



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**

**ANAF**  
Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel: 021.319.97.54  
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

**DECIZIA NR. 000/2020**  
privind soluționarea contestațiilor formulate de  
**X**  
înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. A\_SLP 000/2020 și A\_SLP 000/2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de X, prin adresa nr. 000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 000/2020 și de X prin adresa nr.000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 000/2020, asupra contestațiilor formulate de X cu domiciliul fiscal în X înregistrată la ONRC sub nr.000/2017, având CUI 000.

X contestă **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 X pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

- 000 lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- 000 lei contribuția asiguratorie pentru muncă.

Totodată, X contestă **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020** emisă de X, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției asiguratorii pentru muncă.

Față de data comunicării Deciziei de impunere nr.000/2019, respectiv 29.11.2019, potrivit semnăturii reprezentantului legal al societății aplicată pe confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei, contestația 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, respectiv la data de 13.01.2020 conform ștampilei Poștei Române aplicată pe plicul aflat în original la dosarul cauzei.

Contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020 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, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță, respectiv 24.02.2020, potrivit confirmării de primire poștale anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la X, respectiv 12.03.2020, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Având în vedere prevederile pct.9.5 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, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la conexarea contestațiilor formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr.000/2020.

Totodată, societatea a solicitat, în temeiul art.276 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației, iar aceasta i-a fost acordată în data de 000/2020, conform procesului verbal încheiat în acest sens, anexat în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) și d) 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 soluționeze contestațiile formulate de X.

**I. 1. Prin contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, societatea susține următoarele:**

## **A. ASPECTE PROCEDURALE**

a) Societatea invocă nerespectarea dispozițiilor art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și încălcarea principiului încrederii legitime, având în vedere Procesul verbal nr.000/2018 încheiat de organele de inspecție fiscală cu ocazia unui control inopinat.

b) Lichidatorul judiciar al societății verificate afirmă că nu i s-a comunicat avizul de inspecție fiscală, deși era singura persoană îndreptățită să i se comunice acest aviz întrucât societății i-a fost ridicat acest drept. Prin urmare, consideră că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.122 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

c) Contestatara susține ca nu au fost respectate prevederile legale referitoare la discuția finală, respectiv prevederile art.56 și art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

## **B. ASPECTE FOND**

În ceea ce privește stabilirea obligațiilor suplimentare pentru perioada 16.02.2017 – 31.08.2019, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală s-au limitat la prevederile Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv la cele referitoare la salariul minim din statul membru.

Or, societatea susține că salariul minim din X este reglementat la nivel de ora, pe sectoare de activitate, fara precizarea naturii sumelor incluse sau excluse din acesta. Nu exista o lege cadru, ci contracte semnate la nivel de ramura. Reincadrarea facuta, in temeiul art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, nu reflecta continutul tranzactiei/activitatii in sensul in care nu precizeaza cat anume reprezinta acoperirea cheltuielilor cu masa pe durata detasarii.

In drept, petenta afirmă că există două concepte diferite definite de Legea nr.16/2017, încadrate in mod diferit din punct de vedere fiscal:

- cheltuieli generate de detașare care reprezintă orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării, neimpozabile, potrivit art. 76 alin.4 din Legea nr.227/2015 coroborat cu HG nr.518/1995 si neincluse in bazele de impozitare ale contribuțiilor sociale incidente;

- cheltuieli cu indemnizația specifică detașării transnaționale care reprezintă cheltuielile cu indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, impozabile potrivit art.76 alin.1 din Legea nr.227/2015 si incluse in bazele impozabile ale contribuțiilor sociale.

Or, în măsura în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a făcut nicio departajare a acestor sume și nici nu s-au identificat costuri cu masa decontată de X, conținutul economic al tranzacției nu poate fi considerat exclusiv impozabil.

Petenta consideră că diurnele acordate în baza actelor adiționale semnate de ambele părți, prezentate și cu ocazia inspecției inopinate din 2018, reflectă în fapt conținutul economic al tranzacției.

Astfel, societatea contestă decizia organelor de inspecție fiscală de a reîncadra în integralitate aceste sume ca fiind parte din salariul minim pe motiv că nu se respectă o obligație impusă de un act normativ ce nu stabilește modul de calcul al impozitelor și contribuțiilor, respectiv Legea nr.16/2017. De asemenea, petenta invocă art.14 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la tratamentul fiscal al unei operațiuni.

Totodată, contestatara susține că toate sumele stabilite suplimentar au fost calculate în mod eronat și din perspectiva art. 78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în sensul în care sumele primite de salariați au reprezentat sume nete.

În ceea ce privește stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare pentru perioada 01.01.2018 – 31.08.2019, petenta susține că pentru această perioadă a beneficiat de prevederile OUG nr.114/2018 prin care au fost acordate anumite facilități societăților care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor. Or, la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare pentru această perioadă, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile acestui act normativ.

De asemenea, petenta precizează că în situația detașării transnaționale, spre deosebire de detașarea prevăzută de Codul muncii, plătitorul veniturilor salariale este angajatorul care detașează și nu angajatorul la care s-a dispus detașarea. În acest context, noțiunea de „detașare” menționată în Ordinul nr.2165/837/743/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 112 "Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate" nu poate face trimitere decât la detașarea clasică prevăzută de Codul muncii, o altă interpretare fiind de natură să discrimineze în mod grav atât salariații cât și întreprinderile din spațiul comunitar la care au fost dispuse detașările.

