.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., societatea precizează următoarele:

#### A. PROCEDURĂ

1. Cu privire la nelegalitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 14.07.2015, în opinia societății, aceasta rezidă pe de o parte din faptul că s-a efectuat un control fiscal cu nerespectarea regulilor privind inspecția fiscală stabilite la art. 105 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare și a drepturilor contribuabilului prevăzute de Cartea drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale iar pe de altă parte din faptul că documentele puse la dispoziția organelor de control și analizate de aceștia au fost apreciate și analizate în mod eronat, la examinarea stării de fapt fiscale în vederea stabilirii bazei de impunere.

Contestatară afirmă că la examinarea stării de fapt fiscale în vederea stabilirii bazei de impunere, organele fiscale nu au avut în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Contestatară menționează că un alt viciu de nelegalitate îl reprezintă emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală faptă sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere.

#### B. IMPOZIT PE VENITURILE DIN SALARII ȘI CONTRIBUȚII SOCIALE

Contestatară menționează că avea ca obiect de activitate plasarea forței de muncă, astfel că a încheiat contracte cu angajați cărora le-a achitat salarii și diurnă și nu a achitat impozit în România deoarece potrivit prevederilor fiscale,

diurna este scutită de la plata vreunui impozit. De asemenea menționează că a achitat impozit pe salarii și contribuții sociale în Germania, țară unde agajații și-au desfășurat activitatea.

În susținerea contestației, societatea invocă faptul că potrivit prevederilor legale “indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit prin Hotărâre de Guvern pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare” nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor obligatorii.

Contestatară consideră că nu au fost avute în vedere reglementările prăvăzute de legislația europeană iar în acest sens face referire la prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului unde se stipulează că în ceea ce privește ”detașarea, întreprinderile care au pus la dispoziție un lucrător la o întreprindere utilizatoare înființată sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, o poate face numai dacă există un raport de muncă între întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător pe perioada detașării”. Contestatară afirmă că organele de control nu au coroborat legislația comunitară cu cea națională, neluând în considerare că la nivelul Uniunii Europene, munca temporară reprezintă o formă de detașare, astfel că autoritățile se regăsesc într-o totală contradicție cu prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestațiilor de servicii, precum și ale Regulamentului 987/2009.

De asemenea, contestatară menționează că pentru fiecare salariat temporar, ce își desfășoară activitatea în afara statului român, agenții de muncă temporară obțin formularul A1, eliberat de Casa Națională de Pensii Publice .X., formular eliberat pe baza unui dosar ce cuprinde printre altele contractul de muncă al salariatului.

În concluzie, contestatară solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere, Deciziei de nemodificare a bazei impozabile precum și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./14.07.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./14.07.2015 și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-.X./14.07.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. precizează că, .X. S.R.L. a fost supusă unei inspecții fiscale cu privire la impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente perioadei 01.01.2010 – 30.04.2015.

Organele de inspecție fiscală menționează că în perioada octombrie 2011 - aprilie 2015, societatea a acordat sume de bani, cu titlu de indemnizație de detașare, unor angajați ce au desfășurat activitate - printr-un sediu secundar din Germania - la firmele .X. GmbH & Co Kg, .X. GmbH & Co Kg, .X. GmbH și .X. GmbH.

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru persoanele care și-au desfășurat activitatea în Germania societatea a prezentat în timpul controlului următoarele documente:

- contracte individuale de muncă precum și acte adiționale încheiate la acestea unde se prevede că:

”J. Salariu

- 1) Pe durata detașării salariatul primește salariu de bază în RON conform contractului individual de muncă, plus o indemnizație de detașare, în EUR, plătită în străinătate și calculată în acord direct individual, respectiv 7,5 eur brutto/oră”;

- documentele portabile - formular A1- eliberate de Casa Națională de Pensii din România.

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit documentelor prezentate de societate, din sumele acordate salariaților detașați, aceasta a reținut un impozit pe veniturile din salarii la un nivel corespunzător legislației din Germania.

Organele de inspecție fiscală afirmă că angajații .X. S.R.L. nu au fost delegați sau detașați în Germania pentru însărcinarea unor lucrări și revenirea în țara, la un loc de muncă stabil, acestia fiind efectiv plasați la muncă în străinătate pe o perioadă temporară, având locul de muncă numai în Germania, fiind însărcinați pentru prestarea unor lucrări sau servicii către beneficiari - utilizatori cu sediul în Germania.

