

**DECIZIA NR. 99 / .05. 2013**  
**privind solutionarea contestatiei formulate de**  
**SC XXXX SRL**

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului XXX a fost investita in conformitate cu art. 209 din OG 92/2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de **SC XXXXX SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. XXXX/28.02.2013 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala XXX si comunicata petentei in data de 12.03.2013.

Contestatia a fost depusa in termenul legal impus de art. 207 din OG 92/2003 R, fiind inregistrata la organul de inspectie fiscala sub nr. XXX/02.04.2013, iar la organul de solutionare a contestatiei sub nr. XXXX/08.04.2013.

**Obiectul** contestatiei il reprezinta obligatiile fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere mentionata mai sus in suma totala de **XXXXX lei**.

**I.** Petenta prin contestatia formulata invoca urmatoarele:

-in urma controlului fiscal efectuat in 12.2012 privind rambursarea TVA, inspectorii fiscali au extins verificarea si in ce priveste relatiile de munca, control incheiat cu un proces verbal in care s-a retinut in sarcina societatii plata contributiilor sociale

-pe parcursul acestui control s-au savarsit o serie de abuzuri deoarece concluziile controlului ITM efectuat in luna 03.2012 pus la dispozitia inspectorilor fiscali nu au fost luate in considerare si au fost instituite masuri de poprire a conturilor societatii, fapt ce a determinat grav activitatea societatii -nu este de acord cu deficientele consemnate prin decizia de impunere si RIF ce fac obiectul contestatiei sale, intrucat argumentele organului de inspectie fiscala sunt netemeinice si nelegale, inspectorii ANAF neavand competenta de a se pronunta asupra naturii relatiilor de munca

-faptul ca societatea obtine venituri din activitati prestate in strainatate nu este relevant in aprecierea diurnei ca fiind venit de natura salariala

-petenta sustine ca toate contractele sunt incheiate intre societate si beneficiarii ei si nu sunt contracte nominale, iar de indeplinirea contractelor raspunde

societatea, aceasta putand delega orice salariat doreste, in locuri diferite, pentru perioade de timp diferite, salariatul ramanand legat prin raport juridic de munca numai cu angajatorul (petenta), fiind subordonat numai acestuia, nu si unitatii sau persoanei fizice la care se efectueaza activitatea

-in acest sens, considera ca nu exista nici un motiv care sa conduca la ideea ca ar fi vorba de un loc de munca fix, cu atat mai mult cu cat este vorba de teritoriul a 2 state, astfel incat salariatii sa nu beneficieze de plata diurnei

-in decizia de impunere se motiveaza gresit faptul ca durata maxima a delegarii este de 60 de zile, legiuitorul a dispus ca delegarea poate fi pe perioade si nu pentru o perioada, iar societatea a respectat aceste prevederi, delegatiile salariatilor nefiind continue

-de asemenea, societatea a respectat prevederile art. 44 alin (2) din Legea 53/2003 privind Codul muncii, a art. 5 din HG 518/1995 si a Legii 571/2003 referitoare la plata cheltuielilor de transport, cazare, indemnizatiilor de delegare pentru salariati, stabilite in suma fixa prin decizii ale administratorului societatii

-intrucat societatea nu este in culpa, nu ii pot fi imputate ori percepute majorari si penalitati de intarziere, asa cum au fost calculate de organul de control fiscal

**II. Organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr. XX/28.02.2013 si RIF nr.XXX/28.02.2013, a retinut urmatoarele:**

Perioada verificata: 01.09.2011- 31.12.2012.

Societatea verificata - SC XXXXX SRL - desfasoara activitate de prestari servicii de menaj si servicii gospodaresti, beneficiari persoane fizice din Germania, cu societatea XXXX din Germania (XXXX) si cu societatea XXX din Polonia (XXXX).

Societatea verificata nu are declarat punct de lucru in Germania (sediul permanent) si nu este inregistrata in scopuri de TVA in Germania sau Polonia.

Pentru realizarea prestarilor de servicii, societatea recruteaza si angajeaza in Romania personal care este trimis in Germania si respectiv Polonia pentru perioada determinata de 1 luna pana la 12 luni.