În interpretarea noțiunii de „detașare” și a modului de aplicare a facilităților fiscale salariaților, petenta invocă prevederile art. 4 alin (1) din Ordinul nr.2326/2855/2017 privind stabilirea procedurii de acordare a facilității fiscale prevăzute la art.60 pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Societatea susține că o practică neunitară în aplicarea facilităților către salariați ar conduce la încălcarea a principiilor prevăzute de art.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Pe de altă parte, petenta consideră că neaplicarea unitară pe întreg sectorul de construcții ar putea induce ca facilitățile nu sunt ale salariaților, ci ale întreprinderilor, fapt ce se încadrează în definiția ajutorului de stat așa cum aceasta se regăsește la art.2 alin.1 lit. d) din OUG nr.77/2014 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, precum și pentru modificarea și completarea Legii concurenței nr. 21/1996.

În concluzie, societatea consideră neîntemeiată în fapt și în drept reîncadrarea în integralitate a sumelor reprezentând diurne ca fiind venituri impozabile.

Referitor la stabilirea obligațiilor fiscale accesorii, contestatara afirmă că nu datorează aceste sume în baza principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

**I.2.** Prin contestația înregistrată la X sub nr.000/2020, societatea contestă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020 emisă de X prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii de plată stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2019, pentru argumente de fapt și de drept similare celor prezentate în cuprinsul contestației promovate împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, solicitând admiterea contestației, anularea deciziei de calcul accesorii cu consecința exonerării societății de la plata obligațiilor fiscale stipulate în cuprinsul său.

**II. 1. Prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul X au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, astfel:**

Perioada verificată: 16.02.2017 – 31.08.2019

În perioada supusă inspecției fiscale, X a încheiat contracte de prestări servicii atât cu persoane juridice române cât și cu diversi parteneri externi, stabiliți în state membre ale Uniunii Europene, constând în principal în lucrări de montaj și demontaj schele industriale.

Pentru personalul trimis să lucreze în cadrul contractelor încheiate cu partenerii externi, societatea a prezentat:

- contracte individuale de muncă, înregistrate în REVISAL;

- acte aditionale la contractele individuale de munca, in baza carora salariatii au fost detasati sa lucreze in X;

- certificate A1 eliberate de catre Casa Nationala de Pensii Publice care au confirmat faptul ca salariatii au fost asigurati din punct de vedere social in Romania.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in actele aditionale la contractele individuale de munca au fost prevazute date cu privire la locul prestarii activitatii, respectiv X, perioada, plata drepturilor salariale, respectiv asigurarea salariului minim aferent timpului lucrat care nu trebuia sa fie mai mic decat salariul minim pe economie din tara unde isi desfasura activitatea, cuantumul "diurnei", alte drepturi si obligatii, precum si faptul ca delegarea se facea in cadrul prestarii de servicii transnationale cu respectarea legislatiei europene, respectiv Directiva 96/71/CE a Parlamentului European, legislatiei romane si a legislatiei statului gazda.

Pentru perioadele in care salariatii si-au desfasurat activitatea in X, societatea le-a platit un salariu de baza in Romania (diferentiat de la o persoana la alta, in functie de ocupatia si calificarea avuta) si un venit zilnic, in euro, acordat sub denumirea de "diurna".

De asemenea, societatea a suportat pentru acesti angajati transportul in X si retur (fiind prezentate in acest sens facturi emise de diferite firme de transport), precum si cazarea in X (fiind prezentate de asemenea facturi si documente justificative cu numar de nopti cazare, valoarea in euro pe noapte de cazare).

Impozitul pe salarii cat si contributiile de asigurari sociale au fost retinute de catre societate la nivelul salariilor de incadrare inscrise in contractele individuale de munca din Romania.

Activitatea privind deplasarea angajatilor in alt stat decat Romania pentru exercitarea unor lucrari se realizeaza in baza Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificarile si completarile ulterioare, a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum si a Legii nr.16/2017 privind detasarea salariatiilor in cadrul prestarii transnationale, cu modificarile si completarile ulterioare, HG nr. 337/2017 pentru aprobarea normelor metodologice privind detasarea salariatiilor in cadrul prestarii de servicii transnationale.

La nivel european, regulile privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, sunt stabilite de Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 16.12.1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii. Conform art. 288 din Tratatul privind Functionarea UE, directiva este obligatorie pentru tarile destinate cu privire la rezultatul ce trebuie atins. Astfel, Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatiilor in cadrul

prestării de servicii transnationale, HG nr.337/2017 pentru aprobarea normelor metodologice privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale, a transpus în legislația națională Directiva 96/71/CE.

Potrivit normelor europene, detasarea are o semnificație diferită de cea dată de art. 45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând situația în care un salariat care își desfășoară activitatea într-un stat membru pentru un angajator este trimis de către angajatorul sau în alt stat membru pentru a lucra în folosul unui beneficiar.