Organele de inspecție fiscală arată că detașarea, potrivit art. 45 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii, republicat, cu modificările și completările ulterioare, este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia, iar drepturile convenite salariatului se acordă de către angajatorul la care a fost dispusă detașarea, numai în situația în care acesta din urmă nu își îndeplinește integral și la timp toate obligațiile față de salariatul detașat, acestea vor fi îndeplinite de angajatorul care a dispus detașarea, aceste prevederi legale fiind cuprinse la art. 47 din legea amintită anterior.

De asemenea organele de inspecție fiscală precizează că pentru acordarea unor sume, pentru deplasarea în țară sau străinătate, nu este necesară încheierea de acte adiționale la contractele de muncă, fiind suficientă întocmirea unor ordine de deplasare justificate în mod corespunzător.

Organele de inspecție fiscală arată că în contractele încheiate de societate cu firmele beneficiare din Germania se menționează în mod explicit că societatea va achita pentru lucrătorii detașați contribuțiile sociale corespunzător prevederilor legale.

Organele fiscale menționează că au procedat la aplicarea tratamentului fiscal corespunzător naturii sumelor în cauză, sume plătite salariaților cu titlu de indemnizație deplasare, invocând în acest sens prevederile legale de la art. 6, art. 64 și art. 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu

prevederile art. 55, art. 57, art. 91 pct. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și cu cele ale art. 15 pct. 1 și art. 23 din Legea nr. 29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cu modificările și completările ulterioare, astfel că fondul de salarii a fost suplimentat, pentru perioada octombrie 2011 - aprilie 2015, cu suma de .X. lei fiind calculat suplimentar un impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei precum și sume accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Având în vedere că .X. S.R.L. nu a constituit, reținut și virat contribuții sociale aferente veniturilor de natură salarială încasate de salariați în baza statelor de plată pentru activitatea desfășurată în Germania în perioada octombrie 2011 – aprilie 2015, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea acestora în baza dispozițiilor art. 27 nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, art. 80 alin. (1) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale cu modificările și completările ulterioare, art. 26 și art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare, art. 7 alin. (1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale cu modificările și completările ulterioare, art. 257 și art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare, art. 5 și art. 6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, art. 2962, art. 2963, art. 2964 și art. 2965 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate prevederile 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, precum și prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.1201 alin.(1), alin.(2), alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru personalul angajat și trimis în Germania, .X. S.R.L. a obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale formularul A1 privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate de către .X. S.R.L. nu are obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat membru și că angajatul, cetățean român este subiect al legislației sociale din România.

Prin Decizia de impunere nr.F-.X./14.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./14.07.2015 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. s-a stabilit în sarcina contestatoarei obligații suplimentare de plată cu titlu de contribuții sociale și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, din care:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator .X.

- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția individuală de asigurări sociale .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția individuală de asigurari pentru somaj .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția individuală de asigurări de sănătate .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.

Organele fiscale precizează că .X. S.R.L. a solicitat, prin adresa înregistrată sub numărul .X./23.09.2015 la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin administrator special .X., în temeiul Ordinului 2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și al Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, emiterea Deciziei de anulare a sumelor stabilite cu titlu de obligații fiscale suplimentare prin Decizia de impunere nr. .X./14.07.2015, iar prin adresa .X./29.09.2015 societatea a fost înștiințată asupra faptului că nu intră sub incidența legilor ce vizează anularea obligațiilor în cauză, sumele fiind în fapt salarii achitate personalului.

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

#### A. PROCEDURĂ

Cu privire la invocarea nulității actelor administrativ fiscale atrasă de nerespectarea art. 105 și art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestatara invoca următoarele argumente:

Contestatara menționează că pe perioada controlului, organele de inspecție fiscală, au solicitat o serie de informații, care au fost puse la dispoziție, însă inspectorii fiscali au apreciat că informațiile care ar putea fi furnizate sunt nerelevante sub aspectul examinării strării de fapt ori a raporturilor juridice relevante pentru impunere.

Contestatara menționează că organele de inspecție fiscală nu au perseverat în a obține și alte date suplimentare prin contactarea partenerilor contractuali, în vederea realizării și finalizării în concret a operațiunilor de control încrucișat, și au procedat la finalizarea controlului fiscal, interpretând după bunul și în defavoarea sa documentele puse la dispoziție.

Față de acest argument, se reține că potrivit prevederilor art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data finalizării inspecției fiscale:

”ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

[...]”