Persoanele fizice sunt angajate in baza unor contracte individuale de munca, inregistrate in Registrul general de evidenta a salariatilor, pentru meseriile de menajera, ingrijitor vila si gospodar.

Locul de desfasurare a activitatii este la beneficiar, iar atributiile personalului angajat sunt stabilite in fisa postului.

In perioada verificata SC XXXX SRL a avut un numar de xxx angajati ( din care xxx angajati pe perioada determinata), asa cum reiese din anexa 7.

Societatea verificata plateste in euro salariatilor care lucreaza in strainatate o "diurna" zilnica si un "bonus" sau "cheltuieli de transport".

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea verificata in calitate de prestator executant servicii menaj, ingrijire vile, activitati de gospodarie pentru persoane fizice din strainatate, a incheiat contractul nr. xxx/2012 cu societatea beneficiara din Polonia XXXXX , prin care stabileste:

-raspunderea executantului (societatea din Romania) pentru indeplinirea prestatiilor sale si eventuale daune

-nu se prevede remunerarea angajatilor societatii din Romania

-beneficiarul (societatea din Polonia) plateste executantului pentru: servicii de ingrijire vile XXX euro/luna, activitati de gospodarie XXX euro/luna, servicii de menaj XXX euro/luna

Pentru aceleasi fel de servicii efectuate catre xxxx Germania , societatea verificata nu a prezentat un contract de prestari de servicii.

In afara, de contractul mentionat mai sus, organul de inspectie fiscala a identificat contractul nr. 4/2012 incheiat intre societatea verificata in calitate de beneficiar cu societatea prestatoare din Germania XXXX, avand ca obiect: servicii de asistenta a personalului societatii verificate (organizare transport local, asistenta si suport in relatia cu clientii), activitati de secretariat, reprezentare (identificare de noi clienti si operatiuni de dezvoltare), colectarea debitelor, alte servicii.

In raport cu personalul trimis in strainatate, societatea verificata a incheiat :

-Contracte individuale de munca inregistrate la ITM in care se stipuleaza salariul de baza brut lunar de XXX lei sau XXX lei pentru un numar de XXX persoane, angajate pe perioade determinate de 1 luna pana la 12 luni, 2 persoane angajate pe perioada nedeterminata, iar altor X angajati li s-a prelungit contractele de munca pe perioada nedeterminata

-Fisa postului, anexa 1 la contractul individual de munca

-Anexa nr. 2 la contractul individual de munca, reprezinta "Informatii privind munca in strainatate"

Pentru angajatii societatii verificate trimisi in strainatate, Germania respectiv Polonia, nu s-au prezentat documente care sa ateste plata unor contributii sociale, impozit pe venitul din salarii si nici un alt impozit specific statului strain, Germania si Polonia.

Organul de control a constatat ca societatea verificata le acorda angajatilor trimisi in strainatate, urmatoarele sume:

-in Romania, suma inscrisa in contractul individual de munca reprezentand salariul lunar de baza, pentru care societatea intocmeste in tara state de plata, calculeaza obligatiile fiscale aferente ( impozit pe venit si contributii sociale ), le declara , achita la organul fiscal din Romania si le inregistreaza in evidenta contabila din Romania in contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului"

-in Romania, diurna externa in euro ( X-X euro/zi) stabilita in baza unor decizii emise de administratorul societatii verificate. Aceste diurne sunt in functie de zilele lucrate, sunt virate in conturile angajatilor si sunt inregistrate in evidenta contabila in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari etc."

-in Romania, sume cuprinse intre X euro si XXX euro denumite " bonus" si "cheltuieli deplasare", sunt variabile, nu depind de numarul zilelor lucrate si nu exista documente justificative care sa arate ce reprezinta

Fata de starea de fapt prezentata, organul de inspectie fiscala constata ca **sumele de bani acordate cu titlu de “diurne”, “bonus” si “cheltuieli de deplasare” de catre SC XXX SRL angajatilor trimisi in strainatate, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizatii de delegare si indemnizatii de detasare, intrucat:**

-societatea verificata desfasoara doar o singura activitate constand in prestarea de servicii de menaj si activitati gospodaresti cu personalul trimis in strainatate catre persoane fizice din Germania si catre cele doua societati din Germania si Polonia

-locul de munca al salariatilor este la beneficiari din Germania si Polonia, conform contractelor de munca si actelor aditionale fara a putea fi incadrata activitatea lor ca delegare, asa cum este definita la art. 43 din Legea 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 au prevazut in contractele de munca ca “Activitatea se desfasoara la BENEFICIAR”. Prin urmare, reiese in mod clar ca locul de desfasurare a activitatii nu este in Romania, ci la beneficiarii din strainatate.