Având în vedere contractele derulate între X și clienții din Uniunea Europeană, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de X face obiectul Legii nr.16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale și HG nr.337/2017 pentru aprobarea normelor metodologice privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în actele adiționale la contractele individuale de muncă s-a făcut precizarea că delegarea s-a făcut în cadrul prestării de servicii transnationale cu respectarea legislației europene, respectiv Directiva 96/71/CE a Parlamentului European, legislației române și legislației statului gazdă.

Conform dispozițiilor art.8 din Legea nr.16/2017, salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnationale 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.

Astfel, din documentele puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a plătit salariaților un salariu de bază în România și concomitant un venit zilnic, în euro, acordat sub denumirea de "diurna" și înregistrat în contabilitate în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, delegări și detașări".

Având în vedere art.8 din Legea 16/2019, respectiv salariatul beneficiază de salariul minim valabil în statul membru al Uniunii Europene pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile și ținând seama de faptul că salariul primit de angajați, în țară, a fost sub salariul minim din X (salariul minim în X a fost de 000 euro/lună în anul 2017, de 000 euro/lună în anul 2018 și de 000 euro/lună în anul 2019),



organele de inspectie fiscala au procedat la aplicarea art.11 din Legea nr.16/2017 și a art. 11 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la impozitarea, ca parte a salariului obtinut de salariați, a cheltuielilor cu diurna, rezultand un impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale în sumă totală de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- 000 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- 000 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- 000 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 000 lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- 000 lei contribuția asiguratorie pentru muncă în baza prevederilor art.11 alin.1, art.76 alin.1, art.78, art.139, art.140, art.157, art.158, art.187, art.188, art.195, art.204, art.212 si art.220<sup>2</sup> alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5 alin.2 lit.a) si art.11 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

**II. 2. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020**, organele fiscale din cadrul X, în temeiul art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat obligații fiscale accesorii în suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;

- 000 lei dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
  - 000 lei dobânzi aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
  - 000 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
  - 000 lei dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
  - 000 lei dobânzi aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
  - 000 lei dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
  - 000 lei dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
  - 000 lei dobânzi aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații;
  - 000 lei dobânzi aferente contribuției asiguratorii pentru muncă.
- Documentul prin care au fost individualizate obligațiile principale este Decizia de impunere nr.000/2019.

**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:**

**III.1.A. a) Referitor la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la momentul încheierii Procesului verbal nr.000/2018, se rețin următoarele:**

- potrivit art.113 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: *“(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”*, iar
- potrivit art.134 alin.2 lit.a) din același act normativ:  
*“(2) Controlul inopinat constă în:*

a) *verificarea faptică și documentară, în principal, ca urmare a unor informații cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale;(...)*”.

Astfel, se reține că Procesul verbal nr.000/2018, încheiat de consilieri din cadrul 0, s-a întocmit urmare controlului inopinat „*in vederea soluționării adresei nr.000/2017 a Inspecției Muncii înregistrată la X sub nr.000/2018 și la X sub nr.000/2018*”, prin care au fost solicitate, *”in masura competentelor, relatii referitoare la activitatea desfășurată de X”*.

Astfel, prin Procesul verbal nr.000/2018 organele de inspecție fiscală au răspuns punctual întrebărilor adresate de Inspecția Muncii.

Prin urmare, se reține că acest proces verbal a fost încheiat urmare unui control tematic, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu s-au aflat în situația unei *”proceduri de administrare a creanțelor fiscale”* astfel cum este prevăzut la art.7 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În consecință, organul de soluționare reține că Procesul verbal nr.000/2018 nu poate fi asimilat unei decizii de impunere întrucât acesta face parte dintr-o categorie diferită de acte administrativ fiscale.

La art.118 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

*“(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”,* legiuitorul înțelegând să restrângă posibilitatea efectuării de inspecții succesive pentru aceeași obligație bugetară și aceeași perioadă. Însă, în speță, nu ne aflăm în situația unei inspecții fiscale succesive materializate prin emiterea de decizii de impunere sau dispoziții de măsuri, motiv pentru care argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

**b) În ceea ce privește susținerea contestației conform căreia nu au fost respectate prevederile art.122 din Legea 207/2017 privind Codul de procedură fiscală, fapt ce determină nulitatea actelor administrativ fiscale contestate, organul de soluționare a contestației reține că la articolul de lege invocat se prevede:**

*“Avizul de inspecție fiscală*

*(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

*a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

*b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.(...)*

(4) *Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

*a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;”*

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că, înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală, care se comunică cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale sau la data începerii inspecției fiscale în cazul în care contribuabilul se află în procedura insolvenței, astfel cum este cazul în speță.

Din documentele existente la dosar, se reține că Avizul de inspecție fiscală nr.000/2019 a fost comunicat societății la data începerii inspecției fiscale, respectiv la data de 000/2019, prin remiterea sub semnătură a acestuia.

Totodată, se reține că societatea nu a formulat nicio cerere prin care să solicite amânarea datei de începere a inspecției fiscale, în acord cu prevederile art.122 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, permițând echipei de control începerea verificării.