În ceea ce privește necesitatea efectuării unui control încrucișat, așa cum invocă contestatara, se reține că potrivit art. 97 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”ART. 97

Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

b) controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.”



organele de inspecție fiscală au posibilitatea de a efectua controale încrucișate în condițiile în care se consideră necesare în vederea stabilirii stării de fapt. În speța de față obiectul inspecției a fost cel de verificare a obligațiilor salariale, iar toate informațiile deținute de societate, au fost puse la dispoziția inspectorilor.

Mai mult, contestatara menționează că organele de inspecție fiscală, au solicitat o serie de informații, care au fost puse la dispoziție, fapt care arată în mod clar interesul arătat de inspecția fiscală în a stabili clar starea de fapt existentă, fapt pentru care neefectuarea unui control încrucișat nu poate fi reținut ca argument care să susțină nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia la data emiterii deciziei de impunere nu exista un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organelor de inspecție fiscală fapt saționat cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii, aceasta nu poate fi reținută întrucât potrivit Capitolului VI din Raportul de inspecției fiscale ”se constată că prin adresa nr. .X./01.07.2015 societatea a fost înștiințată asupra discuției finale, ocazie cu care administratorul societății a precizat că nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală” fapt care demonstrează aducerea la cunoștință societății a constatărilor și a consecințelor fiscale.

Se reține că potrivit prevederilor art.109 alin. (1)-(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător deciziei de impunere, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate, în situația în care baza de impunere se modifică, prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță.

B. Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.R.L. datorează în mod legal impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și

contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților în Germania cu titlu de indemnizație de detașare în condițiile în care aceste sume achitate salariaților se includ în categoria veniturilor de natură salarială.

În fapt, se reține că în perioada octombrie 2011 – aprilie 2015, .X. S.R.L. a acordat, cu titlu de indemnizație de detașare, unor angajați ce au desfășurat activitate printr-un sediu din Germania la firmele .X. GmbH & Co Kg, .X. GmbH & Co Kg, .X. GmbH și .X. GmbH, suma totală de .X. lei.

În ceea ce privește raportul juridic cu personalul contractual trimis la muncă în străinătate, .X. S.R.L. a încheiat următoarele acte:

- contractul individual de muncă cu fiecare salariat, în care se stipulează salariul de bază lunar brut și alte elemente constitutive;
- act adițional la fiecare contract individual de muncă, semnat de ambele părți prin care se aduce la cunoștință salariatului/angajatului locul de detașare în străinătate, posibilitatea modificării locului muncii prin delegare și detașare, păstrarea felului muncii, funcția și prevăzute în CIM, precum și cuantumul indemnizației de detașare, respectiv 7,5 eur brutto/oră.

Pentru personalul angajat trimis la muncă în Germania, .X. S.R.L. a obținut de la Casa Națională de Pensii Publice documentul portabil A1, document care determină legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate de către societate nu are obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat membru și că angajatul, este subiect al legislației cu privire la contribuțiile sociale din România.

Sumele primite de fiecare salariat trimis la muncă în Germania, înscrise în statele de plată din Germania puse la dispoziție de societate, au fost stabilite în funcție de timpul lucrat de acesta și tariful orar de 7,5 eur brutto/oră menționat în actul adițional la contractul de muncă al persoanelor trimise în Germania.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de .X. S.R.L. angajaților trimiși la muncă în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de detașare întrucât salariaților li s-au plătit sume variabile pe baza statelor de plată întocmite în Germania în funcție de timpul lucrat (productivitatea muncii), iar pentru toate aceste sume s-a reținut în Germania impozit pe venitul din salarii, aceste sume fiind tratate de societate ca venituri de natură salarială.

Astfel, în opinia organelor de inspecție fiscală suma plătită salariaților trimiși în Germania nu poate avea un tratament fiscal în Germania și altul în România.

În consecință, față de cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în Germania cu titlu de indemnizație de detașare de angajații .X. S.R.L. reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care aceasta a achitat în Germania impozit pe venitul din salarii, dar nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România contribuțiile sociale aferente acestor sume.

Astfel, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./14.07.2015 emisă

în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./14.07.2015 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuții sociale și accesorii aferente.

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

“Definirea veniturilor din salarii

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;
- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;
- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;
- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și

indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

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

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

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

- salariile de bază;
- sporurile și adaosurile de orice fel;
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;
- recompensele și premiile de orice fel;
- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;
- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;
- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;
- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;

[..]”.