-conform art. 44 alin 1 din Codul Muncii, delegarea se face pe o perioada maxima de 60 zile, nefiind cazul in situatia data deoarece persoanele angajate de catre societatea verificata au prevazute in contractele individuale de munca o perioada cuprinsa intre 1-12 luni, neexistand nici acordul angajatilor pentru prelungirea perioadei cat sunt in strainatate

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

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

-in contractul incheiat de prestator (societatea verificata) cu societatea beneficiara din Polonia sau in contractele incheiate cu persoanele fizice beneficiare din UE, 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

-societatea verificata nu a platit angajatilor cheltuieli de cazare si indemnizatie de detasare in baza art. 46 alin (4) din Codul muncii

-in Nota explicativa data de imputernicitul societatii acesta sustine :“Cazarea este asigurata fie de societate fie de beneficiari. Hrana in masura in care este posibil se asigura de societate dar acest lucru nu reprezinta regula.”

-societatea verificata nu detine documente justificative pentru decontarea cheltuielilor de transport in interiorul localitatilor pentru personalul angajat in strainatate

**In concluzie**, organul de inspectie fiscala a stabilit ca sumele platite angajatilor de catre societatea verificata sub forma de diurne si bonusuri reprezinta venituri de natura salariala din activitati dependente realizate in strainatate pentru care societatea nu a calculat, retinut, declarat si achitat in Romania impozitul pe venitul din salarii si contributiile sociale aferente.

In baza celor prezentate mai sus, organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea impozitului pe veniturile de natura salariala realizate de angajatii trimisi la munca in Germania si la stabilirea diferentelor suplimentare datorate bugetului de stat de catre societate. Organul fiscal a avut in vedere si faptul ca societatea verificata nu justifica cu documente eliberate de autoritatile straine ca a platit un impozit in strainatate pentru veniturile obtinute in Germania si Polonia, motiv pentru care nu a acordat credit fiscal .

Astfel, asa cum rezulta detaliat pe categorii de obligatii fiscale din decizia de impunere emisa, organul de inspectie fiscala a stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar, contributi sociale si accesorii aferente in suma totala de XXX lei.

**III.** Avand in vedere constatariile organului de inspectie fiscala, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

In fapt:

**-societatea verificata** efectueaza pentru beneficiari persoane fizice din strainatate prestari de servicii menaj si activitati gospodaresti cu angajatii sai carora le plateste sume de bani sub forma de diurne si bonusuri , sume ce sunt tratate de catre societate ca indemnizatii de delegare si detasare.

**-organul de inspectie fiscala** a stabilit ca sumele platite angajatilor trimisi la munca in strainatate in perioada 01.09.2011-31.12.2012 sub forma de diurne si bonusuri, reprezinta venituri de natura salariala din activitati dependente pentru care societatea nu a calculat, retinut, declarat si achitat in Romania impozitul pe venituri din salarii si contributiile sociale aferente.

**Cauza** supusa solutionarii este de a se stabili care este tratamentul fiscal pentru sumele platite sub forma de diurna si bonusuri de catre societatea verificata angajatilor trimisi la munca in strainatate.