De asemenea, din conținutul raportului de inspecție fiscală contestat, se reține că reprezentanților societății li s-a acordat posibilitatea de a prezenta documente justificative și explicații referitoare la obiectivele avute în vedere la control, precum și posibilitatea de a depune un punct de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale.

Astfel, se reține că societatea avea cunoștință despre obiectivele controlului și perioada controlată, a fost de acord cu începerea inspecției fiscale și a avut posibilitatea de a prezenta documente justificative și explicații cu privire la constatările echipei de control.

Pe cale de consecință, acest argument nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației.

**c) Referitor la invocarea de către societate a nelegalității încheierii inspecției fiscale ca urmare a încălcării de către organele**

**de inspecție fiscală a dreptului la apărare, prin neacordarea unui termen rezonabil pentru discuția finală și prin ignorarea solicitării formulate de societate de a i se acorda un nou termen care să îi permită să ia cunoștință de constatările inspecției fiscale din cuprinsul proiectului de raport de inspecție fiscală, să formuleze apărările și să-și asigure reprezentarea, se rețin următoarele:**

Potrivit art.130 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

*(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

*(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.*

*(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

*(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.*

Din actele aflate la dosarul cauzei se reține că în data de 000/.2019, ora 09.43, organele de inspecție fiscală au comunicat lichidatorului judiciar, la adresa de email, proiectul raportului de inspecție fiscală precum și faptul că în data de 000/2019, ora 09.00, va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale urmare încheierii inspecției fiscale efectuate la X.

De asemenea, prin adresa anterior menționată, organele de inspecție fiscală au comunicat lichidatorului judiciar că în cazul în care nu se va prezenta la discuția finală la data și ora stabilită și nu va notifica despre renunțarea la acest drept, data de 000/2019 va

reprezenta, potrivit art.130 alin.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, data încheierii inspecției fiscale.

Totodată, a fost precizat dreptul contribuabilului de a formula un punct de vedere scris în termen de 5 zile lucratoare, precum și dreptul de a solicita prelungirea acestui termen în cazul în care contribuabilul considera ca este insuficient pentru formularea punctului de vedere.

În data de 000/2019, prin adresa nr.000, X., lichidatorul judiciar al X, a solicitat să îi fie recomunicată adresa prin care i-a fost înaintat proiectul raportului de inspecție fiscală, respectiv reprogramarea discuției finale, întrucât prin adresa inițială organele de inspecție fiscală nu au comunicat adresa locației unde trebuia să aibă loc discuția finală, deși acestea aveau cunoștință și despre faptul că aceasta nu se afla în localitate în ziua respectivă.

În data de 000/2019, organele de inspecție fiscală din cadrul X i-au comunicat administratorului judiciar că nu pot da curs favorabil solicitării acesteia, întrucât potrivit prevederilor art.9 "Dreptul de a fi ascultat" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*"(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

*(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:*

*a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege.*"

Astfel, se reține că în mod justificat organele de inspecție fiscală au refuzat contestatarii dreptul la reprogramarea discuției finale, întrucât acestea au fost nevoite să se încadreze în termenul de 60 de zile de la data publicării notificării privind deschiderea procedurii de faliment în Buletinul procedurilor de insolvență nr.000/.2019.

Prin urmare, se reține că argumentele societății cu privire la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului la apărare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, aspect confirmat de însăși formularea prezentei contestații și, în consecință, organul de soluționare a contestației se va investi pe fondul cauzei.

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

**III.1.B. Referitor la suma de 000 lei, reprezentând contribuții sociale în sumă de 000 lei și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților care au fost trimiși să lucreze în X, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă că sumele achitate sub denumirea de indemnizații de delegare sunt venituri de natură salarială/asimilate salariilor.**

**În fapt**, societatea are ca obiect principal de activitate cod CAEN 4399 *“Alte lucrări speciale de construcții”*.

În perioada verificată, X a încheiat contracte de prestari servicii atat cu persoane juridice romane cat si cu diversi parteneri externi, stabiliți în state membre ale Uniunii Europene având ca obiect principal lucrari de montaj si demontaj schele industriale.

Pentru personalul trimis sa lucreze in cadrul contractelor incheiate cu partenerii extremi, societatea a prezentat:

- contracte individuale de munca, inregistrate in REVISAL;
- acte aditionale la contractele individuale de munca, in baza carora salariatii au fost detasati sa lucreze in X;
- certificate A1 eliberate de catre Casa Nationala de Pensii Publice.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în actele aditionale la contractele individuale de munca au fost prevăzute date cu privire la locul prestarii activitatii, respectiv X, perioada, plata drepturilor salariale, respectiv asigurarea salariului minim aferent timpului lucrat care nu trebuia să fie mai mic decat salariul minim pe economie din tara unde isi desfasura activitatea, cuantumul “diurnei”, alte drepturi si obligatii, precum si faptul ca delegarea se făcea in cadrul prestarii de servicii transnationale cu respectarea legislatiei europene, respectiv Directiva 96/71/CE a Parlamentului European, legislatiei române si a legislatiei statului gazda.

Pentru perioadele in care salariatii si-au desfasurat activitatea in X, societatea le-a plătit un salariu de baza in Romania si un venit zilnic, in euro, acordat sub denumirea de “diurna”.

