



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații**



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335  
E-mail: [info.adm@dgfptm.ro](mailto:info.adm@dgfptm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

### DECIZIE 3583/2017

privind modul de soluționare a contestației depusă de Societatea X S.A, înregistrată la A.J.F.P.Caraș-Severin sub nr.CS-REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR ...

Direcția generala regionala a finanțelor publice Timișoara a fost sesizata de A.J.F.P Caraș-Severin cu adresa nr. ..., asupra contestației formulată de Societatea X S.A, cu sediul în localitatea Oțelu Roșu, ... jud.Caraș-Severin, înmatriculată la O.R.C a jud. Caraș-Severin sub nr. J11/..., CUI ... reprezentată de dl..., în calitate de administrator, și în prezenta procedură de av..., cu sediul profesional în Caransebeș, ... jud.Caraș-Severin, formulată împotriva:

1. Deciziei de impunere nr. Y privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice privind suma de 466.852 lei reprezentând:

- Impozit pe profit ... lei;
- TVA ... lei ;
- CAS angajator ... lei;
- CAS angajat ... lei;
- Contribuția de asigurare pt.accidente ... lei;

de muncă și boli profesionale

- Șomaj angajator ... lei;
- Șomaj angajat ... lei;
- Fond garantare plată creanțe salariale ... lei;
- CASS angajator ... lei;
- CASS angajat ... lei;
- concedii și indemnizații ... lei;
- impozit pe salarii ... lei.

2. Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

3. Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.45/31.03.2017

Contestația a fost înregistrată la la A.J.F.P.Caraș-Severin sub nr.CS-REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR ..., fiind depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

în raport de data comunicării Deciziei nr. F-CS ..., respectiv data de 18.04.2017 (potrivit copiei după confirmarea de primire anexată la dosarul cauzei) și în raport de data înregistrării la A.J.F.P. Caraș-Severin, respectiv data de 03.05.2017, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Prin contestația formulată, petenta susține:**

*1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei*

În urma efectuării controlului fiscal, organele de control au stabilit în sarcina petentei obligația de a achita impozit pe profit suplimentar, reconsiderând anumite cheltuieli efectuate drept cheltuieli nedeductibile.

Petenta menționează că motivele invocate de către organele de control pentru stabilirea impozitului de profit suplimentar se referă la faptul că nu ar fi dovedit realitatea operațiunilor efectuate, neprezentând documente justificative suficiente pentru a dovedi efectuarea cheltuielilor.

Cu privire la aceste aspecte, prin contestație se invocă prevederile legale în materie aplicabile speței de față, respectiv art. 21 Cod fiscal:

*"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. "*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*j) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"*

De asemenea, se precizează că petentei nu i se reproșează lipsa documentelor justificative, pentru că așa cum se precizează în raportul de inspecție fiscală, a pus la dispoziția organelor de control, facturile de achiziții, note de recepție, bonurile de consum, facturi de vânzare, situații de lucrări, etc., toate îndeplinind funcția de document justificativ pentru înregistrările efectuate în contabilitate.

Societatea susține că deține documentele prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor, așa cum au fost prevăzute de art. 21 Legea nr. 571/2003, respectiv facturi fiscale întocmite în conformitate cu prevederile legale, contract încheiat cu prestatorul de servicii și documente justificative, respectiv recepție lucrări întocmită pe ore și număr de muncitori puși la dispoziție.

Cu privire la accesoriile solicitate aferente impozitului pe profit în discuție, calculate la suma stabilită suplimentar de către organele de control,

petenta consideră că nu poate fi obligată la plata acestora, prin aplicarea principiului de drept, *accessorium sequitur principale*. Față de aceste motive, se solicită admiterea acțiunii astfel cum a fost formulată.

## *2. Cu privire TVA în sumă de ... lei*

Prin contestație petenta susține că îndeplinește condițiile legale pentru a putea solicita deducerea TVA stabilită suplimentar, invocând prevederile art.145 alin.(1) lit.a) Cod fiscal și punctele 45 și 46 din Normele metodologice:

*“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achiziției/or, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

### *a) operațiuni taxabile; ”*

De asemenea, petenta precizează că deține pentru întreaga sumă în discuție, facturi care cuprind toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, astfel că o primă condiție impusă de prevederile legale în materie de TVA este îndeplinită. Acest aspect este recunoscut de organul de control care nu a indicat nici măcar o singură factură care să nu îndeplinească cerințele menționate la art. 146 și 155 C.fisc.

Se arată că, în baza facturilor emise de către colaboratori, plățile s-au efectuat prin transfer bancar, nefiind contestată în niciun moment efectuarea plăților solicitate.

În altă ordine de idei, achizițiile de servicii și de bunuri cu privire la care s-a exercitat dreptul de deducere, au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile (art. 145 alin. 2 C.fisc.), respectiv au fost efectuate pentru obținerea de venituri din activitatea pe care societatea o desfășoară în domeniul construcțiilor. Se face precizarea că activitatea se desfășoară pe șantiere de construcții, în diferite locații în toată Germania, în aceeași perioadă, motiv pentru care este necesară subcontractarea unei anumite lucrări sau anumite părți din lucrări contractate pentru a putea fi respectate termenele de execuție ale lucrărilor. În aceste condiții, s-au încheiat contracte de prestări servicii și bunuri cu diverși colaboratori prin care aceștia se obligă să pună la dispoziție mână de lucru și produse sau parte din produsele necesare pentru desfășurarea și finalizarea lucrărilor.

Organele de control fiscal au pus în discuție realitatea efectuării achizițiilor de bunuri și servicii, invocând în fapt o serie de motive care vizează toate societățile cu care petenta a colaborat, neputând fi reținut în sarcina sa niciun aspect din cele relevante în raportul întocmit.

Referitor la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, petenta invocă prevederile dreptului comunitar, respectiv:

*“Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:*

*(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238,239 și 240".*

În spetă, condițiile prevăzute de Directiva 2006/112/CE sunt îndeplinite, subscrisa a prezentat facturile solicitate expres în lege, aspect necontestat de organele fiscale competente.

Pe cale de consecință, singurele documente justificative cerute sunt facturile de achiziție, care să cuprindă toate elementele prevăzute în prevederile legii menționate mai sus.

Îndeplinirea cumulativă a celor două condiții susmenționate determină automat, în baza legii, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în discuție. Mai mult, elementul necesar, dar și suficient pentru a putea deduce TVA petenta consideră că este prezentarea unei facturi emisă în conformitate cu prevederile art. 155 Cod Fiscal, condiție îndeplinită și necontestată de către organele fiscale.

Cu privire la accesoriile solicitate aferente taxei pe valoare adăugată în discuție, calculate la suma stabilită suplimentar de către organele de control, în condițiile în care se beneficiază de dreptul de deducere al TVA, nu se datorează accesoriile, prin aplicarea principiului de drept, accesorium sequitur principale.

Cu privire la taxa pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de autovehicule, petenta subliniază că organele de control nu au ținut cont de situația de fapt și de scopul pentru care au fost achiziționate respectivele autovehicule pentru transportul propriilor angajați pe diferitele șantiere unde aveam în desfășurare lucrări de construcții.

În aceste condiții, petenta consideră că se încadrează în situația de excepție prevăzută de normele legale în materie, motiv pentru care beneficiază de dreptul de a deduce taxa pe valoare adăugată aferentă facturilor în discuție.

### *3. Cu privire la impozitul pe venituri din salarii în sumă de ... lei.*

Prin Raportul de inspecție fiscală contestat, organele de control au concluzionat că sumele plătite salariaților pentru munca desfășurată în Germania sunt venituri de natură salarială și nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare. În acest context, organele de control fiscal au reconsiderat veniturile acordate de societate salariaților sub formă de indemnizații de delegare/detașare ca fiind venituri de natură salarială și au stabilit obligația de a achita sarcinile fiscale aferente unor așa-zise venituri salariale, fapt care contravine prevederilor art. 2 din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale prin care s-a stabilit următoarele:

*"(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care*

*și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.*

*(2) Organul fiscal nu recalifică sumele de natura celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015. "*

În acest context, organele de control și-au depășit competența acordată prin lege, actele fiscale emise prin încălcarea legii speciale în materie fiind lovite de nulitate. Desconsiderarea prevederilor acestui act normativ conduce implicit la încălcarea principiului nediscriminării și egalității față de dispozițiile legale. În aceste condiții, se solicită anularea obligațiilor fiscale stabilite de organul fiscal prin actele fiscale contestate ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizație primită pe perioada detașării în străinătate de către angajații societății.

Organele fiscale au considerat că sumele de bani acordate salariaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare, întrucât salariaților nu li s-au plătit sume fixe pe lună, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit, fiind considerate și în Germania venituri de natură salarială, fiind denumite "salarii" inclusiv în contabilitatea societății.

Societatea precizează că activitatea principală o reprezintă construcțiile, iar în acest context a efectuat lucrări de construcții și în Germania și Italia în baza unor contracte de prestări servicii. Aceste lucrări au fost executate cu angajații societății, subscrisa procedând la detașare a acestora în conformitate cu dispozițiile legale specifice fiecărei perioade.

Petenta prezintă în contestație legislația aplicabilă speței, respectiv HG 167/1991 de ratificare a Convenției dintre România și Germania pentru activarea pe baza de contracte de lucrări în Germania (contingent), Ordinul Ministerului Muncii nr.133/2005 (modificat și completat prin Ordinul. Min. Muncii nr.429/2007) de aprobare a Procedurii de repartizare de contingent societăților comerciale cu sediul în România care execută contracte de lucrări în R.F.G, Acordul dintre România și Germania privind securitatea socială, intrat în vigoare din 2006, acte normative care stabilesc reguli și proceduri clare, pentru aprobarea acordării contingentului. În limita contingentului aprobat angajații societății au fost detașați în Germania.

Pentru salariații în cauză, petenta consideră că și-a îndeplinit obligațiile în calitate de angajator, sumele care au fost reconsiderate drept venituri de natură salarială fiind în fapt indemnizații acordate de delegare/detașare în străinătate.

În motivarea în drept, petenta prezintă prevederile Codului Muncii care reglementează delegarea sau detașarea, respectiv art.43 și 45, prevederile art.12 din Regulamentul (CE) nr.883/2004 a Parlamentului European și al Consiliului

si nr 987/2009 al Parlamentului European si al Consiliului de stabilire a procedurii de punere in aplicare a regulamentului(CE) nr.883/2004 prin care se arată care este regimul juridic comun aplicabil in cazul detașărilor transfrontaliere, respectiv:

*" Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angaja tor 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. "*

După cum s-a menționat, angajații subscrisei au fost detașați, aspect ignorat în totalitate de către organele de control fiscal, care au reconsiderat sumele achitate angajaților drept venituri salariale, fără a ține cont de faptul că în fapt erau indemnizațiile pentru detașarea în străinătate. Subscrisa și-a îndeplinit obligațiile fiscale special prevăzute pentru domeniul în care își desfășoară activitatea în Germania, modul de calcul și modul de înregistrare în contabilitate ale acestor indemnizații nu produc niciun efect asupra naturii juridice și asupra regimului juridic aplicabil acestor sume - indemnizații de detașare.

Petenta prezintă o definiție a diurnei din H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, unde la art. 5 alin. (1) lit. a) se menționează că diurna reprezintă o indemnizație zilnică acordată în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea.