In drept:

-sumele platite angajatilor pentru munca prestata in strainatate cu titlu de diurna, bonusuri si cheltuieli de deplasare, nu se incadreaza si respectiv nu sunt de natura indemnizatiilor de delegare /detasare, fiind in mod expres legate de desfasurarea obiectului societatii verificate si anume prestarea de servicii de menaj, activitati gospodaresti catre persoane fizice straine si prin urmare nu este

o activitate temporara, ci singura activitate desfasurata de catre toti angajatii sai, astfel nu sunt intrunite conditiile impuse de:

- art. 43 din Legea 53/2003 privind Codul muncii : *“Delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca.”*

-art. 45 din Legea 53/2003 privind Codul muncii care prevede: *“Detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia. In mod exceptional, prin detasare se poate modifica si felul muncii, dar numai cu consimtamantul scris al salariatului.”*

In speta, tratamentul fiscal este conform cu urmatoarele prevederi legale:

-art. 40 alin 1 lit. a) din Legea 571/2003 : *“Impozitul prevazut in prezentul titlu, denumit in continuare impozit pe venit, se aplica urmatoarelor venituri: a) in cazul persoanelor fizice rezidente romane, cu domiciliul in Romania, veniturilor obtinute din orice sursa, atat din Romania, cat si din afara Romaniei.”*

-art. 55 alin 1 din Legea 571/2003: *“Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca.”*

-art. 55 alin 2 lit. k) din Legea 571/2003 : *“In vederea impunerii, sunt asimilate salariilor: orice alte sume sau avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor.”*

-art. 90 alin 1 din Legea 571/2003 : *“Persoanele fizice prevazute la art.40 alin 1 lit. a) si cele care indeplinesc conditia prevazuta la art. 40 alin 2 datoreaza impozit pentru veniturile obtinute din strainatate.”*

-art. 90 alin 2 din Legea 571/2003 : *“Veniturile realizate din strainatate se supun impozitarii prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate dupa regulile proprii fiecarei categorii de venit, in functie de natura acestuia.”*

-pct 67 din HG 44/2004 : *“Veniturile de natura salariala prevazute la art. 55 din Codul fiscal, denumite in continuare venituri din salarii, sunt venituri din activitati dependente, daca sunt indeplinite urmatoarele criterii:*

*-partile care intra in relatia de munca, denumite in continuare angajator si angajat, stabilesc de la inceput: felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii.”*

-pct. 68 din HG 44/2004 : *“Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor incasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca, precum si orice sume de natura salariala primite in baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se refera, si care sunt realizate din :*

a) sume primite pentru munca prestata ca urmare a contractului individual de munca, a contractului colectiv de munca, precum si pe baza actului de numire:  
-salariile de baza;

(....)

**-orice alte castiguri in bani si in natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor.”**

-pct.209 din HG 44/2004: **“Persoanele fizice prevazute la art. 40 alin (1) lit. a) din Codul fiscal si la art. 40 alin (2) din Codul fiscal, care desfasoara activitate salariala in strainatate si sunt platite pentru activitatea salariala desfasurata in strainatate de catre angajatorul roman, se impun in Romania pentru veniturile realizate din activitatea salariala desfasurata in strainatate.**

*Veniturile din salarii prevazute la art. 41 lit. b) din Codul fiscal, care nu sunt impozabile in Romania, nu fac obiectul creditului fiscal extern .”*

-pct. 106 din HG 44/2004: **“Venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate intr-o luna conform art. 55 alin (1)-(3) din Codul fiscal de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”**

-art. 58 din Codul fiscal: *“Platitorii de salarii si de venituri asimilate salariilor au obligatia de a calcula si de a retine impozitul aferent veniturilor fiecarei luni la data efectuarii platii acestor venituri, precum si de a-l vira la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se platesc aceste venituri. “*

-art. 22 lit. a) din OG 92/2003 R :”*Prin obligatii fiscale, in sensul prezentului cod, se intelege : a) obligatia de declara bunurile si veniturile impozabile sau, dupa cauza, impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat.”*

In concluzie:

Avand in vedere toate textele legale citate mai sus si starea de fapt a petentei descrisa detaliat in decizia de impunere si RIF, se retine ca in baza documentelor analizate cu ocazia prezentei verificari fiscale si anume: contracte individuale de munca, contractele incheiate cu societatea din Polonia si Germania, contractele incheiate cu persoanele fizice beneficiare din strainatate, deciziile interne emise de administratorul societatii privind stabilirea diurnei externe, evidenta contabila a societatii (acte de banca, acte de casa, balante de verificare, registrul Cartea mare), state de plata, declaratiile fiscale depuse de societate la organul fiscal competent, platile virate in conturile angajatilor si inregistrate in contul 625 “Cheltuieli de deplasare, detasare etc”, platile privind toate contributiile aferente salariilor, nota explicativa data de imputernicitul societatii, in mod intemeiat organul de inspectie fiscala a stabilit ca orice suma achitata in contul angajatilor sai trimisi la munca in strainatate, indiferent de denumirea ei (diurna, bonus), se asimileaza veniturilor realizate din salarii care trebuiau impozitate in Romania, obligatie nerealizata de petenta in calitatea sa de angajator roman.