De asemenea, societatea a suportat pentru acesti angajati transportul in X si retur, precum si cazarea.

Impozitul pe salarii cat si contributiile de asigurari sociale au fost retinute de catre societate la nivelul salariilor de incadrare inscrise in contractele individuale de munca din Romania.

Avand in vedere art.8 din Legea 16/2019, respectiv salariatul beneficiaza de salariul minim valabil in statul membru al Uniunii Europene pe al carui teritoriu sunt prestate serviciile si tinand seama de faptul ca salariul primit de angajati, in tara, a fost sub salariul minim din X, organele de inspectie fiscala au procedat la aplicarea art.11 din Legea nr.16/2017 și a art. 11 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, sumele acordate cu titlu de "diurne" fiind reconsiderate ca venituri de natura salariala sau asimilate salariilor.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, organele de inspecție fiscală din cadrul X au stabilit în sarcina contestatarei contribuții sociale și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă totală de **000 lei**.

**În drept**, pe perioada 16.02.2017 – 31.08.2019 sunt aplicabile prevederile 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. 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 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.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că în perioada verificată X a avut ca obiect principal de activitate cod CAEN 4399 *“Alte lucrări speciale de construcții”*.

În această perioadă, societatea a angajat personal cu contract individual de muncă, pe perioadă nedeterminată, pe care l-a încadrat în general în baza salariului minim brut pe economie prevăzut în România. La punctul D *“Locul de muncă”* din contractele individuale de muncă a fost prevăzut:

*„1. Activitatea se desfășoară la X.*

*2. În lipsa unui loc de muncă fix salariatul va desfășura activitatea astfel: LA BENEFICIAR.”*

Totodată, organul de soluționare a contestației constată că societatea a încheiat, în aceeași zi sau la intervale scurte de timp, pentru fiecare salariat în parte, acte adiționale la contractele individuale de muncă, în care se stipulează următoarele:

*”Art.1. Obiectul actului adițional*

*1.1. Obiectul prezentului act adițional îl constituie completarea clauzelor contractului individual de muncă înregistrat la ITM sub numărul ..... cu clauze care să reglementeze condițiile specifice desfășurării activității salariatului în străinătate, în conformitate cu prevederile art.18 din Codul muncii.(...)*

*Art.3. Durata muncii în străinătate*

*3.1. Începând cu data de ..... salariatul își va desfășura activitatea în străinătate:*

X (Antwerpen) – Altrad (BE0404000446) / Bilfinger (BE4435776755) / Xervon (BE0404657274)

Pe durata de 60 zile respectiv de la ..... până la .....

Art.4 Modalități de plată, moneda în care se face plata

4.1. Diurna se acordă conform HG nr.518/1995, suma minimă garantată de societate este de 35 eur/zi.

4.2. Plata veniturilor obținute de salariat se va face o dată pe lună între 15-20 ale lunii pentru activitatea prestată în luna anterioară, în EURO, prin virament bancar sau cash.(...)

Art.6. Reglementări principale specifice locului de muncă

6.1. Salariul minim aferent timpului lucrat nu va putea fi mai mic decât salariul minim pe economie din țara unde se desfășoară activitatea sau decât salariul stabilit de contractele colective cu caracter obligatoriu în sectorul dumneavoastră de activitate. Orice indemnizație este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă.(...)

Spre exemplificare, în cazul X, în data de 000/2018 a fost încheiat Actul adițional nr.000 la contractul individual de muncă încheiat și înregistrat sub nr.000/2018 în Registrul general de evidență a salariaților prin care acesta a fost trimis în X, pe o durată de 60 de zile, respectiv în perioada 000/2018 – 000/2018.

În data de 000/2018 a fost încheiat Actul adițional nr.000 la contractul individual de muncă încheiat și înregistrat sub nr.000/2018 în Registrul general de evidență a salariaților, prin care a fost prelungită cu încă 60 de zile activitatea în X a dl. X, respectiv pe perioada 000/.2018 – 000/2018.

Ulterior, în data de 000/2018 a fost încheiat Actul adițional nr.000 la contractul individual de muncă încheiat și înregistrat sub nr.000/2018 în Registrul general de evidență a salariaților, prin care a fost prelungită cu încă 60 de zile activitatea în X a dl. X, respectiv pe perioada 000/.2018 – 000/.2019.

Ulterior, prin Actele adiționale nr.000, nr.000 și nr.000 la contractul individual de muncă încheiat și înregistrat sub nr.000/.2018 în Registrul general de evidență a salariaților, a fost prelungită pe perioade succesive de timp de câte 60 de zile activitatea în X a dl. X, respectiv pe perioada 000/2019.

Astfel, potrivit contractelor individuale de muncă și a actelor adiționale încheiate, se reține că salariații societății verificate își desfășurau activitatea în statele membre ale Uniunii Europene, în

special în X, în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu societățile din această țară.

Pentru activitatea desfășurată în această țară, salariații urmau să primească o "diurnă" minim garantată de 000 euro/zi, iar plata veniturilor obținute se făcea o dată pe lună, pentru activitatea prestată în luna anterioară.