De asemenea, art. 1 prevede care sunt cazurile care impun acordarea diurnei, în mod concret, acestea vizând deplasări pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar. Termenul utilizat în Codul muncii pentru "diurnă" este indemnizația de delegare/detașare care se acordă salariaților cărora locul muncii le-a fost modificat prin intermediul delegării sau detașării.

Din punct de vedere fiscal pentru perioada în discuție, petenta apreciază că este aplicabil art. 55 din Codul fiscal care stabilește care sunt veniturile care nu sunt incluse în veniturile salariale.

Cu alte cuvinte, legiuitorul pune semnul egalității între "indemnizația de delegare/detașare" și "diurnă", chiar dacă H.G.nr. 518/1995 face referire la deplasări pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar în străinătate, în timp ce Codul muncii face referire la modificări ale locului muncii salariaților prin delegare/detasare.

În aceste condiții, nu există niciun argument pentru a reconsidera drept venituri salariale și a impozita indemnizația de delegare/detașare la care au dreptul angajații care sunt detașați în străinătate. Art. 55 din Codul fiscal nu face o astfel de distincție și, ca atare, nici organul de control nu este îndreptățit să o facă. S-ar încălca astfel principiul certitudinii impunerii reglementat de arte 3

din Codul fiscal. Ar trebui să se analizeze scopul pentru care s-a achitat indemnizația de delegare/detașare. Aceasta este, în mod evident, o compensare a angajatului pentru faptul că este dislocat temporar din mediul normal și stabil de viață, dislocare care implică cheltuieli suplimentare.

În cazul de față, organele de control fiscal nu au ținut cont de niciunul din aspectele invocate de petentă, reconsiderând sumele acordate salariaților drept venituri salariale și stabilind obligații fiscale în sarcina mea.

#### *4. Cu privire la CAS angajator în sumă de ... lei*

Petenta citează prevederile art. 296<sup>3</sup>, 296<sup>5</sup>, 296<sup>15</sup> din Codul Fiscal, precizând că organele de control nu au contestat nivelul indemnizațiilor acordate, ci au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel.

Cu privire la accesoriile stabilite, prin prezenta petenta contestă și accesoriile stabilite de către organele de control, potrivit principiului accesorium sequitur principale, neexistând obligația de a achita accesorii în condițiile în care nu are obligația legală de a achita obligațiile fiscale principale.

#### *5. Cu privire la CAS angajat în sumă de ... lei*

Petenta citează prevederile art. 296<sup>4</sup> din Codul Fiscal, precizând că organele de control nu au contestat nivelul indemnizațiilor acordate, ci au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel.

Cu privire la accesoriile stabilite, prin prezenta petenta contestă și accesoriile stabilite de către organele de control, potrivit principiului accesorium sequitur principale, neexistând obligația de a achita accesorii în condițiile în care nu am obligația legală de a achita obligațiile fiscale principale.

#### *6. Cu privire la șomaj angajator în sumă ... lei*

Petenta citează prevederile art. 296<sup>5</sup> alin.(3) din Codul Fiscal precizând că organele de control nu au contestat nivelul indemnizațiilor acordate, ci au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel.

Cu privire la accesoriile stabilite, prin prezenta petenta contestă și accesoriile stabilite de către organele de control, potrivit principiului accesorium sequitur principale, neexistând obligația de a achita accesorii în condițiile în care nu am obligația legală de a achita obligațiile fiscale principale.

#### *7. Cu privire la șomaj angajat în sumă de ... lei*

Petenta citează prevederile art. 296<sup>4</sup> din Codul Fiscal și art. 27 din Legea nr.76/2002, precizând că organele de control nu au contestat nivelul

indemnizațiilor acordate, ci au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel.

Cu privire la accesoriile stabilite, prin prezenta petenta contestă și accesoriile stabilite de către organele de control, potrivit principiului accesorium sequitur principale, neexistând obligația de a achita accesorii în condițiile în care nu am obligația legală de a achita obligațiile fiscale principale.

*8. Cu privire la Fondul de garantare plată creanțe salariale în sumă de ... lei*

Petenta citează prevederile art.7 din Legea nr. 200/2006 până la modificarea care a avut loc prin OUG 117/2010 și art. 296<sup>5</sup> din Codul Fiscal precizând că organele de control nu au contestat nivelul indemnizațiilor acordate, ci au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel.

Cu privire la accesoriile stabilite, prin prezenta petenta contestă și accesoriile stabilite de către organele de control, potrivit principiului accesorium sequitur principale, neexistând obligația de a achita accesorii în condițiile în care nu am obligația legală de a achita obligațiile fiscale principale.

*9. Cu privire la CASS angajator în sumă de ... lei*

Petenta citează prevederile art. 296<sup>5</sup> din Codul Fiscal precizând că organele de control nu au contestat nivelul indemnizațiilor acordate, ci au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel.

Cu privire la accesoriile stabilite, prin prezenta petenta contestă și accesoriile stabilite de către organele de control, potrivit principiului accesorium sequitur principale, neexistând obligația de a achita accesorii în condițiile în care nu am obligația legală de a achita obligațiile fiscale principale.

*10. Cu privire la CASS angajat în sumă de ... lei*

Petenta citează prevederile art. 296<sup>4</sup> din Codul Fiscal și art. 27 din Legea nr.76/2002, precizând că organele de control nu au contestat nivelul indemnizațiilor acordate, ci au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel.

Cu privire la accesoriile stabilite, prin prezenta petenta contestă și accesoriile stabilite de către organele de control, potrivit principiului accesorium sequitur principale, neexistând obligația de a achita accesorii în condițiile în care nu am obligația legală de a achita obligațiile fiscale principale.



*11. Cu privire la contribuția pentru concedii și indemnizații angajator în sumă de ... lei*

Petenta citează prevederile art. 296<sup>5</sup> din Codul Fiscal precizând că organele de control nu au contestat nivelul indemnizațiilor acordate, ci au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel.

Cu privire la accesoriile stabilite, prin prezenta petenta contestă și accesoriile stabilite de către organele de control, potrivit principiului accesorium sequitur principale, neexistând obligația de a achita accesorii în condițiile în care nu am obligația legală de a achita obligațiile fiscale principale.

*12. Cu privire la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de ... lei*

Petenta citează prevederile art. 296 din Codul Fiscal precizând că organele de control nu au contestat nivelul indemnizațiilor acordate, ci au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel.

Cu privire la accesoriile stabilite, prin prezenta petenta contestă și accesoriile stabilite de către organele de control, potrivit principiului accesorium sequitur principale, neexistând obligația de a achita accesorii în condițiile în care nu am obligația legală de a achita obligațiile fiscale principale.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Caraș-Severin – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:**

*1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei*

Perioada verificată este 01.12.2010- 31.12.2015.

În perioada supusă verificării, societatea desfășoară operațiuni impozabile de natură:

-prestări servicii: demontare, dezasamblare și transformare în fier vechi sau pentru reutilizare a unor hale de producție, piese, mașini, rezervoare, precum și dezasamblarea și ansamblarea de hale în altă locație, ansamblare de hale noi, lucrări de demolare a unei construcții metalice, inclusiv a anexelor acesteia (birouri, grupuri sanitare, vestiare etc.) pentru clienți din Germania și din țară;

-venituri din chirie panou publicitar.

Pentru desfășurarea activității, societatea a avut personal angajat pe diverse meserii: mecanic auto, lacatus mecanic, secretara-dactilografa, muncitor necalificat la ansamblarea, montarea pieselor, ingrijitor cladiri, functionar.

Din verificările întreprinse s-au constatat următoarele:

Societatea a depus declarația D10I privind impozitul pe profit pentru anii 2011, 2012, 2013, 2014 și 2015 și a depus declarația D100 pentru perioada verificată. Conform declarațiilor depuse, societatea a înregistrat pe perioada verificată, profit în anii 2010-2012 și 2015 și pierdere în anii 2013-2014.

In data de 31.10.2012 a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. ... ca urmare a depunerii Decontului de TVA cu optiune de rambursare aferent lunii august 2012 in care, echipa de inspectie fiscala a constatat deficiente privind TVA, deficiente care influenteaza baza de impozitare a impozitului pe profit pe perioada decembrie 2010-martie 2016 astfel:

-in RIF nr. F..., pentru luna august 2012, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea a dedus TVA in suma de ... lei fara a putea prezenta documente justificative. Aceasta deficienta are influenta la calculul bazei de impozitare a profitului in perioada trimestrului III 2012, in sensul ca baza corespunzatoare TVA neacceptata la deducere reprezinta cheltuiala nedeductibila, deoarece societatea nu a prezentat documente justificative in acest sens, cheltuiala nedeductibila fiind in suma de ... lei;

-in RIF nr. F-..., pentru perioada ianuarie -august 2012, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea deduce TVA aferenta consumului de combustibil in suma de ... lei, fara a justifica utilizarea acestuia in folosul operatiunilor taxabile desfasurate. Aceasta deficienta are influenta la calculul bazei de impozitare a profitului in perioada ianuarie -august 2012, in sensul ca baza corespunzatoare TVA neacceptata la deducere reprezinta cheltuiala nedeductibila. Aceasta cheltuiala cu consumul de combustibil a fost luata in calculul bazei de impozitare a impozitului pe profit de echipa de inspectie fiscala.

a) cheltuieli nedeductibile cu combustibilul

În perioada 2011- martie 2016, conform balantei de verificare la 31.12.2015 si a Registrului imobiliarilor listat la 31 decembrie a fiecarui an, societatea avea inregistrat un singur mijloc de transport in valoare totala de ... lei constand in auto Nissan Terrano achizitionat la 30.11.2008.

In perioada verificata, societatea inregistreaza cheltuieli cu combustibilul, cheltuieli care sunt inregistrate si in lunile in care nu se realizeaza venituri sau nu se desfasoara activitate asa cum rezulta si din pontajele si statele de plata prezentate de societate, unde salariatii sunt pontati doar câte 2 sau 5 zile pe luna, sau câte o ora in fiecare zi. Aprovizionarea cu combustibil se face pe baza de bonuri fiscale, bonuri fiscale emise si cate 3-4 pe zi la intervale de câteva minute sau câte o ora.

Inregistrarea acestor cheltuieli se face direct in contul 6022 -Cheltuieli privind combustibilul-pe baza de bon fiscal emis de societati din tara, dar si din Germania pe care nu este mentionat nr. de inmatriculare a autoturismului care s-a aprovizionat cu combustibil si nici denumirea societatii.

Pentru justificarea cheltuielilor cu combustibilul societatea a prezentat doar bonurile fiscale, nu a intocmit foi de parcurs si nici Fisa de activitate zilnica (FAZ), nu a prezentat delegatii din care sa rezulte locul deplasarii si necesitatea consumului de combustibil.

În aceasta perioada societatea nu realizeaza prestari de servicii pe teritoriul tarii, decat sporadic in anul 2015,2016, care sa presupuna utilizarea celor doua motostivuitoare respectiv functionarea generatorului de curent care ar putea consuma combustibil.

Se constata ca, cheltuielile privind combustibilul inregistrate in contabilitate in perioada 2011- martie 2016, in suma de ... lei sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit.

b) cheltuieli nedeductibile cu alimente acordate salariaților care lucrează în UE

In perioada verificata societatea a acordat anumite sume de bani salariatilor sai care au desfasurat activitate la punctul de lucru din Germania, la firma Voith Lochfeldstrase, considerate "diurne". Aceste sume au fost evidentiate in contul contabil 625-"Cheltuieli cu deplasari, detasari" reprezentand cheltuieli cu cazarea si hrana salariatilor pe perioada desfasurarii activitatii in Gennania.