Datorita identificarii acestei deficiente, s-a procedat prin decizia de impunere contestata la stabilirea obligatiilor fiscale corespunzatoare, respectiv impozit pe veniturile din salarii si toate contributiile prevazute de legea fiscala in sarcina angajator/angajat, precum si accesorii aferente.

**Referitor la sustinerile societatii ca** “inspectorii ANAF au extins controlul privind rambursarea TVA si in ceea ce priveste relatiile de munca...in urma careia a fost incheiat un proces verbal in care s-a retinut in sarcina societatii plata contributiilor sociale” aratam urmatoarele:

-inspectia fiscala partiala a fost realizata in baza art. 94 (2) din OG 92/2003 R care stipuleaza : *“Inspectia fiscala are urmatoarele atributii: a)constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.”*

-organele de inspectie fiscala au intocmit RIF nr. XXX/28.12.2012. Inspectia fiscala partiala a inceput la 28.11.2012 si a avut ca obiectiv verificarea TVA. Urmare a constatarilor efectuate si in baza art. 96 (2) din OG 92/2003 R , care prevede: *“Inspectia fiscala se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, daca acestea prezinta interes pentru aplicarea legii fiscale”* si in realizarea atributiilor sale organele de inspectie fiscala au intocmit Procesul verbal nr. XXX/27.12.2012 avand ca obiective verificarea modului de determinare, inregistrare, declarare si achitare a impozitului pe venitul din salarii si a contributiilor sociale datorate de societate pentru veniturile de natura salariala acordate angajatilor trimisi la munca in Germania, in perioada 01.08.2011-31.10.2012. Procesul verbal nr.XXX/27.12.2012 nu reprezinta act administrativ fiscal si nu a avut ca rezultat intocmirea unei decizii de impunere.

-organele de inspectie fiscala au intocmit RIF nr. XXX/28.02.2013 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. XXX/28.02.2013, ce este un act administrativ fiscal prin care s-au stabilit obligatii fiscale care fac obiectul prezentei contestatii

**Referitor la sustinerile societatii ca** “pe parcursul acestui control s-au savarsit o serie de abuzuri de catre inspectorii dumneavoastra, in sensul ca ni s-au cerut doar documente referitoare la platile efectuate de catre salariati, neexistand vreo solicitare din partea inspectorilor ANAF pentru clarificarea situatiei de fapt, s-au respins concluziile controlului ITM efectuat in luna martie 2012....”, aratam urmatoarele:

-in temeiul art. 105 (1) din OG 92/2003 R, organele de inspectie fiscala au procedat la examinarea tuturor starilor de fapt si raporturilor juridice care au fost considerate relevante pentru impunere. Asa cum este mentionat in RIF nr. XXX/28.02.2013, actul de control intocmit de ITM prezinta aspecte privind raporturile de munca , nu aspecte de natura fiscala.



**Referitor la sustinerile societatii ca** “o alta masura abuziva a fost instituirea unei masuri asiguratorii de popriri a conturilor societatii din a doua zi de control....desi nu exista nici un indiciu ca societatea ar incerca sa instraineze bunuri sau sa intreprinda orice fel de actiuni de natura a se sustrage de la plata oricarei obligatii fiscale, anterior incheierii controlului prin procesul verbal de control...”, aratam urmatoarele:

-in temeiul art. 94 (3) lit. h) si art. 129 (1),(2) si (3) din OG 92/2003 si in baza Procesului verbal /27.12.2012, organele de inspectie fiscala au procedat la instituirea de masuri asiguratorii conform Deiziei de masuri asiguratorii/28.12.2012

-mentionam ca Procesul verbal si Decizia de masuri asiguratorii aferenta, nu fac obiectul prezentei contestatii