Astfel, între 15-20 ale lunii, X acorda salariatilor următoarele sume de bani:

- suma înscrisă în statul de plată, reprezentând salariul de bază lunar conform contractelor individuale de muncă stabilit la nivelul salariului minim pe economie;

- diverse sume în euro considerate de societate indemnizații de deplasare/delegare, respectiv diurne externe, pentru perioada când salariații s-au aflat efectiv pe teritoriul X. Aceste sume au fost înregistrate în contabilitate în Contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”.

Pentru toată perioada în care salariații au fost detașați în X, societatea a reținut, declarat și plătit impozitul pe salarii și contribuțiile de asigurări sociale aferente doar la nivelul salariilor de încadrare înscrise în contractele individuale de muncă.

De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale competente din X pentru a demonstra că dreptul de impunere al veniturilor obținute din "diurnă" aparține statului X.

Or, potrivit actelor adiționale încheiate la contractele individuale de muncă, angajații societății erau "delegați" în X chiar de la momentul angajării, pe perioade succesive de câte 60 de zile.

Prin urmare, se reține faptul că angajații societății și-au desfășurat activitatea doar pe teritoriul X pentru care au primit „diurne”, în funcție de numărul de zile lucrate.

Potrivit prevederilor art. 41 – 44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**ART. 41**

(1) *Contractul individual de muncă poate fi modificat numai prin acordul părților.*

(2) *Cu titlu de excepție, modificarea unilaterală a contractului individual de muncă este posibilă numai în cazurile și în condițiile prevăzute de prezentul cod.*

(3) *Modificarea contractului individual de muncă se referă la oricare dintre următoarele elemente:*

a) *durata contractului;*

- b) *locul muncii;*
- c) *felul muncii;*
- d) *condițiile de muncă;*
- e) *salariul;*
- f) *timpul de muncă și timpul de odihnă.*

**ART. 42**

*(1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detașarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă.*

*(2) Pe durata delegării, respectiv a detașării, salariatul își păstrează funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul individual de muncă.*

**ART. 43**

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

**ART. 44**

*(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.*

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că modificarea locului de muncă dintr-un contract individual de muncă se poate face doar cu acordul părților și în mod excepțional, în mod unilateral de către angajator prin delegare, care reprezintă exercitarea atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.

Totodată, potrivit prevederilor legale invocate mai sus, delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice în aceste 12 luni. Or, în cazul dl. X acesta s-a aflat permanent în X, de la (momentul angajării) și până la 000/2019.

De asemenea, se reține că în perioada verificată, fondul total de salarii a reprezentat o pătrime din totalul "diurnei" acordate.

Mai mult, potrivit actelor adiționale încheiate, societatea verificată asigură salariaților "delegați" cazarea și transportul în statele membre.

Or, conform celor stabilite de instanțe, diurna poate fi dovadă pentru plata salariului minim. Astfel, CJUE a arătat, în Cauza C-396/13, că diurna

este acceptată ca parte a salariului minim, observând că, din moment ce indemnizația pentru deplasarea zilnică nu este plătită cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv de salariat pentru detașare, aceasta trebuie considerată, în conformitate cu directiva detașării lucrătorilor, drept o alocație specifică detașării și astfel ca făcând parte din salariu.

Astfel, se reține că societatea X a aplicat eronat prevederile art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, transformând caracterul temporar al delegării într-o situație de permanență, fiind denaturată în totalitate notiunea de „delegare” așa cum a fost gândită de legiuitor pentru că altfel salariații s-ar afla într-o „delegare permanentă”.

De asemenea, angajații X, neavând un loc de munca 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 X.

Prin urmare, așa cum s-a reținut anterior, personalul propriu al societății X a fost trimis să își desfășoare atribuțiile de serviciu în X, pe șantierul societății cu care contestatara avea încheiate contracte de prestări servicii, motiv pentru care în această situație nu se poate vorbi de o delegare a angajaților contestatari, nefiind vorba de o delegare așa cum aceasta este prevăzută în Codul muncii.

Mai mult, se reține că pentru fiecare salariat care a fost trimis să își desfășoare activitate în X, societatea a solicitat și a obținut de la Casa Națională de Pensii Publice documentul portabil A1.

De la 1 mai 2010, a devenit aplicabil, în relațiile dintre statele membre ale Uniunii Europene, Regulamentul (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, odată cu intrarea în vigoare a Regulamentului (CE) nr.987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 septembrie 2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004.

Unul dintre principiile care stau la baza coordonării sistemelor de securitate socială între statele membre, instituite prin regulamentele europene menționate anterior, este principiul unicității legislației aplicabile [prevăzut la art. 11 alin. (1) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004], respectivele acte europene obligatorii, direct aplicabile între statele membre, conținând reguli de determinare a legislației aplicabile, astfel încât o persoană să nu fie supusă, în același timp, mai multor legislații de securitate socială sau să nu se regăsească în situația în care niciuna dintre legislațiile incidente să nu-i fie aplicabilă (altfel spus, pentru preîntâmpinarea conflictului pozitiv sau negativ de legi).

Regula de bază care se aplică în cazul lucrătorilor migranți constă în aceea că persoanele fac obiectul legislației de securitate socială a statului membru pe teritoriul căreia lucrează, conform principiului *lex loci laboris* prevăzut la art. 11 alin. (3) lit. a) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004.