Conform documentelor prezentate echipei de inspectie fiscala, societatea a inregistrat pe cheltuieli facturi si bonuri fiscale reprezentand cazare, transport, alimente pentru salariatii care si-au desfasurat activitatea in Germania.

In contractele de munca incheiate cu salariatii societatii nu este prevazuta ca si clauza acordarea de alimente pentru personalul angajat, iar faptul ca salariatii au primit diurna pe perioada cat au lucrat in Germania pentru acoperirea cheltuielilor de hrana si transport prevazuta la art. 5 alin. 1 din HG 518/1995, echipa de inspectie fiscala considera ca si cheltuiala nedeductibila cheltuielile inregistrate in contabilitate cu achizitiile de alimente, in suma totala de ... lei, achizitii ce sunt repetitive de la luna la luna nefiind in scopul obtinerii de venituri, nu apar ca si acordate salariatilor ci doar inregistrate direct pe cheltuieli, fara receptii sau bonuri de consum. Cheltuiala aferenta acestor achizitii, este contabilizata in contul 625-"Cheltuieli cu deplasari, detasari" unde a fost inregistrata si diurna acordata salariatilor

c) cheltuieli nedeductibile cu amortizarea

Conform evidentei contabile puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala, a registrului imobilizarilor, societatea detinea la inceputul anului 2011 urmatoarele mijloace fixe pentru care calcula amortizare, astfel:

-Cladire, str ... achizitionata in 01.01.2010, cu o valoare de inventar de ... lei, pentru care pana la 31.12.2010 s-a calculat o amortizare de ... lei.

Cladirea, conform Catalogului mijloacelor fixe, a fost incadrata in grupa 1 Constructii, subgrupa 1.5 Constructii pentru afaceri, comert, depozitare, clasa 1.5.12 Constructii usoare pentru afaceri, comert, depozitare (baraci, magazii, soproane, etc.) care stabileste o durata de functionare intre 8 si 12 ani. Societatea a stabilit durata de functionare de 10 ani (120 luni) si o amortizare lunara de ... lei /luna. Incepand cu noiembrie 2011 societatea a calculat si inregistrat in

contabilitate o amortizare contabila de ... lei /luna, fara a modifica in registrul imobilizarilor clasa conform catalogului mijloacelor fixe, doar durata de functionare de la 120 luni la 60 luni.

-auto Nissan Terrano, achizitionat in 30.11.2008, cu o valoare de inventar de ... lei, pentru care pana la 31.12.2010 s-a calculat o amortizare de ... lei.

Autoturismul, conform Catalogului mijloacelor fixe, a fost incadrat in grupa 2 Instalatii tehnice, mijloace de transport, animale si plantatii, subgrupa 2.3 Mijloace de transport, clasa 2.3.2.1.1 Mijloace de transport pentru persoane-autoturisme, care stabileste o durata de functionare intre 4 si 6 ani. Societatea a stabilit durata de functionare de 4 ani (48 luni) si o amortizare lunara de ... lei /luna. Incepand cu noiembrie 2011 societatea a calculat si inregistrat in contabilitate o amortizare contabila de ... lei /luna, fara a modifica in registrul imobilizarilor clasa conform catalogului mijloacelor fixe si nici durata de functionare.

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea amortizarii fiscale pentru cele doua mijloace fixe de mai sus, rezultand o cheltuiala cu amortizarea contabila nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit pentru perioada 2011-2015 in suma de **...lei** din care ... lei pentru cladire si ... lei pentru autoturism.

d) alte cheltuieli nedeductibile

In perioada verificata, conform documentelor puse la dispozitia organelor de control, societatea a inregistrat pe cheltuieli diverse achizitii de bunuri si servicii avand la baza ca si document justificativ facturi fiscale sau a inregistrat cheltuieli pe baza de note contabile, astfel:

-achizitii de imbracaminte, tricouri, televizor in suma de **... lei**;

-contravaloare bilete de avion fara a specifica cine le foloseste, unde, iar in luna noiembrie 2011 lipseste factura, fiind doar inregistrata in contabilitate fara nr. document in suma totala de **... lei**;

-in luna iulie 2011, societatea a emis facturile nr.... in suma de ... euro si factura nr. ... in suma de ... euro, emise catre ... facturi incasate prin banca in data de 15.08.2011 (...) pe care a omis sa le inregistreze pe venituri in luna iulie 2011. Aceste facturi au fost inregistrate pe venituri in luna septembrie 2012 cu suma de ... lei rezultand o diferenta de venit neinregistrata in suma de ... lei reprezentand venituri din diferenta de curs valutar. Veniturile neinregistrate sunt in suma de **...lei**.

-in luna noiembrie si decembrie 2011 societatea a inregistrat in contul 472-"Venituri inregistrate in avans" in loc de contul de venituri 704 -"Venituri din lucrari executate si servicii prestate", facturi emise catre Voith Industrial Services Ltd.&Co si incasate in decembrie 2011 si ianuarie 2012 in suma totala de ... lei.

-in luna ianuarie 2012, societatea inregistreaza pe cheltuieli o factura emisa de ... GMBH pentru societatea Voith Lochfeldstrasse-reprezentand chirie macara, in suma de ... lei; in luna mai 2012 societatea inregistreaza pe cheltuieli factura nr.

F. ... emisa de Wurth pentru societatea ..., in suma de ... lei; in luna iulie 2012 societatea inregistreaza pe cheltuieli factura nr. f ... emisa de ... GMBH emisa catre alt client, in suma de ... lei. Total cheltuieli inregistrate in baza unor facturi emise catre alt client decat societatea controlata sunt in suma de **... lei**;

- in luna martie 2016, societatea inregistreaza pe cheltuieli (cont 624) un bon fiscal in valoare de **...lei**, emis de societatea Running Mates SRL pentru Daba Nistor, persoana care nu are calitate de salariat in societate;
- in luna iulie 2012 si martie 2016 societatea inregistreaza pe reparatii cheltuieli cu intretinerea si reparati a pentru un autoturism VW Touran care nu face parte din patrimoniul societatii in suma de **... lei**;
- in luna iunie si iulie 2013, societatea inregistreaza cheltuieli cu amortizarea unei masini de spalat lazi care nu face parte din patrimoniul societatii, in suma de **... lei**;
- in data de 14.01.2015, societatea plateste prin banca o proprie pentru B.E.J Rentea Georgiana Ingrid în suma de **... lei**, plata care este contabilizata in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile";
- in luna august 2015, societatea inregistreaza in contabilitate facturi reprezentand analize medicale emise de societatea din Germania ...GMBH, facturile fiind emise pe persoana fizica, in suma de **... lei**.
- in luna decembrie 2013 societatea achita impozite si taxe locale la primaria Otelu Rosu in suma de **... lei** cu chitanta ... contabilizate in contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" in corespondenta cu contul 5311 "Casa in lei", impozite si taxe locale care au mai fost odata inregistrate in contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" in luna iunie 2012 in baza instiintarii de plata nr. ... privind impozitele si taxe locale restante emisa de Primaria Otelu Rosu, in suma de ... lei contabilizata in contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" in corespondenta cu contul 446 "Alte impozite, taxe si varsaminte";
- in luna octombrie 2012, societatea inregistreaza TVA stabilit suplimentar in suma de **7... lei** conform RIF ... in contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" , fara sa tina cont de aceasta suma la calculul bazei impozabile a profitului ca si chetuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal, iar in luna ianuarie cand se face compensarea din TVA de rambursat cu TVA stabilit suplimentar in ..., societatea mai inregistreaza odata TVA in suma de ... lei pe cheltuieli in contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" fara document justificativ;
- in luna mai 2015, societatea inregistreaza suma de ... lei reprezentand alte impozite si taxe-majorari penalitati, in contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" in loc de contul 6581 "Despagubiri, amenzi si penalități".

Se constata ca, cheltuielile amintite mai sus, inregistrate in contabilitate in perioada 2011- martie 2016, in suma de ... lei sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit

e) cheltuieli inregistrate fără documente justificative

In perioada verificata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli fara a avea la baza documente justificative (facturi, bonuri fiscale, dispozitie de plata, decont de cheltuieli), doar printr-o simpla nota contabila , in suma totala de ... lei. Aceste cheltuieli sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit.

f) elemente similare cheltuielilor stabilite de inspectia fiscală

În urma recalculării fondului de salarii si a contributiilor sociale datorate de angajator si comparării lor cu cele inregistrate in evidenta contabila pe perioada iulie 2015- martie 2016, si care reprezinta cheltuiala pentru societate ( contul 645), a rezultat suma de ... lei ce reprezinta cheltuiala deductibila de care tine cont echipa de inspectie fiscala la recalcularea profitului impozabil, suma formata din:

- contributia de asigurari sociale datorata de catre angajator in suma de ... lei;
- contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajatar in suma de ...lei;
- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de ... lei;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de ... lei;
- contributia la fondul asigurarilor sociale de sanatate angajator in suma de ... lei;
- contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator in suma de ... lei.

g) venituri neinregistrate sau inregistrate mai târziu

În RIF nr. ..., pentru luna iulie 2011, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea a emis factura fiscala nr. ... catre SC ... SRL in valoare de ... din care TVA -... lei, baza TV A -... lei, omițând însă a colecta TVA in suma de ... lei.

Aceasta deficiente are influenta la calculul bazei de impozitare a profitului in perioada trimestrului III 2011, in sensul ca baza de impozitare corespunzatoare TVA necolectata, in suma de ... lei a fost luata in calcul de echipa de inspectie la calculul impozitului pe profit .

-in luna iulie 2011, societatea a emis facturile or. ... in suma de ... euro si factura nr. .. in suma de ... euro, emise catre ... facturi incasate prin banca in data de 15.08.2011 ...) pe care a omis sa le inregistreze in venituri in luna iulie 2011. Aceste facturi au fost inregistrate pe venituri in luna septembrie 2012 cu suma de ...i rezultand o diferenta de venit neinregistrata in suma de ... lei reprezentand venituri din diferenta de curs valutar.

-in luna noiembrie si decembrie 2011 societatea a inregistrat in contul 472-"Venituri inregistrate in avans" in loc de contul de venituri 704 -"Venituri din lucrari executate si servicii prestate", facturi emise catre ... Ldt. & Co si incasate in decembrie 2011 si ianuarie 2012 in suma totala de ... lei.

-in luna martie 2014 societatea a inregistrat in contul 472-"Venituri inregistrate in avans" in loc de contul de venituri 704 -"Venituri din lucrari executate si servicii prestate", factura nr ... emisa catre .....GMBH si incasata in 13.03.2014 in suma totala de ... lei. Aceasta factura a fost inregistrata in venituri in luna iunie 2014.

In concluzie, cheltuielile nedectibile la calculul profitului impozabil stabilite de echipa de inspectie fiscala sunt in suma totala de A lei, veniturile nedecarate sunt in suma de B lei ,elementele similare cheltuielilor stabilite de inspectia fiscala in suma de C lei.

Astfel, s-a recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit aferent, conform art. 19 alin. (1) din Lg 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar, calculat pe fiecare an in parte, in suma totala de Y lei.