**Referitor la sustinerile societatii ca** “acest control a fost extins in perioada ianuarie-martie 2012”, si ca “desemnarea aceleiasi echipe de control care a definitivat un control avand aceiasi tematica la data de 27.12.2012, contravine principiilor de impartialitate si echitate, avand in vedere antepunntarea in aceasta speta”, aratam urmatoarele:

-in stabilirea perioadei verificate s-au avut in vedere prevederile art. 98 din OG 92/2003 R

-desemnarea organelor de inspectie fiscala abilitate sa efectueze inspectia s-a facut in baza Ordinului de serviciu nr. XXX/24.01.2013 cu respectarea metodologiilor interne de lucru si a principiilor inspectiei fiscale conform art. 105 (5) din OG 92/2003 R

**Referitor la sustinerile societatii ca** “in urma controlului inspectorii fiscali au retinut gresit faptul ca societatea nu avea obligatia de a acorda diurna angajatilor...Calculul acestei sume s-a facut fara a tine cont de dispozitiile legale referitoare la delegarea salariatilor si fara a verifica situatia delegarilor fiecarui salariat, prin aplicarea cotelor de impunere asupra tuturor veniturilor fiecarui salariat de la momentul angajarii si pana la data efectuarii controlului “.

-cu privire la obligatia de acorda diurna salariatilor, mentionam ca organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra obligatiei de a acorda diurna angajatilor, ci in mod expres controlul in cauza a concluzionat ca sumele platite de societate cu titlul de “diurne”, “bonus” si “cheltuieli deplasare” au acelasi tratament din punct de vedere fiscal si anume sunt asimilate salariilor, fapt detaliat pe larg in actele contestate, unde s-au adus toate argumentele si prevederile legale ce au stat la baza constatarilor organului de control

-cu privire la modul de calcul al diferentelor suplimentare lunare aferente impozitului pe venitul din salarii este prezentat in anexa 12 la RIF nr. XXX/28.02.2013. Referitor la modul de stabilire a sumelor suplimentare de plata, datorate pentru veniturile de natura salariala realizate de angajatii trimisi la munca in Germania, facem urmatoarele precizari:

-pentru determinarea venitului brut impozabil (salariul realizat), s-a pornit de la suma neta ( venitul net) primita de fiecare angajat, organul de inspectie fiscala a

procedat la calcularea venitului brut impozabil ( baza impozabila) realizat de angajatii trimisi in Germania, avand la baza sumele inscrise in contul 625 “Cheltuieli cu deplasari, detasari etc”, precum si listele intocmite de societate pe baza carora se achitau aceste sume prin transfer bancar in conturile personale ale angajatilor (anexa 13).

Pentru determinarea venitului brut impozabil s-a pornit de la venitul net lunar care a fost ajustat prin procedeul sutei micorate in ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii si contributiile datorate de asigurati. S-a utilizat formula formula  $100/(100-16)$  pentru impozitul pe veniturile din salarii,  $100/(100-16,5)$  pentru perioada august 2011-decembrie 2012 in privinta contributiilor sociale datorate de asigurati intrucat valoarea acordata salariatilor reprezinta salariul net. Impozitul pe salarii si contributiile sociale datorate de angajator si de angajati s-au determinat aplicand valorii brute a venitului impozabil cotele in vigoare in perioada august 2011- decembrie 2012.

-prin semnarea si completarea Declaratiei (anexa 19), imputernicitul societatii Dl. XXXX recunoaste ca “am pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate documentele si informatiile solicitate pentru desfasurarea inspectiei fiscale si raspund de exactitatea, realitatea si legalitatea acestora.” Fata de cele sustinute de societatea contestatara, organul de inspectie fiscala argumenteaza prin actele de control emise ca starea de fapt fiscala a fost constatata pe baza documentelor si informatiilor puse la dispozitie de insasi societatea verificata.

**Referitor la motivarea societatii din contestatie ca** “faptul ca societatea obtine venituri din activitati prestate in strainatate nu este relevant in aprecierea diurnei ca venit de natura salariala”, aratam ca:

-locul de munca al salariatilor este la beneficiarii din Germania si Polonia asa cum este prevazut in contractele individuale de munca, prestarile de servicii neputand fi incadrate la art. 43 , 45 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii. Punctul de vedere al organului de inspectie fiscala este sustinut si de prevederile art. 2 alin (1) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului din 16.12.1996.