De la regula generală, Regulamentul (CE) nr. 883/2004 a prevăzut numeroase excepții și reguli specifice de determinare a legislației aplicabile, precum situația detașării, situația de pluriactivitate, etc.

Cea mai importantă dintre excepțiile de la regula generală în materia determinării legislației aplicabile, din punct de vedere al gradului de aplicare, este reglementată la art. 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004, cadrul legal al trimiterii temporare de personal pe teritoriul altui stat membru denumită, în limbaj curent, „*detașare, din punctul de vedere al securității sociale.*”

În aplicarea noilor regulamente de coordonare a sistemelor de securitate socială (CE) nr. 883/2004 și nr. 987/2009, menținerea la sistemul de securitate socială din statul de trimitere se atestă prin documentul portabil A1.

Documentul portabil A1, care este emis pentru toate situațiile în care nu este aplicabilă regula generală în domeniul determinării legislației aplicabile, dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială (asigurări sociale de stat - pentru pensie, pentru accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, de șomaj) din statul de trimitere (statul de care aparține instituția care a emis respectivul document).

În același sens este și adresa nr.000/2015 emisă de X în care se precizează că *”în conformitate cu prevederile Regulamentului (CE) 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială documentul portabil A1 reprezintă un atestat privind legislația aplicabilă și el confirmă faptul că salariatul își achită contribuțiile sociale în altă țară din UE, atunci când el este detașat în străinătate sau când lucrează în mai multe țări în același timp, iar pe durata de valabilitate a formularului A1, salariatul rămâne supus legislației sociale din statul de unde a fost detașat.”*

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că societatea X a acordat eronat angajaților sume de bani sub forma indemnizațiilor de deplasare în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerația primită de salariați pentru munca prestată în străinătate, în baza contractelor individuale de muncă.

Prin urmare, organul de soluționare reține că sumele acordate angajaților cu titlu de indemnizație de delegare sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, conform zilelor lucrate de aceștia 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 impozitul pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor, precum și contribuțiile sociale aferente, incidente speței fiind prevederile Legii 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):

*ART:137*

***Categoriile 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\*)*

***Categoriile 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*

***Categoriile 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*

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

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

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

ART.202

**Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale**

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, prevăzuți la art. 201, datorează, după caz, contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale pentru următoarele categorii de venituri:

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

ART.214

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, prevăzute la art. 209, au obligația de a calcula contribuția de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.”

Incidente speței sunt considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.000/2016, 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 recurentei, așa încât nu



sunt întrunite condițiile prevăzute de art.43 și art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.”

Incidente speței sunt și reținerile din Hotărârea nr.000/2017, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel X:

*„Chiar și în situația în care s-ar considera că angajații recurentei SC E. SA au fost detașați în Ungaria, relevante sunt dispozițiile art.3 alin.7 teza a II-a din Directiva nr.96/71/CC, potrivit cărora alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.*

*Instanța a observat că nu s-a dovedit faptul că sumele plătite angajaților cu contract de muncă temporară ce au desfășurat activitatea în Ungaria reprezintă decontări, dovedite cu documente justificative ale unor cheltuieli de transport, cazare și masă, astfel că sunt incluse în categoria veniturilor din salarii.*

*În consecință, în mod judicios a apreciat instanța de fond că sumele astfel acordate sunt de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către reclamantă 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.*

*Aspectul că sumele acordate cu titlu de diurnă au fost reîncadrate din punct de vedere fiscal nu are semnificația încălcării principiului certitudinii fiscale prin raportare la conținutul adresei nr.82965/15.09.2011, atât timp cât prin acesta s-a urmărit unificarea practicii organelor fiscale privind interpretarea și aplicarea dispozițiilor Codului fiscal.”*

De asemenea, potrivit reținerilor din Hotărârea nr.000/.2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel X:

*„Raportat la concluzia că angajații recurentei nu desfășurau temporar activitate în Italia, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, în mod nelegal sumele acordate acestora de către recurentă au fost calificate și tratate fiscal ca diurnă externă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urmă fiind supuse impozitării (...).”*

Incidente speței sunt și reținerile din Hotărârea nr.000/2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel X:

*„Cei 00 de angajați ai intimatei au desfășurat activitate numai în Italia, astfel că delegarea lor nu a avut caracter temporar și indemnizația acordată salariaților nu reprezintă diurnă ci o remunerare a muncii prestate în străinătate. Ca urmare, în mod corect organul fiscal a constatat că diurna acordată celor 00 de salariați ai intimatei reprezintă un venit asimilat salariului, având același regim juridic, motiv pentru care intimata avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pentru perioada în litigiu.(...)”*

*În consecință, Curtea constată că în mod corect a procedat organul de control la recalificarea diurnelor plătite salariaților ca venituri salariale, față de faptul că munca prestată de aceștia în Italia a avut caracter permanent și față de prevederile art.3 lit.b) din Legea nr.344/2006, situație în care actele administrative atacate sunt legale (...)”*

Referitor la afirmația societății potrivit căreia asimilarea indemnizațiilor de detașare acordate de societate cu veniturile de natură salarială s-a realizat exclusiv prin raportare la prevederile Legii nr.16/2017, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare organele de inspecție fiscală au aplicat art.11 alin.1, art.76 alin.1, art.78, art.139, art.140, art.157, art.158, art.187, art.188, art.195, art.204, art.212 și art.220<sup>2</sup> alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, organul de soluționare reține că speței îi sunt aplicabile și prevederile Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, întrucât acestea se aplică întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației E, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, astfel cum este și cazul în speță.