## *2. Cu privire TVA în sumă de ... lei*

Pentru perioada septembrie 2012 – august 2016, din analiza documentelor financiar contabile au rezultat următoarele :

Societatea a inregistrat in contabilitate si a dedus TVA de pe bonuri fiscale reprezentand aprovizionare cu combustibil, desi in perioada respectiva societatea nu realizeaza prestari de servicii pe teritoriul tarii; aprovizionarea cu combustibil se face pe baza de bonuri fiscale, bonuri fiscale emise si cate 3-4 pe zi, la intervale de cateva minute sau cate o ora, pentru justificarea acestor aprovizionari societatea prezentand doar bonurile fiscale.Nu s-au intocmit foi de parcurs si nici Fisa de activitate zilnica (FAZ), nu s-au prezentat delegatii din care sa rezulte locul deplasarii si necesitatea consumului de combustibil care sa dovedeasca ca sunt in scopul obtinerii de venituri.

De asemenea, societatea a inregistrat in contabilitate si a dedus TVA de pe facturi fiscale si bonuri fiscale reprezentand:

-reparatii pentru un autoturism VW Taman care nu face parte din patrimoniul societatii, pentru care a dedus TVA in suma de ... lei;

-achizitii de televizor, camera video vanatoare, surub, vinclu si plasa sarma (bon fiscal) cu TVA in suma de ... lei;

-in luna iulie 2016, societatea a inregistrat in contabilitate si a dedus TVA in suma de ... lei de pe factura nr...16 emisa de SC ... SRL reprezentand achizitie motostivuator, factura ce nu avea inscrisa pe ea TVA;

-in luna mai 2016, conform evidentei contabile, se constata ca SC X SA isi deduce TVA in suma de ... lei aferenta achizitiei intracomunitare a unui autoturism Audi A6, in conditiile in care societatea mai detinea la acea data 3 mijloace de transport. Urmare prezentarii Registrului cu salariati, se constata ca

in cadrul societatii exista doar o singura persoana cu functie de conducere, dl. Cioarca Catalin Silviu, care este administratoml societatii. Societatea nu a facut dovada ca autoturismele sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice prin intocmirea de foi de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

TVA dedusa aferenta acestor achizitii este in suma totala de ...lei.

Avand in vedere aceste aspecte precum si prevederile art. 145<sup>1</sup> alin (1), art.145 alin (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, rezulta ca societatea nu are dreptul la deducerea sumei de ... lei.

### *3. Cu privire la impozitul pe venituri din salarii în sumă de ... lei.*

In perioada verificata, societatea desfasoara activitate de prestari servicii de natura demontare, dezasamblare si transformare in fier vechi sau pentru reutilizare a unor hale de productie, piese, masini, rezervoare, precum si dezasamblarea si ansamblarea de hale in alt loc, ansamblare de hale noi, lucrari de demolare a unei constructii metalice, inclusiv a anexelor acesteia (birouri, grupuri sanitare, vestiare etc.) pentru clienti din UE (Germania) si din 2015 si in tara sporadic.

Conform contractelor de munca incheiate pe perioada nedeterminata, cu salariatii angajati pentru prestarea acestor activitati, locul desfasurarii activitatii este pe santierele din Germania pentru care societatea are incheiate contracte de prestari servicii cu partenerul german, durata de munca este de 8 ore/zi, iar conform contractelor de munca, locul de munca se muta pe diverse santiere din Germania.

SC X SA are incheiate contracte "despre servicii de lucru" cu clientul din Germania .... caruia ii emite factura pentru serviciile prestate si incaseaza de la el contravaloarea prestarii de servicii. Pe perioada cand salariatii nu muncesc in Germania, ei sunt pontati ca fiind in concediu fara salariu. Pe perioada desfasurarii activitatii in strainatate angajatorul deconteaza "salariatului cheltuielile de transport si cazare" si "va deconta salariatului o diurna conform HG 518/1995".

Pentru personalul angajat si trimis in strainatate societatea a solicitat, dar nu a primit raspuns de la Casa Nationala de Pensii Publice, documentele portabile A1 pentru un numar de 6 salariati privind legislatia aplicabila in materie de securitate sociala, care atesta ca personalul trimis in strainatate nu are obligatii de plata a contributiilor intr-un alt stat. Cererea a fost inregistrata la Casa Nationala de Pensii Publice Directia Relatii Internationale sub nr. K ...

Cu ocazia verificarilor efectuate s-a constatat ca, in perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea a inregistrat in contul de cheltuieli 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari" suma totala de ... lei reprezentand



contravaloarea diurnei acordate administratorului si salariatilor societatii cu ocazia muncii desfasurate pe santierele din Germania astfel:

- pentru anul 2011 ... lei;
- pentru anul 2012 ... lei;
- pentru anul 2013 ... lei;
- pentru anul 2014 ... lei;
- pentru anul 2015 .. lei;
- pentru anul 2016 ... lei.

Cazarea si transportul salariatilor au fost asigurate de societate si incluse pe cheltuieli si nu au fost decontate salariatilor, acestia primind doar salariul si diurna.

Plata salariilor s-a efectuat in baza statelor de plata lunare intocmite de catre societate prin casa sau din avansuri de trezorerie ridicate, conform notelor contabile prezentate de societate.

Societatea nu acorda diurna lunar salariatilor, ci la interval de cateva luni, sumele fiind platite pe baza de tabele sau centralizatoare nesemnate de salariatii si nici de administrator, din casa sub forma de avansuri de trezorerie acordate salariatilor si care la cateva luni erau justificate ca fiind diurna, avand ca documente justificative tot niste tabele sau centralizatoare intocmite pe cateva luni, nesemnate de catre salariatii sau administrator si uneori erau justificate doar pîntr-o nota contabila (625=542) .

Aceste sume au fost preluate si analizate din inregistrarile contabile efectuate in Registrele jurnal lunare. Conform balantelor de verificare prezentate, diurnele acordate depasesc cu mult fondul de salarii.

Pentru tratarea corecta, din punct de vedere fiscal, a activitatilor desfasurate de salariatii trimisi in Germania, a fost verificata aplicativitatea prevederilor Legii 53/2003 privind Codul muncii cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, conform prevederilor art. 44 alin (1) din Lg 53/2003, delegarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult 60 zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi, pentru perioade succesive pe maxim 60 de zile calendaristice.

Avand in vedere ca perioada de delegare este limitata la cel mult 120 de zile, intr-o perioada de 12 luni, sumele primite sub forma de diurna de catre salariatii care s-au deplasat in Germania in unii ani si cate 183 zile continu(ex. Ianuarie-iunie 2012), perioada care depaseste cele 120 de zile prevazute la art. 44 alin.(1) din Lg 53/2003, reprezinta venituri de natura salariala conform prevederilor art. 55 alin (1) si alin. (2) lit. k) din Lg 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada de pana la 31.12.2015 si prevederile art. 76 alin.(1) si alin.(2) lit. s) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal in vigoare de la 01.01.2016, pentru perioada anului 2016.

Avand in vedere ca:

-societatea desfasoara activitate constand in prestarea de lucrari de dezmembrare, dezasamblare, asamblare hale, cu personalul trimis in strainatate catre clientul, persoana juridica Voith ..., din Germania;

-locul de munca al salariatilor este pe santiere la beneficiarul din Germania, conform actelor aditionale la contractele de munca, fara a putea fi incadrata activitatea lor ca delegare, asa cum este definita la art. 43 din Lg 53/2003 privind Codul muncii, conform caruia salariatul delegat exercita temporar, pentru acelasi angajator lucrari corespunzatoare in afara locului de munca, nefiind cazul angajatilor societatii verificate, care are prevazut in actele aditionale la contractele de munca ca "salariatul isi desfasoara activitatea pe santier unde societatea are contract inclusiv in strainatate", reiese in mod clar ca locul de desfasurare a activitatii nu este in Romania, ci la beneficiarul din strainatate;

-conform art. 44 alin. (1) din Codul muncii, delegarea se face pe o perioada maxim de 60 zile, nefiind cazul in situatia data, deoarece persoanele angajate de catre societatea verificata au o perioada cuprinsa intre 1 - 6 luni, neexistand nici acordul salariatilor pentru prelungirea perioadei cat sunt in strainatate;

-locul de munca al salariatilor fiind la beneficiarul din Germania, prestarile de servicii nu pot fi incadrate nici in categoria detasare, definite la art. 45 din Lg 53/2003 privind Codul muncii coroborat cu art. 2 alin. (1) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European din 16.12.1996;

-plata drepturilor salariale se face de catre societatea verificata si nu de catre beneficiarul societatii, ori daca era detasare, platile trebuiau efectuate de catre angajatorul la care este detasat, asa cum specifica art. 47 alin. (1) din Codul munci si art. 7 din HG 1860/2006;

-prin contractul incheiat de prestator(societatea verificata) cu societatea beneficiara din Germania, nu sunt stabilite plati/remuneratii catre angajati, ci catre societatea verificata;

-societatea verificata nu a intocmit Dispozitii de detasare pe care sa le comunice angajatului conform art. 1 Anexa 1 din HG 1860/2006;

-din documentele justificative prezentate de societate rezulta ca aceasta asigura transportul si cazarea personalului;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, sumele acordata salariatilor nu constituie indemnizatie de delegare acordata in conditiile legii, ci reprezinta practic o remunerare a muncii prestate de acestia la punctul de lucru din Germania, in conformitate cu prevederile art55 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si si a prevederile art. 76 alin.(1) din Legea nr. 227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare

Ca urmare a aspectelor constatate, in urma inspectiei fiscale s-a recalculat baza de impozitare a impozitului pe venit din salarii cu suma de ...lei reprezentand diurna acordata pentru salariatii care desfasoara activitate in

Germania, fiind stabilit impozit pe venit din salarii suplimentar de plata in suma totala de ... lei.

Avand in vedere prevederile Legii 209/20.07.2015 privind anulara unor obligatii fiscale, din suma de 282.434 lei reprezentand impozit pe venit din salarii stabilit suplimentar de plata pentru perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea datoreaza la sfarsitul controlului suma de ... lei, pentru perioada 01.07.2015 - 31.12.2016, iar diferenta de ... lei aferenta perioadei ianuarie 2011- 01.07.2015 intra sub incidenta Legii 209/20.07.2015.

#### *4. Contributia de asigurari sociale datorata de angajator în sumă de ... lei*

Astfel, pentru veniturile salariale suplimentare in suma totala de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 296<sup>5</sup> alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la stabilirea suplimentara a contributiei de asigurari sociale datorata de angajator in suma de ... lei. Baza de calcul a contributiilor suplimentare calculate de organul de inspectie fiscala este sub plafonul de 5 salarii medii brute ori numarul de asiguratii pentru care angajatorul datoreaza contributia prevazut de art. 296<sup>5</sup>, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din suma de ... lei reprezentand contributia de asigurari sociale datorata de angajator stabilita suplimentar de plata pentru perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea datoreaza la sfarsitul controlului suma de ... lei, pentru perioada 01.07.2015- 31.12.2016, iar diferenta de ... lei aferenta perioadei ianuarie 2011- 01.07.2015 intra sub incidenta legii 209/20.07.2015.

#### *5. Contributia individuala de asigurari sociale retinute de la asigurat în sumă de ... lei*

Pentru veniturile salariale suplimentare in suma totala de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 296<sup>4</sup> alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la stabilirea suplimentara a contributiei de asigurari sociale retinuta de la asiguratii in suma de ... lei. Baza de calcul a contributiilor suplimentare calculate de organul de inspectie fiscala este sub plafonul de 5 salarii medii brute ori numarul de asiguratii pentru care angajatorul datoreaza contributia prevazut de art. 296<sup>5</sup>, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din suma de ... lei reprezentand contributia de asigurari sociale retinuta de la asiguratii stabilita suplimentar de plata pentru perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea datoreaza la sfarsitul controlului suma de ... lei, pentru perioada 01.07.2015- 31.12.2016, iar diferenta de ... lei aferenta perioadei ianuarie 2011- O 1.07.2015 intra sub incidenta legii 209/20.07.2015.