Contrar celor sustinute de petenta , reiese ca organul de inspectie fiscala tocmai aceasta a aratat in cuprinsul RIF ca sumele de bani acordate cu titlu de “diurne”, “bonus” si “cheltuieli de deplasare” angajatilor sai trimisi in strainatate, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizatii de delegare /detasare si deci nu pot fi asimilate diurnei.

**Referitor la motivarea societatii :** “contractele incheiate intre societate si Beneficiar nu sunt nominale....societatea poate delega orice salariat doreste in locuri diferite, pentru perioade diferite, salariatul ramanand legat prin raport juridic de munca numai cu angajatorul, fiind subordonat numai acestuia”, aratam ca:

-activitatea desfasurata de personalul trimis in Germania este singura activitate desfasurata de angajatii societatii. Societatea nu desfasoara alte activitati pe teritoriul Romaniei si obtine venituri in perioada 01.08.2011-31.12.2012 numai

din prestarea de servicii de menaj si activitati gospodaresti catre persoane fizice din Germania si catre cele doua societati din Germania si Polonia.

-salariatul delegat exercita temporar, pentru acelasi angajator lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca, nefiind cazul angajatilor petentei care au prevazut in contractele de munca ca “activitatea se desfasoara la Beneficiar.” De asemenea, in contractele incheiate cu beneficiarii persoane fizice se prevede locul prestatiei (adrese din Germania), iar in contractul incheiat cu societatea din Polonia se prevede ca “serviciile vor fi prestate la societate sau la beneficiarii acesteia.” Reiese in mod clar ca locul de desfasurare a activitatii nu este in Romania, ci la beneficiarii din strainatate asa cum prevad si contractele individuale de munca.

-reiese ca angajatii societatii nefiind salariati delegati, sumele acordate de societate nu sunt diurne.

**Referitor la motivarea societatii ca** “se retine in mod eronat faptul ca XXX ar fi beneficiarul societatii noastre ”, aratam:

-sustinerile organului de inspectie fiscala s-au bazat pe analiza documentelor, declaratiilor si informatiilor puse la dispozitie de societatea verificata, fara ca acest aspect sa fie relevant in speta data

**Referitor la motivarea societatii** cu privire la durata delegarii, aratam :

-conform art. 44 (1) din Codul muncii, delegarea se face pe o perioada maxima de 60 zile fara acordul salariatului, care reprezinta durata maxima pentru delegare, indiferent daca este alcatuit din zile consecutive sau nu, nefiind cazul aici deoarece persoanele angajate de societate au prevazute in contractele individuale de munca o perioada cuprinsa intre 1 si 12 luni, neexisatnd nici acordul angajatilor pentru prelungirea perioadei cat sunt in strainatate.

**Referitor la motivarea societatii** cu privire la plata diurnei pentru zilele lucrate, aratam ca:

-din documentele puse la dispozitie de societate, reiese in mod clar ca suma reprezentand “diurna euro” este produsul dintre “nr. zile lucrate” si “diurna pe zi” la care se adauga “bonus”, deci se refera clar la zilele lucrate efectiv

**Referitor la motivarea societatii** cu privire la actul de control al ITM XXX “prin care se stabileste ca societatea va plati o diurna unitara”, aratam ca:

-organele de inspectie fiscala au avut in vedere toate aspectele relevante din punct de vedere fiscal ce au determinat in final emiterea unei decizii de impunere cu obligatiile fiscale mentionate in aceasta, in timp ce actul de control al ITM prezinta aspecte legate de raporturile de munca

**Referitor la motivarea societatii** “s-a constatat si retinut gresit faptul ca daca societatea asigura salariatilor transportul in strainatate si cazarea, acestia nu ar beneficia de diurna”. “Se retine gresit si faptul ca datorita organizarii transportului de catre prestatori, salariatii ar avea transportul asigurat. Societatea din Germania se ocupa de organizarea transportului si nu de efectuarea acestuia...” :

-diurna reprezinta o indemnizatie fixa, zilnica, platita in perioada delegarii/detasarii, pentru acoperirea cheltuielilor de intretinere suplimentare (hrana, transport local, etc) potrivit prevederilor art. 5 alin 1 din HG 518/1995, societatea asigurand aceste cheltuieli asa cum reiese din continutul RIF, inclusiv in baza unui contract cu societatea din Germania in care obiectul contractului il reprezinta prestari de servicii constand in : servicii de asistenta a personalului societatii verificate (organizare transport local, ...). In aceasta baza, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea verificata are asigurat transportul angajatilor in interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea.