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că prin Actul adițional anexat la Contractul individual de muncă, încheiat cu acordul fiecărui angajat trimis în Germania se precizează următoarele:

- locul de muncă al salariatului - detașare la firma din Germania;
- durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate, de regulă 24 luni;
- drepturile salariale vor fi compuse din salariul de bază în lei conform contractului individual de muncă plus o indemnizație detașare în euro, plătită

în străinătate și calculată în acord direct individual, respectiv 7,5 eur brutto/oră.

De asemenea pentru fiecare salariat trimis în străinătate societatea a obținut documentul portabil A1, document care determină legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate de către societate nu are obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat membru și că angajatul, este subiect al legislației cu privire la contribuțiile sociale din România.

Conform statelor de plată prezentate organelor de inspecție fiscală, întocmite de sediul din Germania, câștigul net obținut din Germania de către salariat este variabil și a fost stabilit pentru fiecare angajat în parte în funcție de numărul total de ore lucrate înmulțit corespunzător cu tariful prevăzut în Actele adiționale la Contractul individual de muncă. Mai mult, aceste sume au fost tratate de societate în Germania ca venituri de natură salarială, pentru toate aceste sume fiind reținut în Germania impozitul pe venitul din salarii.

Din analiza modului în care angajatul și angajatorul au convenit acordarea acestor sume rezultă cu claritate că indemnizația este condiționată de numărul de ore lucrate de fiecare salariat ca rezultat a muncii prestate.

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

Această opinie a avut la bază și adresa nr. .X./23.09.2014 a Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, potrivit căreia: 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 ceea ce privește susținerile contestatareii că organele de inspecție fiscală nu au coroborat legislația națională cu cea europeană trebuie precizat că în raportul de inspecție fiscală s-a menționat faptul că acestea au avut în vedere, în cadrul verificării efectuate, printre alte documente și formularul A1, formular prevăzut în legislația europeană, care determină legislația aplicabilă în materie de securitate socială și care să respecte caracteristicile proprii legislației interne. În acest sens trebuie menționat că Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului este cea care stabilește instituția detașării, regulile cu privire la coordonarea sistemelor de securitate socială fiind cuprinse în Regulamentul CE 883/2004 unde potrivit dispozițiilor art. 12 alin. (1) se precizează că: ”Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care

își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimisă să înlocuiască o altă persoană”.

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

Întrucât veniturile realizate de salariați în străinătate au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, .X. S.R.L. avea obligația reținerii și virării contribuțiilor sociale în sumă totală de .X. lei aferente perioadei octombrie 2011 – aprilie 2015, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea acestora în baza dispozițiilor art. 27 nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, art. 80 alin. (1) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale cu modificările și completările ulterioare, art. 26 și art. 27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare, art. 7 alin. (1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale cu modificările și completările ulterioare, art. 257 și art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare, art. 5 și art. 6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, art. 2962, art. 2963, art. 2964 și art. 2965 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate prevederile 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, precum și prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.1201 alin.(1), alin.(2), alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și Decizia nr. 4646/2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că atât timp cât sumele de bani acordate salariaților detașați au fost condiționate de numărul de ore lucrate rezultă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei, sumele astfel acordate fiind de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către societate a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor

legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.

Se reține că prin adresele nr. A\_SLP 2232/21.10.2015 și nr. A\_SLP 1816/21.12.2015 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor fiscale din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. să precizeze dacă societatea a solicitat anularea obligațiilor fiscale în baza prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Prin adresele .X./29.10.2015 și nr. .X./22.12.2015 organele fiscale au precizat că societății i s-a adus la cunoștință că nu beneficiază de prevederile Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, iar Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a luat act de acest fapt.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de .X. S.R.L. nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, valabile la data depunerii contestației se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./14.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./14.07.2015 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând: impozit pe veniturile din salarii și asimilate în cuantm de .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări sociale în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de .X. lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări de sănătate în cuantum de .X. lei, contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în cuantum de .X. lei.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale, organul de soluționare a contestației reține că întrucât în sarcina contestatarii a fost menținut ca datorat debitul în sumă de .X., reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, ca o consecință, .X. S.R.L datorează și accesoriile aferente în cuantum de .X. lei, conform principiului de drept, *accessorium sequitur principale*.

C. Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./07.07.2015, cauza supusă soluționării este

dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestățiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin dispoziția de măsuri s-a dispus măsura de înregistrarea sediului secundar din străinătate la organul fiscal teritorial și conducerea contabilității pentru perioada octombrie 2011-aprilie 2015.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./07.07.2015 s-a dispus măsura de înregistrarea sediului secundar din străinătate la organul fiscal teritorial și conducerea contabilității pentru perioada octombrie 2011-aprilie 2015, în condițiile dispuse de lege, invocându-se în acest sens prevederile art. 74 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 și art. 2 din Legea nr. 82/1991 Legea contabilității, cu modificările și completările ulterioare, art. 2 din Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, precum și art. 3 din Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situații financiare anuale consolidate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 205 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data formulării contestației, care precizează:  
”ART. 205

#### Posibilitatea de contestare

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

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

[...]

coroborat cu prevederile art. 206 alin. (2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

De asemenea, art. 209 alin.(1) lit. a) și lit. c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data formulării contestației stipulează:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru



regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control; [...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de quantum.”

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina .X. S.R.L. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./07.07.2015, nu se referă la stabilirea măsurii de diminuarea pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data formulării contestației, care stipulează:

“2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

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

Totodată, pct. 5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, act în vigoare la data formulării contestației, prevede că:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin.

(1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina .X. S.R.L. prin Dispoziția nr. .X./07.07.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează stabilirea de obligații fiscale, ci măsura de înregistrare a sediului secundar din străinătate la organul fiscal teritorial și conducerea contabilității pentru perioada octombrie 2011 - aprilie 2015, în condițiile dispuse de lege, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

D. Referitor la contestarea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./14.07.2015, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care pentru acest capăt de cerere obiectul contestației nu îl constituie diferențe de obligații în cuantum de 5 milioane sau mai mare, actul administrativ fiscal nu a fost emis de organe centrale de inspecție/control iar societatea nu se încadrează în categoria marilor contribuabili.

În fapt, organele de inspecție fiscală au emis în baza art.109. alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./14.07.2015 pentru:

- impozit pe profit, perioada 01.01.2012 - 31.03.2015;
- taxa pe valoare adăugată, perioada 01.01.2012 - 30.04.2015.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

Coroborate cu prevederile art.206 alin.2 din același act normativ:

“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

În ceea ce privește competența de soluționare a contestațiilor, potrivit prevederilor art.209 alin.1 lit.a) și c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;(...)

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală soluționează contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor administrative mai sus menționate, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

Totodată, potrivit art. 88 lit.e) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

e)deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”,  
iar potrivit art.109 alin.(3) lit.b) din același act normativ:  
„ Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.”

De asemenea, potrivit prevederilor stipulate la alin.1 și alin.2 din Anexa 2 Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" la OPANAF nr.1024/2013 pentru aprobarea formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere", cu modificările și completările ulterioare:

(1) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru comunicarea rezultatelor inspecțiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

(.2) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale și va cuprinde obligațiile fiscale pentru care s-a stabilit că baza de impunere nu se modifică, iar creanța fiscală a fost corect determinată.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, în situația în care nu se constată diferențe de obligații fiscale, respectiv se stabilește că baza de impunere a obligațiilor fiscale nu se modifică, creanța fiscală fiind corect determinată, se emite, în baza raportului de inspecție fiscală, decizia privind nemodificarea bazei de impunere, act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale citate mai sus, faptul că pentru acest capăt de cerere obiectul contestației nu îl constituie diferențe de obligații fiscale în cuantum de 5 milioane sau mai mare, și ținând totodată cont că Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-.X./14.07.2015 nu a fost emisă de organe centrale de inspecție/control iar societatea nu se încadrează în categoria marilor contribuabili, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de a soluționa contestația îndreptată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-.X./14.07.2015, aceasta intrând în competența structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice în a cărei rază teritorială își are domiciliul fiscal contestatarul, în conformitate cu prevederile mai sus citate.

În consecință, pentru capătul de cerere privind Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-.X./14.07.2015, dosarul contestației formulate de .X. S.R.L. va fi transmis spre competență soluționare structurii specializate din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, acte normative în vigoare la data formulării contestației se :

## DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./14.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./14.07.2015 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția individuală de asigurări sociale .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția individuală de asigurari pentru somaj .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția individuală de asigurări de sănătate .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale .X.
- dobânzi .X.
- penalități de întârziere .X.
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice .X.
- dobânzi .X.

- penalități de întârziere .X.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./07.07.2015 și transmiterea acesteia spre competența soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./14.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și transmiterea acesteia spre competență soluționare structurii specializate din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

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

DIRECTOR GENERAL,  
.X.