Prin urmare, raportarea organelor de inspecție fiscală la art.8 lit.c) din Legea nr.16/2017, respectiv la faptul că salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază de salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației E pe teritoriul căruia/căreia au fost detașați, este corectă.

Mai mult, din documentele atașate de societate la dosarul cauzei, respectiv din Anexa la Contractul de subantrepriză 000, încheiat între X, în calitate de "Subcontractant" și X, în calitate de "Contractant

principal”, se reține că o condiție de muncă generală pentru personalul angajat a fost aceea că:

*”Subcontractantul confirmă că îți va respecta obligația de a plăti la timp salariul convenit angajaților săi și că se va conforma.*

*Acesta se va asigura de respectarea acestei obligații și de către subcontractanții săi sau de către terții la care apelează.*

*Contractantul principal informează subcontractantul că informațiile necesare privind plata salariilor datorate sunt incluse pe site-ul: X tema «Consultare socială», «Salarii minime» și, în special pentru un subcontractant străin, tema «Detașare», «Condiții de muncă»).*

*Subcontractantul confirmă comunicarea de la Contractantul principal în ceea ce privește site-ul pe care se află informațiile cu privire la salariile datorate și se asigură că și subcontractanții săi sau terții cărora le adresează un apel să ia notă de acest website.*

*În acest scop, subcontractantul și contractantul principal trebuie să semneze anexa la contract, intitulată «Declarația privind răspunderea solidară a contractantului direct pentru plata salariilor.»*

Astfel, se reține că X, prin contracte încheiate cu societățile din statele membre, s-a obligat să plătească salariaților săi salariul minim aplicabil pe teritoriul acestor state.

În ceea ce privește alegația contestată potrivit căreia nerespectarea Legii nr.16/2017 poate fi *”invocată și sancționată de autoritățile competente din statul membru unde s-a dispus detașarea”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit impozite și contribuții sociale în temeiul Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea determinării venitului real realizat și implicit al impozitului pe veniturile din salarii și al contribuțiilor sociale aferente.

Mai mult, prin Hotărârea nr.000/2019, definitivă, Curtea de Apel X a reținut următoarele:

*„Nu poate fi primită nici critica recurentei în sensul nelegalității actelor administrativ-fiscale contestate ca urmare a necompetenței organului fiscal de a verifica raporturile de muncă având în vedere că (...) prin reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurnă ca fiind avantaje primite de salariați, în baza probelor strânse cu ocazia controlului, a fost determinată starea de fapt fiscală reală.”*

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au aplicat facilitățile fiscale introduse prin OUG

nr.114/2018 asupra obligațiilor suplimentare stabilite pentru perioada 01.01.2018 – 31.08.2019, se reține că prin adresa nr.000/2020, organele de inspecție fiscală au precizat că au avut în vedere prevederile legale ale acestei ordonanțe la calculul obligațiilor fiscale suplimentare.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia *"toate sumele stabilite suplimentar au fost calculate în mod eronat și din perspectiva art.78 din Legea nr.227/2015 în sensul în care sumele primite de salariați sunt în fapt nete și nu brute"*, organul de soluționare a contestației reține că acestea au fost calculate în mod corect, cu respectarea prevederilor legale în materia impozitului pe profit și a contribuțiilor sociale, astfel cum reiese din anexele la raportul de inspecție fiscală și din adresa nr.000/2020 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 000/2020, iar societatea nu prezintă exemple din care să rezulte că organele de inspecție fiscală au calculat eronat impozitul pe profit și contribuțiile sociale.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din 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 X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând impozitul 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 reținută de la salariați în sumă de 000 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei, contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei, contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei și contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 00 lei.

**III. 2. Referitor la suma de 000 lei**, reprezentând dobânzi aferente impozitelor și contribuțiilor calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020, se reține că în speță documentul prin care s-au individualizat sumele de plată este Decizia de impunere nr.000/2019, prin care au fost stabilite contribuții sociale în sumă de 000lei, contestate integral de către X.

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, iar întrucât așa cum s-a reținut la pct.1) din prezenta decizie, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de X, conform principiului de drept accessorim sequitur principale, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020 pentru suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei, dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei, dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei, dobânzi aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei, dobânzi aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei, dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei, dobânzi aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei, dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei, dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei, dobânzi aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei, dobânzi aferente contribuției asiguratorii pentru muncă în sumă de 000 lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor formulate de X – împotriva:**

• Deciziei de impunere nr.000/2019 în ceea ce privește suma de **000** lei, reprezentând:

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

• Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/.2020, în ceea ce privește suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

- 000 lei dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- 000 lei dobânzi aferente contribuției asiguratorii pentru muncă.

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