*6. Contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator în sumă de ... lei*

Pentru veniturile salariale suplimentare in suma totala de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 296<sup>5</sup> alin (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la stabilirea suplimentara a Contributiei de asigurari pentm accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de...lei.

Din suma de ... lei reprezentand Contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator stabilita suplimentar de plata pentru perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea datoreaza la sfarsitul controlului suma de ... lei, pentru perioada 01.07.2015- 31.12.2016, iar diferenta de ... lei aferenta perioadei ianuarie 2011- 01.07.2015 intra sub incidenta legii 209/20.07.2015.

*7. Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator în sumă de ... lei*

Pentru veniturile salariale suplimentare in suma totala de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 296<sup>5</sup> alin (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la stabilirea suplimentara a contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de 9.999 lei.

Din suma de ...lei reprezentand Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator stabilita suplimentar de plata pentru perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea datoreaza la sfarsitul controlului suma de ...lei, pentru perioada 01.07.2015- 31.12.2016, iar diferenta de ...lei aferenta perioadei ianuarie 2011-01.07.2015 intra sub incidenta legii 209/20.07.2015.

*8. Contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati în sumă de ... lei*

Pentru veniturile salariale suplimentare in suma totala de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 296<sup>5</sup> alin (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la stabilirea suplimentara a contributiei individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de ... lei.

Din suma de ... lei reprezentand contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati stabilita suplimentar de plata pentru perioada ianuarie 2011-decembrie 2016, societatea datoreaza la sfarsitul controlului suma de ... lei, pentru perioada 01.07.2015- 31.12.2016, iar diferenta de ... lei aferenta perioadei ianuarie 2011- 01.07.2015 intra sub incidenta legii 209/20.07.2015.

*9. Contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale în sumă de ... lei*

Pentru veniturile salariale suplimentare in suma totala de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 296<sup>5</sup> alin (4) din Lg. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la stabilirea suplimentara a contributiei la fondul de garantare pentm plata creantelor salariale in suma de ... lei.

Din suma de ... lei reprezentand contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale stabilita suplimentar de plata pentru perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea datoreaza la sfarsitul controlului suma de ... lei, pentru perioada 01.07.2015- 31.12.2016, iar diferenta de ... lei aferenta perioadei ianuarie 2011-01.07.2015 intra sub incidenta legii 209/20.07.2015.

*10. Contributia la fondul asigurarilor sociale de sanatate datorate de angajato rîn sumă de ... lei*

Pentru veniturile salariale suplimentare in suma totala de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 296<sup>5</sup> alin (1) din Lg. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la stabilirea suplimentara a contributiei la fondul asigurarilor sociale de sanatate datorate de angajator in suma de ... lei

Din suma de ... lei reprezentand contributia la fondul asigurarilor sociale de sanatate datorate de angajator stabilita suplimentar de plata pentru perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea datoreaza la sfarsitul controlului suma de ... lei, pentru perioada 01.07.2015- 31.12.2016, iar diferenta de ... lei aferenta perioadei ianuarie 2011-01.07.2015 intra sub incidenta legii 209/20.07.2015.

*11. Contributia la fondul asigurarilor sociale de sanatate asigurat iîn sumă de ... lei*

Pentru veniturile salariale suplimentare in suma totala de .. lei, in conformitate cu prevederile art. 296<sup>5</sup> alin (2) din Lg. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la stabilirea suplimentara a contributiei la fondul asigurarilor sociale de sanatate asigurati in suma de ... lei.

Din suma de ... lei reprezentand contributia la fondul asigurarilor sociale de sanatate asigurati suplimentar de plata pentm perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea datoreaza la sfarsitul controlului suma de ... lei, pentru perioada 01.07.2015- 31.12.2016, iar diferenta de ... lei aferenta perioadei ianuarie 2011- 01.07.2015 intra sub incidenta legii 209/20.07.2015.

*12. Contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator iîn sumă de ...lei*

Pentru veniturile salariale suplimentare in suma totala de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 296<sup>5</sup> alin (2<sup>1</sup>) din Lg. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la stabilirea

suplimentara a contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator in suma de .. lei.

Din suma de ...lei reprezentand contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator, suplimentar de plata pentru perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea datoreaza la sfarsitul controlului suma de ... lei, pentru perioada 01.07.2015-31.12.2016, iar diferenta de ... lei aferenta perioadei ianuarie 2011- 01.07.2015 intra sub incidenta legii 209/20.07.2015.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Societatea X S.A are sediul în localitatea Oțelu Roșu, ... jud.Caraș-Severin, înmatriculată la O.R.C a jud. Caraș-Severin sub nr. J11/..., CUI ..., reprezentată de dl..., în calitate de administrator, și în prezenta procedură de av..., cu sediul profesional în Caransebeș, ..., jud.Caraș-Severin, prin împuternicirea avocațială nr.... depusă în original la dosarul cauzei.

***Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ... emis de către A.J.F.P Caraș-Severin–Inspectia Fiscală , se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:***

***„ART. 131***

***Rezultatul inspecției fiscale***

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

***(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)***

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

***a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”***  
coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

***„ART. 93***

***Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale***

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. Yprivind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de AJFP Caraș-Severin– Inspecție Fiscală.

***Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petentă a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr....***

Prin Dispoziția nr. ...privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu s-au stabilit impozite și taxe suplimentare și nici o măsură de diminuare a pierderii fiscale, în sarcina contribuabilului fiind dispuse următoarele măsuri:

“ 3. Măsura/măsuri dispuse de organul de inspecție fiscală

1.1 MASURĂ: Societatea va înregistra în contabilitate deficiențele stabilite la încheierea inspecției fiscale în sumă totală de 466.852 lei.

Societatea va depune declarații rectificative la declarația D390 pe perioada verificată, în care va trece codul corect de înregistrare în scopuri de TVA pentru clientul....”

Prin OANAF nr. 3.833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" se precizează că:

“Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.

Formularul se întocmește în timpul sau ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, a unui control inopinat sau a unei constatări la fața locului, în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabilului/plătitorului.”

De asemenea, competența de soluționare a contestațiilor formulate împotriva actelor administrativ fiscale este prevăzută la art.272 alin.(1), (2) și (6) din Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

“ ART. 272 - Organul competent

(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

(2) *Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*

c) *deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*

d) *creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.*

(6) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.*”

Potrivit prevederilor pct.5 din OPANAF Nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. *Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

5.1. *Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.*

5.3. *Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.*”

Conform normelor legale mai sus citate, structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice are competență în soluționarea contestațiilor 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.

În ceea ce privește contestațiile formulate împotriva altor acte administrativ fiscale emise de organele de inspecție fiscală, acestea se soluționează de către organul emitent, respectiv de Activitatea de Inspecție Fiscală, întrucât intră în categoria „altor acte administrative fiscale”.

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr. nr. 45/31.03.2017 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere aparține organului fiscal emitent al actului administrativ contestat, respectiv A.J.F.P Caraș-Severin.

Față de cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr. ...privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către AJFP Caraș-Severin – Activitatea de Inspecție Fiscală, contestația va fi soluționată de organul emitent.

***Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petentă a Deciziei de impunere nr. Y privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice***

*1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au consemnat, în actul administrativ încheiat, că în perioada supusă verificării, respectiv 01.12.2010- 31.12.2015, societatea X SA a înregistrat în contabilitate o serie de cheltuieli considerate nedeductibile, după cum urmează:

**a) cheltuieli cu combustibilul în sumă totală de ... lei:**

- s-au înregistrat și în lunile în care nu se realizează venituri sau nu se desfășoară activitate, după cum rezultă și din pontajele și statele de plată prezentate de societate;

- aprovizionarea cu combustibil se face pe bază de bonuri fiscale, bonuri fiscale emise și câte 3-4 pe zi la intervale de câteva minute sau câte o oră;

- înregistrarea acestor cheltuieli se face direct în contul 6022 -Cheltuieli privind combustibilul, pe baza bonului fiscal emis de societăți din țară, dar și din Germania, pe care nu este menționat nr. de înmatriculare al autoturismului;

- nu au fost întocmite foi de parcurs și nici Fișa de activitate zilnică (FAZ) a autovehicolului, nu s-au prezentat delegații din care să rezulte locul deplasării și necesitatea consumului de combustibil.

**b) cheltuieli cu alimente acordate salariaților care lucrează în UE în sumă de ... lei**

Societatea a acordat anumite sume de bani salariaților săi care au desfășurat activitate la punctul de lucru din Germania, la firma Voith Lochfeldstrasse, considerate "diurne", sume care au fost evidențiate în contul 625-"Cheltuieli cu

deplasări, detașări" reprezentând cheltuieli cu cazarea și hrana salariaților pe perioada desfășurării activității în Germania, în condițiile în care în contractele de muncă încheiate cu salariații nu este prevăzută ca și clauză acordarea de alimente pentru personalul angajat.

Aceste sume au fost considerate nedeductibile, întrucât salariații au primit diurnă pe perioada cât au lucrat în Germania prevăzută la art. 5 alin. 1 din HG 518/1995. Mai mult, aceste sume nu apar ca și acordate salariaților, ci doar înregistrate direct pe cheltuieli, fără recepții sau bonuri de consum.

c) cheltuieli nedeductibile cu amortizarea în sumă de ... lei

Societatea deține la începutul anului 2011 următoarele mijloace fixe:

- o clădire achiziționată în 01.01.2010, cu o valoare de inventar de ... lei, pentru care a stabilit o durată de funcționare de 10 ani (120 luni) și o amortizare lunară de ... lei /lună și pentru care, începând cu noiembrie 2011, a calculat și înregistrat în contabilitate o amortizare contabilă de ... lei /lună, fără a modifica în registrul imobilizărilor clasa, conform catalogului mijloacelor fixe, doar durata de funcționare de la 120 luni la 60 luni.

- un autoturism Nissan Terrano achiziționat în 30.11.2008, cu o valoare de inventar de ... lei, pentru care până la 31.12.2010 a calculat o amortizare de ... lei și pentru care, începând cu noiembrie 2011, a calculat și înregistrat în contabilitate o amortizare contabilă de ... lei /lună, fără a modifica în registrul imobilizărilor clasa, conform catalogului mijloacelor fixe și nici durata de funcționare.

d) alte cheltuieli nedeductibile în sumă totală de ... lei

În perioada verificată, s-au înregistrat pe cheltuieli diverse operațiuni de achiziții de bunuri și servicii, având la bază ca și document justificativ facturi fiscale sau au fost înregistrate cheltuieli pe bază de note contabile, cum ar fi:

- achiziții de îmbracaminte, tricouri, televizor;

- contravaloare bilete de avion;

- cheltuieli înregistrate în baza unor facturi emise către alt client decât petenta;

- bon fiscal emis de societatea Running Mates SRL pentru o persoană care nu are calitatea de salariat în societatea petentă;

- cheltuieli cu întreținerea și reparația unui autoturism VW Touran care nu face parte din patrimoniul societății;

- cheltuieli cu amortizarea unei mașini de spălat lăzi care nu face parte din patrimoniul societății;

- plata prin banca a unei popriri pentru .... contabilizată în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile";

- facturi reprezentând analize medicale emise de societatea din Germania BAD ...GMBH, facturile fiind emise pe numele unei persoane fizice;

- impozite și taxe locale la Primăria ... contabilizate în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și varsăminte asimilate" în luna decembrie 2013, în condițiile

în care impozitele și taxele locale care au mai fost odată înregistrate în acest cont în luna iunie 2012.

e) cheltuieli înregistrate fără documente justificative în sumă totală de ... lei

În perioada verificată societatea a înregistrat în contabilitate diverse cheltuieli fără a avea la bază documente justificative (facturi, bonuri fiscale, dispoziție de plată, decont de cheltuieli), doar printr-o simplă notă contabilă .

f) elemente similare cheltuielilor stabilite de inspecția fiscală în sumă de ... lei

În urma recalculării fondului de salarii și a contribuțiilor sociale datorate de angajator și comparării lor cu cele înregistrate în evidența contabilă pe perioada iulie 2015- martie 2016, a rezultat suma de ... lei ce reprezintă cheltuielă deductibilă de care s-a ținut cont la recalcularea profitului impozabil.

g) venituri neînregistrate sau înregistrate mai târziu

Societatea a înregistrat în contul 472-"Venituri înregistrate în avans" în loc de contul de venituri 704 -"Venituri din lucrări executate și servicii prestate", facturi emise către ...și încasate în decembrie 2011 și ianuarie 2012 în sumă totală de ... lei.