Mentionam ca societatea verificata nu detine documente justificative pentru decontarea cheltuielilor de transport in interiorul localitatilor, incalcand astfel prevederile art. 20 lit. c ), art.22 si 24 din HG 1860/2006

-in Nota explicativa data de de imputernicitul societatii acesta sustine “cazarea este asigurata fie de societate fie de beneficiari. Hrana in masura in care este posibil se asigura de societate dar acest lucru nu reprezinta regula.”

Ca urmare, din cele prezentate mai sus reiese ca nu exista o regula referitoare la totalitatea angajatilor in ceea ce priveste conditiile asigurate in strainatate, salariatii societatii avand asigurate cazarea, “hrana in masura in care este posibil”si transportul local al salariatilor (unde este cazul), astfel din punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala sumele platite de societate cu titlul de “diurne”, “bonus” si “cheltuieli deplasare” beneficiaza de acelasi tratament fiscal fiind asimilate salariilor.

**Referitor la motivarea societatii ca “angajatorul avea obligatia platii indemnizatiei de delegare”si “diurnele platite de societate se situeaza sub plafonul legal deductibil” aratam ca:**

-avand in vedere prevederile art. 40 alin 1 lit. a), art. 55 alin 2 lit.k) si art. 90 alin 1si 2 din Legea 571/2003, pct.67, 68, 106 si 209 din HG 44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca **angajatii societatii verificate nu sunt lucratori delegati/detasati si ca sumele primite de angajatii societatii verificate sub forma de diurne si bonusuri reprezinta venituri de natura salariala din activitati dependente realizate in strainatate si nu diurne, pentru care societatea nu a calculat, retinut, declarat si achitat in Romania impozitul pe venitul din salarii si contributiile sociale aferente.**

Pentru considerentele retinute in baza art. 211 alin (5) din OG 92/2003 R

#### **DECIDE**

Respingerea contestatiei ca neantemeiata pentru **suma totala de XXXX lei**, din care:

- XXXX lei impozit pe veniturile din salarii
- XXX lei dobanzi de intarziere aferente
- XXX lei penalitati de intarziere aferente
- XXX lei contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- XXX lei dobanzi de intarziere aferente
- XXX lei penalitati de intarziere aferente

- XXXX lei contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati
- XXX lei dobanzi de intarziere aferente
- XXXX lei penalitati de intarziere aferente
- XXXX lei contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- XXX lei dobanzi de intarziere aferente
- XXX lei penalitati de intarziere aferente
- XXXX lei contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- XXX lei dobanzi de intarziere aferente
- XXX lei penalitati de intarziere aferente
- XX lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- XX lei dobanzi de intarziere aferente
- XX lei penalitati de intarziere aferente
- XXX lei contrib. individ. de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- XX lei dobanzi de intarziere aferente
- XX lei penalitati de intarziere aferente
- XXXX lei contrib. de asig. accidente de munca si boli prof. dat. de angajator
- XXX lei dobanzi de intarziere aferente
- XXX lei penalitati de intarziere aferente
- XXXX lei contrib. concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice
- XX lei dobanzi de intarziere aferente
- XXX lei penalitati de intarziere aferente
- XXX lei contrib. angajatorilor la Fd. de gar. pentru plata creantelor salariale
- XX lei dobanzi de intarziere aferente
- XX lei penalitati de intarziere aferente

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel XXX in termen de 6 luni de la comunicare.

Ec. XXXX  
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT  
Cons. jr. XXX  
SEF SERV. JURIDIC

VIZAT  
Ec. XXXX  
SEF BIROU SOL. CONTESTATII

Redactat : cons. sup. XXX