Ținând cont de cele prezentate, profitul impozabil și impozitul pe profit aferent s-au recalculat, conform art. 19 alin. (1) din Lg 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, astfel:

-pentru anul 2011 în sumă de ... lei;

-pentru anul 2012 în sumă de ... lei.

**Prin contestație**, petenta susține că a pus la dispoziția organelor de control, facturile de achiziții, note de recepție, bonurile de consum, facturi de vânzare, situații de lucrări etc., toate îndeplinind funcția de document justificativ pentru înregistrările efectuate în contabilitate și că deține documentele prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor, respectiv facturi fiscale întocmite în conformitate cu prevederile legale, contract încheiat cu prestatorul de servicii și documente justificative, respectiv recepție lucrări întocmită pe ore și număr de muncitori puși la dispoziție.

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 19 și 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"ART. 19 Reguli generale*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."*

Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor

*contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

#### *ART. 21 Cheltuieli*

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. "*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*j) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"*

Așadar, caracterul de cheltuială deductibilă este dat de legătura acesteia cu venitul impozabil la a cărui realizare contribuie. De asemenea, un rol important îl are modul de înregistrare în contabilitate a acestor cheltuieli, în sensul respectării prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 referitoare la documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, calitatea de document justificativ al acestora, precum și înregistrarea în ordine cronologică a documentelor.

Simpla prezentare a unor facturi, bonuri fiscale sau altor documente financiar-contabile nu este suficientă pentru a defini operațiunile economice la care se referă, cu atât mai mult cu cât ele nu generează și nu contribuie la realizarea de venituri impozabile. Cu titlu de exemplu prezentăm o serie de cheltuieli efectuate de petentă și care nu îndeplinesc condițiile menționate :

- cheltuieli cu achiziții de îmbrăcăminte, tricouri, televizor;
- contravaloare bilete de avion;
- cheltuieli înregistrate în baza unor facturi emise către alt client decât petenta;
- bon fiscal emis de societatea Running Mates SRL pentru o persoană care nu are calitatea de salariat în societatea petentă;
- cheltuieli cu întreținerea și reparația unui autoturism VW Touran care nu face parte din patrimoniul societății;
- cheltuieli cu amortizarea unei mașini de spălat lăzi care nu face parte din patrimoniul societății;
- cheltuieli înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative (facturi, bonuri fiscale, dispoziție de plată, decont de cheltuieli), doar printr-o simplă notă contabilă;
- venituri neînregistrate în contul de venituri 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate", în sumă totală de ... lei, facturate către ....
- cheltuieli cu combustibilul efectuate în lunile în care nu se realizează venituri sau nu se desfășoară activitate, documentele prezentate fiind bonuri fiscale emise și câte 3-4 pe zi la intervale de câteva minute sau câte o oră, fără a avea

mentionat nr. de inmatriculare al autoturismului , fără întocmire de foi de parcurs;

Deși petenta susține, prin contestație, că a pus la dispoziția organelor de inspecție documente financiar-contabile care îndeplinesc funcția de document justificativ pentru înregistrările efectuate în contabilitate, folosirea unei explicații cu caracter general privitoare la exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor, care să aibă valabilitate în cazul tuturor aspectelor constatate de organele de inspecție nu este suficientă pentru ca organul de soluționare să poată proceda la o analiză completă a speței, bazată pe documente și temeieri de drept. În lipsa unor documente care au calitatea de document justificativ, din care să reiasă natura unei operațiuni economico-financiară, legea fiscală nu conferă caracter deductibil unor sume înregistrate în contabilitate pe conturi de cheltuieli.

În plus, la art.269 și 276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se prevede:

„ ART. 269

*Forma și conținutul contestației*

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*ART. 276 Soluționarea contestației*

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

Prin OPANAF Nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la pct.2 se precizează:

„ 2. *Instrucțiuni pentru aplicarea art. 269 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației*

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

Pornind de la textele legale mai-sus citate, se reține că petenta, în contestația formulată trebuie să cuprindă și dovezile pe care se întemeiază aceasta , în caz contrar organul de soluționare analizând speța în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei, neputând extinde analiza în afara limitelor sesizării.

Cu alte cuvinte, afirmațiile petentei nu sunt susținute cu dovezi clare, reprezentate de documente din care să reiasă o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, nereușind să răstoarne prezumția de legalitate de care beneficiază actele administrativ fiscale atacate. Abordarea superficială, de către petentă, a contestației, rezultă și din lipsa unui probatoriu adecvat privind demonstrarea caracterului deductibil al cheltuielilor care fac obiectul cauzei, organul de soluționare neputând gira punctul de vedere al petentei.

În acest sens, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat obligativitatea existenței probelor în cazul exercitării atât a dreptului de deducere a TVA, cât și a deductibilității cheltuielilor. Cu titlu de exemplu menționăm :

- prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

*„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.[...]”*

Având în vedere considerentele prezentate, organul de soluționare constată că argumentele petentei referitoare la deductibilitatea cheltuielilor menționate în actul administrativ fiscal atacat, pe de o parte nu au la bază un temei legal care să le susțină veridicitatea, iar pe de altă parte sunt neîntemeiate, întrucât nu contribuie la determinarea unei alte stări de fapt față de cea stabilită de organele fiscale prin actul contestat. Motiv pentru care, pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de ... lei, urmează a se face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală  
- Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

*2. Cu privire TVA în sumă de ... lei*

**În fapt**, în perioada septembrie 2012 – august 2016, petenta a înregistrat în contabilitate și a dedus TVA de pe bonuri fiscale reprezentând aprovizionare cu combustibil, deși în perioada respectivă societatea nu realizează prestări de servicii pe teritoriul țării, nefăcându-se dovada necesității consumului de combustibil în scopul obținerii de venituri.

De asemenea, societatea a înregistrat în contabilitate și a dedus TVA de pe facturi fiscale și bonuri fiscale reprezentând :

- reparații pentru un autoturism care nu face parte din patrimoniul societății;
- achiziții de televizor, cameră video vânătoare, șurub, vinclu și plasă sârmă;
- achiziție motostivuitoare , de pe factura nr..... emisă de SC ...SRL care nu avea înscrisă pe ea TVA;
- achiziție intracomunitară a unui autoturism, în condițiile în care societatea mai deținea la acea dată 3 mijloace de transport și, conform Registrului cu salariați, se constată că în cadrul societății există doar o singură persoană cu funcție de conducere, respectiv administratorul societății. Societatea nu a făcut dovada că autoturismele sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice .

**Prin contestație** petenta susține că îndeplinește condițiile legale pentru a putea solicita deducerea TVA stabilită suplimentar, invocând prevederile art.145 alin.(1) lit.a) Cod fiscal și punctele 45 și 46 din Normele metodologice și precizând că deține pentru întreaga sumă în discuție, facturi care cuprind toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

De asemenea, susține că achizițiile de servicii și de bunuri cu privire la care s-a exercitat dreptul de deducere, au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv au fost efectuate pentru obținerea de venituri din activitatea pe care societatea o desfășoară în domeniul construcțiilor, precizând că activitatea se desfășoară pe șantiere de construcții, în diferite locații în toată Germania, în aceeași perioadă.

Se invocă prevederile dreptului comunitar, petenta prezentând facturile solicitate expres în lege, îndeplinind astfel condițiile prevăzute de Directiva 2006/112/CE .

Cu privire la taxa pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de autovehicule, petenta subliniază că organele de control nu au ținut cont de situația de fapt și de scopul pentru care au fost achiziționate respectivele autovehicule pentru transportul propriilor angajați pe diferitele șantiere unde are în desfășurare lucrări de construcții.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile; ”*

precum și ale art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie*

*prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”*

*“ ART. 155 Facturarea*

*(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;”*

Potrivit celor menționate în textele citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și dacă deține, pentru acestea, o factură care să conțină toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că achizițiile de servicii au fost utilizate și în folosul propriilor operațiuni taxabile.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept .

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 *Gabalfrisa* se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 *Inzo* și paragr. 24 din cazul C-268/83 *Rompelman*, unde Curtea a stabilit că *“este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”*. Art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând astfel naștere la operațiuni taxabile.

Din acest motiv, legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.



În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 73 alin. (1):

„ART. 73

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA **să prezinte dovezi obiective** care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

Contrar susținerilor petentei, simpla afirmație că bunurile și serviciile achiziționate au legătură exclusivă cu activitățile economice desfășurate de petentă, îndeosebi pe teritoriul Germaniei, nu este suficientă, deoarece starea de fapt constatată de inspecția fiscală este conformă cu înregistrările efectuate de petentă în evidența operativă privind TVA, fiind obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile, concrete.

Ori, în cauza ce face obiectul prezentului dosar, organele de inspecție fiscală, în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite conform Codului de procedură fiscală, au analizat dacă bunurile/serviciile achiziționate au fost destinate efectiv în folosul operațiunilor taxabile și au fost necesare, situație în care petenta și-ar fi putut exercita, în mod legal, dreptul de deducere a TVA.

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza C-516/14 Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos SA* care la paragraful 46 dispune:

„46. În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 35).”

În ceea ce privește susținerea contestatarei, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală în mod eronat au procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor bunuri și servicii achiziționate, se reține că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece, persoanele impozabile **au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor

taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Or, din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, contestată, reiese că petenta nu a prezentat **documentele justificative** aferente achizițiilor de servicii și de bunuri cu privire la care s-a exercitat dreptul de deducere, care să dovedească că acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv au fost efectuate pentru obținerea de venituri din activitatea pe care societatea o desfășoară în domeniul construcțiilor.

Similar jurisprudenței europene – par. 46 din cauza C-516/14, mai sus citat, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin Decizia nr. 398/2016 că *„pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al. 5 Cod fiscal).*

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.*

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al. 5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”*

*Deși petenta afirmă că „achizițiile de servicii și de bunuri cu privire la care s-a exercitat dreptul de deducere, au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile (art. 145 alin. 2 C.fisc.), respectiv au fost efectuate pentru obținerea de venituri din activitatea pe care societatea o desfășoară în domeniul construcțiilor... pe șantiere de construcții, în diferite locații în toată Germania, în aceeași perioadă, motiv pentru care este necesară subcontractarea unei anumite lucrări sau anumite părți din lucrări contractate pentru a putea fi respectate termenele de execuție ale lucrărilor. În aceste condiții, s-au încheiat contracte de prestări servicii și bunuri cu diverși colaboratori prin care aceștia se obligă să pună la dispoziție mână de lucru și produse sau parte din produsele necesare pentru desfășurarea și finalizarea lucrărilor.”*

la dosarul contestației nu există niciunul din documentele la care face trimitere petenta și care, prin conținutul lui, ar putea confirma susținerea existenței unei alte stări de fapt decât cea consemnată de organele fiscale.

Mai mult, achizițiile de bunuri și prestări de servicii efectuate de petentă și pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA se referă la :

-reparații pentru un autoturism care nu face parte din patrimoniul societății;  
-achiziții de televizor, cameră video vânătoare, șurub, vinclu si plasă sârmă;  
- achiziție motostivuitoare , de pe factura nr.... emisă de SC ...SRL care nu avea înscrisă pe ea TVA;  
- achiziție intracomunitară a unui autoturism, în condițiile în care societatea mai deținea la acea dată 3 mijloace de transport și, conform Registrului cu salariați, se constată că în cadrul societății există doar o singură persoană cu funcție de conducere, respectiv administratorul societății, societatea nefăcând dovada că autoturismele sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Pentru aceste bunuri și servicii petenta nu a demonstrat necesitatea achiziționării lor în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, deși prin contestație se susține că *“elementul necesar, dar si suficient pentru a putea deduce TVA este prezentarea unei facturi emisă în conformitate cu prevederile art. 155 Cod Fiscal, conditie îndeplinită si necontestată de către organele fiscale”*, reiterăm faptul că, atât jurisprudența națională, cât și cea europeană, au statuat că persoanele impozabile **au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În lipsa oricăror documente care să probeze susținerile petentei, organul de soluționare constată că în mod legal organele de inspecție fiscale nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei , motiv pentru care pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei, urmează a se face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală  
- Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

*3.Cu privire la impozitul pe venituri din salarii în sumă de ... lei.*

**În fapt**, în perioada verificată, societatea a desfășurat activitate de prestări servicii de demontare, dezasamblare si transformare în fier vechi sau pentru reutilizarea unor hale de producție pentru clienți din Germania și din 2015 și în țară, sporadic.

Conform contractelor de muncă încheiate pe perioadă nedeterminată, cu salariații angajați pentru prestarea acestor activități, locul desfășurării activității

este pe șantierele din Germania, durata de muncă este de 8 ore/zi, iar conform contractelor de munca, locul de muncă se mută pe diverse șantiere din Germania.

Urmare inspecției fiscale s-a constatat că petenta are încheiate contracte cu clientul din Germania ..., căruia îi emite factura pentru serviciile prestate și încasează de la el contravaloarea prestării de servicii. Pe perioada când salariații nu muncesc în Germania, ei sunt pontati ca fiind în concediu fără salariu. Pe perioada desfășurării activității în străinătate angajatorul decontează salariul și cheltuielile de transport și cazare și o diurnă conform HG 518/1995.

Astfel, în perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea a înregistrat în contul de cheltuieli 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări" suma totală de ... lei reprezentând contravaloarea diurnei acordate administratorului și salariaților societății cu ocazia muncii desfășurate pe șantierele din Germania.

Cazarea și transportul salariaților au fost asigurate de societate și incluse pe cheltuieli și nu au fost decontate salariaților, aceștia primind doar salariul și diurna.

Societatea nu acordă diurna lunar salariaților, ci la interval de câteva luni, sumele fiind plătite pe bază de tabele sau centralizatoare desemnate de salariați și nici de administrator, din casă sub formă de avansuri de trezorerie acordate salariaților și care la câteva luni sunt justificate ca diurnă. Aceste sume cu titlu de diurne acordate depășesc cu mult fondul de salarii.

Având în vedere că perioada de delegare este limitată la cel mult 120 de zile, într-o perioadă de 12 luni, conform art. 44 alin.(1) din Lg 53/2003, iar sumele primite sub formă de diurnă de către salariații care s-au deplasat în Germania sunt aferente, în unii ani și unui număr de 183 zile continuu (ex. ianuarie-iunie 2012), au dus la reconsiderarea acestor sume ca fiind venituri de natură salarială.

Având în vedere că locul de muncă al salariaților este la beneficiarul din Germania, conform actelor adiționale la contractele de munca, fără a putea fi încadrată activitatea lor ca delegare, deoarece nu există nici acordul salariaților pentru prelungirea perioadei de 120 prevăzută de lege pentru a fi considerată delegare perioada cât sunt în străinătate, locul de muncă al salariaților fiind la beneficiarul din Germania, deci prestările de servicii neputând fi încadrate nici în categoria detașare, definite la art. 45 din Lg 53/2003 privind Codul muncii, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele acordate salariaților nu constituie indemnizație de delegare acordată în condițiile legii, ci reprezintă practic o remunerare a muncii prestate de aceștia la punctul de lucru din Germania. Ca urmare, s-a recalculat baza de impozitare a impozitului pe venit din salarii cu suma de ... lei reprezentând diurna acordată pentru salariații care desfășoară activitate în Germania, fiind stabilit impozit pe venit din salarii suplimentar de plată în sumă totală de ... lei.

Având în vedere prevederile Legii 209/20.07.2015 privind anularea unor obligații fiscale, din suma de ... lei reprezentând impozit pe venit din salarii stabilit suplimentar de plată pentru perioada ianuarie 2011- decembrie 2016, societatea datorează suma de ... lei, pentru perioada 01.07.2015 - 31.12.2016, iar diferența de ... lei aferenta perioadei ianuarie 2011- 01.07.2015 intră sub incidența Legii 209/20.07.2015.

Prin contestație petenta susține că organele fiscale au considerat că sumele de bani acordate salariaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare, întrucât salariaților nu li s-au plătit sume fixe pe lună, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit, fiind considerate și în Germania venituri de natură salarială, fiind denumite "salarii" inclusiv în contabilitatea societății. Societatea precizează că activitatea principală o reprezintă construcțiile, iar în acest context a efectuat lucrări de construcții și în Germania și Italia în baza unor contracte de prestări servicii. Aceste lucrări au fost executate cu angajații societății, subscrisa procedând la detașare a acestora în conformitate cu dispozițiile legale specifice fiecărei perioade.

De asemenea petenta subliniază că angajații au fost detașați, aspect ignorat în totalitate de către organele de control fiscal, care au reconsiderat sumele achitate angajaților drept venituri salariale, fără a ține cont de faptul că în fapt erau indemnizațiile pentru detașarea în străinătate și că și-a îndeplinit obligațiile fiscale special prevăzute pentru domeniul în care își desfășoară activitatea în Germania, modul de calcul și modul de înregistrare în contabilitate ale acestor indemnizații neproducând niciun efect asupra naturii juridice și asupra regimului juridic aplicabil acestor sume - indemnizații de detașare.

**În drept,** sunt incidente următoarele prevederi legale:

- prevederile art. 55 alin (1) și alin. (2) lit. k) din Lg 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada de până la 31.12.2015;

„ *Art. 55 Definierea 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.*

(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.”

Norme metodologice:

„85. În categoria cheltuielilor de delegare și detașare se cuprind cheltuielile cu transportul, cazarea, precum și indemnizația de delegare și de detașare în țară și în străinătate, stabilite în condițiile prevăzute de lege sau în contractul de muncă aplicabil.”

- prevederile art. 76 alin.(1) și alin.(2) lit. s) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare de la 01.01.2016

“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

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.”

- prevederile Legii 53/2003 privind Codul muncii, după cum urmează:

„ 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.

ART. 45

*Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia.*

**ART. 46**

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

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

**ART. 47**

*(1) Drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.*

*(2) Pe durata detașării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detașarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detașat.”*

Din economia textelor legale citate, se reține că atât delegarea, cât și detașarea, reprezintă exercitarea de către angajat, pe o perioadă de timp determinată, a atribuțiilor sale de serviciu în afara locului său de muncă. Dacă **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, **prin detașare se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator**, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia și **poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an.**

Deși prin contestație petenta susține că „*sumele care au fost reconsiderate drept venituri de natură salarială fiind în fapt indemnizații acordate de delegare/detașare în străinătate*” și că „**angajații ... au fost detașați**, aspect ignorat în totalitate de către organele de control fiscal, care au reconsiderat sumele achitate angajaților drept venituri salariale, fără a ține cont de faptul că **în fapt erau indemnizațiile pentru detașarea în străinătate**. Subscrisa și-a îndeplinit obligațiile fiscale special prevăzute pentru domeniul în care își desfășoară activitatea în Germania, modul de calcul și modul de înregistrare în contabilitate ale acestor indemnizații nu produc niciun efect asupra naturii juridice și asupra regimului juridic aplicabil acestor sume - indemnizații de detașare”, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei nu rezultă că veniturile obținute de salariații petentei și considerate de organele de inspecție fiscală venituri de natură salarială, pe perioada în care și-au desfășurat activitatea în Germania pentru realizarea lucrărilor contractate de societatea X SA cu beneficiarul ..., au caracter de indemnizație de detașare, din următoarele motive:

- din definiția detașării, așa cum este ea prezentată la art.45 din Codul muncii, antecitat, rezultă că pentru angajații petentei ar fi trebuit, ca temporar, locul de

muncă să fie schimbat la angajatorul din Germania, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia, schimbare certificată printr-un act adițional la contractul de muncă ;

- **cheltuielile de transport și cazare**, la care salariații petentei au dreptul în situația detașării, **precum indemnizația de detașare, trebuiau acordate în condițiile prevăzute de lege** sau de contractul colectiv de muncă aplicabil ;

- **drepturile convenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea**, pe durata detașării salariatul beneficiind de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detașarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detașat;

- prin contractul încheiat de petentă în calitate de prestator cu societatea beneficiară din Germania, nu sunt stabilite plăți/remunerații către angajați, ci către societatea prestatoare.

Pentru niciuna din condițiile enumerate petenta nu a făcut dovada că starea de fapt susținută prin contestație este diferită de cea consemnată de organele de inspecție fiscală în actul contestat.

Menționarea prin contestație a faptului că „*legiuitorul pune semnul egalității între "indemnizația de delegare/detașare" și "diurnă", chiar dacă H.G.nr. 518/1995 face referire la deplasări pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar în străinătate, în timp ce Codul muncii face referire la modificări ale locului muncii salariaților prin delegare/detașare*” și că „*în aceste condiții, nu există niciun argument pentru a reconsidera drept venituri salariale și a impozita indemnizația de delegare/detașare la care au dreptul angajații care sunt detașați în străinătate*” reprezintă doar un comentariu teoretic care nu are acoperire în documentele și probele existente la dosarul cauzei. De reținut este faptul că situația unui lucrător, în exercitarea atribuțiilor sale de serviciu conform contractului de muncă, este reglementată de Codul muncii, iar natura și impunerea veniturilor obținute de acesta este reglementată de Codul fiscal, petenta neținând seama de aceste aspecte în contestația formulată.

În completare la prevederile Codului Muncii referitoare la detașarea salariaților sunt și prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii:

“ *Art.2 Definiție*

(1) *În sensul prezentei directive, prin lucrător detașat se înțelege un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal.*”

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

“*Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996, privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii,*



*prevede că exercitarea cu caracter temporar a muncii reprezintă o delegare, iar plata angajaților temporari are ca și componentă principală salariul, iar ca și componentă secundară, sume care sunt plătite cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare.*

*Față de dispozițiile legale prezentate de Codul muncii și de Codul fiscal, petenta a considerat în mod greșit că salariații care prestează muncă temporară în străinătate sunt detașați în străinătate și, tot în mod eronat, a înregistrat în evidențele contabile și fiscale sumele cuvenite ca remunerație de natură salarială în contul 625 ca reprezentând cheltuieli cu diurna pentru personalul detașat în străinătate.”*

Astfel că prevederile legale referitoare la detașare invocate de petentă nu sunt aplicabile în speță deoarece schimbarea temporară a locului de muncă nu s-a făcut la un alt angajator.

Deși petenta, prin contestație, susține că “...pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit, fiind considerate și în Germania venituri de natură salarială, fiind denumite "salarii" inclusiv în contabilitatea societății “, nu prezintă în motivarea contestației niciun document de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte această stare de fapt, respectiv state de plată semnate de salariați, care să cuprindă valorile brute ale salariilor, reținerile efectuate potrivit legii, documente de plată pentru impozitul pe venit reținut și plătit către autoritățile germane. Mai mult, înregistrarea în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări" a sumelor considerate de petentă ca diurne acordate salariaților nu este în concordanță cu susținerea prezentată mai sus, cum că aceste sume poartă denumirea de “salarii” inclusiv în contabilitatea societății. Rezultă astfel, că afirmațiile din contestație sunt contradictorii cu starea de fapt existentă în contabilitate și consemnată și de organele fiscale, motiv pentru care sumele de bani acordate salariaților nu pot fi considerate a fi de natura diurnelor sau indemnizației de delegare/detașare.

Și referitor la acest aspect se reține că petenta nu face o încadrare clară și precisă a sumelor de bani acordate salariaților, considerându-le când diurne, când indemnizație de detașare, când venituri de natură salarială pentru care s-a reținut și virat impozit în Germania, fără a face însă dovada legalității și documentării acestor afirmații.

Având în vedere considerentele prezentate, precum și modul defectuos în care petenta a considerat, acordat și contabilizat sumele de bani acordate salariaților pentru munca prestată în străinătate, se constată că în mod legal organele de inspecție fiscală au recalculat baza de impozitare a impozitului pe venit din salarii cu suma de ... lei reprezentând diurna acordată pentru salariații care desfășoară activitate în Germania, fiind stabilit impozit pe venit din salarii suplimentar în sumă totală de ... lei.

Pornind de la necesitatea îndreptării situațiilor apărute în practică din cauza interpretărilor diferite ale legislației referitoare la acordarea indemnizației de delegare/detașare, interpretare care presupune corelarea prevederilor Codului fiscal cu legislația muncii, Parlamentul României a promovat Legea 209/20.07.2015 privind anularea unor obligații fiscale, publicată în M.O.540/20.07.2015, unde la art.2 se prevede:

“ART. 2

*(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, **aferele perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015** și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.*

*(2) Organul fiscal nu recalifică sumele de natura celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015.”*

Ținând seama de aceste prevederi, prin actul de impunere contestat organele de inspecție fiscală au diminuat obligația de plată de natura impozitului pe venituri de natură salarială stabilită suplimentar, cu suma de ... lei, aferentă perioadei ianuarie 2011 - 01.07.2015, ca intrând sub incidența Legii 209/20.07.2015, rămânând un impozit pe venituri de natură salarială datorat, aferent perioadei 01.07.2015 - 31.12.2016, în sumă de ... lei.

În acest context, susținerile petentei potrivit cărora “organele de control și-au depășit competența acordată prin lege, actele fiscale emise prin încălcarea legii speciale în materie fiind lovite de nulitate. Desconsiderarea prevederilor acestui act normativ conduce implicit la încălcarea principiului nediscriminării și egalității față de dispozițiile legale. În aceste condiții, se solicită anularea obligațiilor fiscale stabilite de organul fiscal prin actele fiscale contestate ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizație primită pe perioada detașării în străinătate de către angajații societății” sunt lipsite de temeinicie, întrucât organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile Legii 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, diminuând obligația de plată determinată suplimentar cu sumele aferente perioadei prevăzută de lege, respectiv cea anterioară datei de 01.07.2015.

Pe cale de consecință, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, conform prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

*4. Cu privire la contribuțiile sociale datorate în sumă totală de ... lei*

**În fapt**, urmare inspecției fiscale, s-a constatat că sumele acordate de societatea X SA cu titlu de diurne, salariaților care și-au desfășurat activitatea în alte state membre UE în vederea realizării contractelor încheiate de petentă cu beneficiari din aceste state, au caracter de venituri de natură salarială. Astfel, pentru veniturile salariale stabilite suplimentar în sumă totală de ... lei, în conformitate cu prevederile:

- art. 296<sup>5</sup> alin (1), (2), (2<sup>1</sup>), (3), (4) și (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 296<sup>4</sup> alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

s-a procedat la stabilirea suplimentară a contribuției sociale datorate în sumă totală de 256.484 lei.

Prin contestație petenta susține că organele de inspecție au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel.

**În drept**, prevederile care reglementează baza de calcul a contribuțiilor sociale datorate atât de angajator, cât și de angajat, sunt cele din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

*„ ART. 296<sup>4</sup> Baza de calcul al **contribuțiilor sociale individuale***

*(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:*

.....  
*ART. 296<sup>5</sup> Baza de calcul al **contribuțiilor sociale datorate de angajatori**, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.*

*(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care*

angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut.

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru **contribuția de asigurări sociale de sănătate** o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și art. 296<sup>16</sup> lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17</sup> alin. (6).

(2<sup>1</sup>) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al **contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate** o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și art. 296<sup>16</sup> lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17</sup> alin. (7). Baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru **contribuția de asigurări pentru șomaj** prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar **contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute, realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296<sup>15</sup>.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al **contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale** reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în

*plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.”*

Așa după cum rezultă din textele legale citate, toate aceste categorii de contribuții se calculează asupra sumei câștigurilor brute realizate lunar de salariații încadrați cu contract individual de muncă. Aplicând aceste prevederi legale, prin actul de impunere contestat s-au stabilit suplimentar următoarele contribuții sociale:

- CAS angajator	... lei;
- CAS angajat	... lei;
- Contribuția de asigurare pt. accidente de muncă și boli profesionale	... lei;
- Șomaj angajator	... lei;
- Șomaj angajat	... lei;
- Fond garantare plată creanțe salariale	... lei.
- CASS angajator	... lei;
- CASS angajat	... lei.
- concedii și indemnizații	... lei;
TOTAL:	... lei

Începând cu data de 20.07.2015, în materia veniturilor de natura indemnizațiilor de delegare/detașare obținute de salariații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări operează Legea 209/20.07.2015 privind anularea unor obligații fiscale, publicată în M.O.540/20.07.2015, unde la art.2 se prevede:

*“ ART. 2*

*(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, **aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015** și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.*

*(2) Organul fiscal nu recalifică sumele de natura celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015.”*

Ținând seama de aceste prevederi, prin actul de impunere contestat organele de inspecție fiscală au diminuat obligațiile de plată de natura contribuțiilor sociale stabilite suplimentar în sumă de ... lei, cu suma de ... lei, aferentă perioadei ianuarie 2011 - 01.07.2015, ca intrând sub incidența Legii 209/20.07.2015, rămânând ca datorate contribuții sociale în sumă de ... lei , aferente perioadei 01.07.2015 - 31.12.2016, după cum urmează:

- CAS angajator	... lei;
- CAS angajat	... lei;

- Contribuția de asigurare pt. accidente ..8 lei;  
de muncă și boli profesionale
- Șomaj angajator ... lei;
- Șomaj angajat ... lei;
- Fond garantare plată creanțe salariale ... lei.
- CASS angajator ... lei;
- CASS angajat ... lei.
- concedii și indemnizații ... lei;
- TOTAL: ... lei

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curțe de Casație și Justiție care, prin Decizia nr.378/2014 precizează:

*„ Odată stabilit caracterul de drepturi salariale a sumelor menționate anterior, consecința logică este existența tuturor obligațiilor instituite de legislația în vigoare pentru această categorie.*

*Curtea de apel a apreciat că organul fiscal a reținut corect că contribuțiile sociale se calculează asupra tuturor veniturilor de natură salarială, legiuitorul stabilind că aceste venituri cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă și, în consecință, reclamanta are obligația să calculeze și să vireze către bugetele sociale aferente contribuțiile pentru veniturile de natură salarială ...”*

Prin contestație petenta susține doar că *„organele de inspecție au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal sau de fapt pentru a proceda astfel”*, susținere nerelevantă și netemeinică, întrucât din considerentele prezentate rezultă că organele de inspecție au aplicat în mod corect prevederile legale incidente.

Pe cale de consecință, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, conform prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

În ceea ce privește contestarea de către petentă a accesoriilor aferente impozitului pe profit, TVA și contribuțiilor sociale stabilite suplimentar de către organele de control, fără a indica un quantum al acestora, pe motiv că nu poate fi

obligată la plata acestora, prin aplicarea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, precizăm următoarele:

Ca urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Caraș-Severin, s-a determinat suplimentar suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit, TVA, impozit pe venituri de natură salarială și contribuții sociale, fiind emisă în acest sens Decizia de impunere nr. F-CS ....

La această Decizie de impunere a fost anexată "*Situația privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală*", conform căreia pentru fiecare din obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar, s-a determinat termenul de scadență.

Prin art.3 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.771/2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, se aprobă modelul și conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice", prevăzut în anexa nr. 4 la Ordin, formular care la pct.6 prevede:

“ 6. *Dispoziții finale*

*La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art.154 și 155 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componența debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal... sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate. ,,*

Având în vedere că de la 01.01.2016, conform art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, pentru perioada verificată de inspecția fiscală, respectiv 01.12.2010-31.08.2016, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale suplimentare stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. ..., vor fi calculate de unitatea fiscală de administrare a petentei, emițându-se în acest sens o decizie de calcul accesorii împotriva căreia petenta va putea să își exercite dreptul prevăzut de Codul de procedură fiscală.

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de Societatea X S.A împotriva Deciziei de impunere nr. Y privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice privind suma de ... lei reprezentând:

- Impozit pe profit	... lei;
- TVA	... lei ;
- CAS angajator	... lei;
- CAS angajat	... lei;
- Contribuția de asigurare pt. accidente de muncă și boli profesionale	... lei;
- Șomaj angajator	... lei;
- Șomaj angajat	... lei;
- Fond garantare plată creanțe salariale	... lei;
- CASS angajator	... lei;
- CASS angajat	... lei;
- concedii și indemnizații	... lei;
- impozit pe salarii	... lei.

2. Respingerea, ca fără obiect, a contestației privind anularea accesoriilor aferente obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în Decizia de impunere nr. Y privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Caraș-Severin - Activitatea de inspecție fiscală.

3. Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... încheiată de către A.J.F.P. Caraș-Severin – Activitatea de Inspecție Fiscală, în legătură cu acest capăt de cerere A.J.F.P.Caraș-Severin urmând a soluționa contestația petentei în condițiile legii.

4. Prezenta decizie se comunică la:

- Av. ..., cu sediul profesional în Caransebeș, ..., jud.Caraș-Severin;
- DGRFP Timișoara - A.J.F.P Caraș-Severin - cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Timiș sau Tribunalul Caraș-Severin, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,