

## DECIZIA nr.2954

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice -Inspectie Fiscala, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Prin contestatia inregistrata la D.G.R.F.P., Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale, care se compun din:

- contributii de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;
- impozit pe veniturile din alte surse;

Prin contestatia inregistrata la D.G.R.F.P. , Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, care inlocuieste Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale in valoare totala , care se compun din:

- contributii de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;
- impozit pe veniturile din alte surse;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat in data de.. conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa in data de.., inregistrata la A.J.F.P, conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat in data de.. conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa in data de.., inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Din adresa emisa de organele fiscale din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala , rezulta ca prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, s-au indreptat erorile materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, se specifica faptul ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice inlocuieste Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice iar Raportul de inspectie fiscala inlocuieste Raportul de inspectie fiscala.

In aceste conditii, organul de solutionare a contestatiei, prin adresa , a solicitat Societatii X sa precizeze daca contesta si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, avand in vedere dispozitiile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatia inregistrata la AJFP, Societatea a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si totodata mentine si contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala .

Avand in vedere ca, Societatea X a formulat contestatie pentru fiecare act administrativ fiscal emis de organul fiscal din cadrul A.J.F.P, urmeaza sa se conexeze dosarele contestatiilor cu privire la obligatiile fiscale principale in valoare totala reprezentand contributi de asigurările sociale datorate de angajator;contributii individuale de asigurările sociale datorate de angajati ;contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj; contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;contributia angajatorului la asigurarile

sociale de sanatate; contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate; contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale; contributie asiguratorie pentru munca; impozit pe veniturile din salarii; impozit pe veniturile din alte surse, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala care, urmare corectiei materiale, a fost inlocuita cu Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala.

La pct.9.5 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*“În situatiile în care organele competente au de solutionat doua sau mai multe contestatii, formulate de aceeasi persoana fizica sau juridica împotriva unor titluri de creanta fiscala, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleasi organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeasi categorie de obligatii fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influenteaza reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, daca prin aceasta se asigura o mai buna administrare si valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatiile formulate de Societatea X

I. Prin contestatia inregistrata la AJFP, Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal contestat din urmatoarele motive:

**Motive procedurale;**

Societatea contestatara considera ca actele administrativ fiscale sunt lovite de nulitate absoluta pe motiv ca in mod eronat s-a retinut ca doamna T a fost desemnata sa reprezinte contribuabilul pe durata inspectiei fiscale.Din imputernicirea la care se face referire, rezulta fara dubiu de interpretare, ca T a fost împuternicita sa il reprezinte pe administrator doar pentru controlul inopinat efectuat de A.J.F.P..

Invoca in sustinere dispozitiile art. 130 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia organul de inspectie fiscala avea obligatia informarii contribuabilului despre aspectele constatate in cadrul actiunii de inspectie fiscala, iar la incheierea acesteia, despre constatarile si consecintele lor fiscale.

Societatea contestatara sustine ca aceste prevederi legale nu au fost respectate cata vreme numita T a fost mandatata doar pentru controlul inopinat efectuat de AJFP si culminata prin emiterea Raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere contestate, comunicarea actelor efectuandu-se catre o alta persoana decat contribuabilul Societatea X.

De asemenea sustine ca, comunicarea proiectul deciziei si invitatia la discutia finala s-au efectuat catre numita T în loc de reprezentantul legal al societatii.

Referitor la inspectia fiscala, societatea contestatara sustine ca organul de inspectie fiscala este obligat sa comunice contribuabilului, avizul de inspectie fiscala prin care sunt

aduse la cunostinta acestuia data inceperii inspectiei, perioada ce urmeaza a fi supusa verificarii, tipurile de taxe si impozite ce urmeaza a fi verificate si documentele principale ce trebuie puse la dispozitia organului fiscal. Comunicarea avizului de inspectie, aviz care de altfel face trimitere la Carta drepturilor si obligatiilor contribuabilului pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale, este un act de procedura extrem de important pentru contribuabil, aceasta avand la dispozitie un termen de 15 zile pentru preauditarea si organizarea dosarelor ce urmeaza a fi prezentate inspectiei fiscale.

Avand in vedere ca de la data comunicarii avizului de inspectie fiscala pana la data inceperii inspectiei fiscale nu s-a acorda termenul minim de 15 zile prevazut pentru organizarea dosarelor ce urmeaza a fi prezentate inspectiei fiscale, societatea considera ca se impune anulara actelor administrative emise la finalizarea acesteia.

O alta critica adusa inspectiei fiscale de societatea contestatara o reprezinta imposibilitatea exercitarii dreptului la aparare, drept care se incadreaza în drepturile fundamentale care sunt parte integranta a principiilor generale de drept a caror respectare este asigurata de dreptul U.E. In temeiul acestui principiu, destinatarii deciziilor prin care le sunt afectate in mod sensibil interesele trebuie sa li se dea posibilitatea de a-si face cunoscut in mod util punctul de vedere .

Dreptul de a analiza concluziile inspectiei fiscale si de a prezenta un punct de vedere înaintea emiterii actului administrativ fiscal reprezinta o modalitate de exercitare a dreptului constitutional la aparare.

Societatea considera ca sustinerea discutiei finale in lipsa unui proiect al raportului de inspectie fiscala sau fara a acorda un termen de cel putin 3 zile de formulare a punctului de vedere echivaleaza cu neexercitarea dreptului la aparare.

Societatea contestatara arata ca prin instiintarea pentru discutia finala s-a adus la cunostinta doamnei T ca va avea loc discutia finala asupra constatarilor si consecintelor fiscale, fara a transmite reprezentantului legal al societatii, in forma electronica sau tiparita, proiectul de inspectie fiscala, impreuna cu invitatia la discutia finala, deoarece doamna T a fost mandatata doar pentru controlul inopinat efectuat de catre AJFP ; sustine ca prin aceasta instiintarea pentru discutia finala nu se acorda nici macar o 1 (una) zi. Societatea invoca exceptia lipsei audierii reprezentantului legal al societatii , pe motiv ca acesta nu a fost informat cu privire la constatările organului de inspectie fiscala din punct de vedere faptic si legal si asupra consecintelor constatarilor fiscale, neacordandu-i-se asadar o perioada de timp rezonabila in raport de complexitatea starii de fapt care a fost retinuta prin decizia atacata.

Totodata societatea contestatara sustine ca la Raportul de inspectie fiscala nu s-au anexat toate constatările efectuate la sediul contribuabilului, inclusiv procesele-verbale incheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fata locului si alte asemenea acte.

Considera ca pentru a-si putea exercita în mod efectiv dreptul la aparare, la Raportului de inspectie fiscala trebuia sa fie anexate toate documentele la care se face referire în cuprinsul sau si care influenteaza concluziile inspectiei fiscale. Simpla citare în cadrul Raportului de inspectie fiscala a unor astfel de documente, fara a fi atasate, echivaleaza cu lipsa de sustinere prin probatiune a concluziilor inspectiei, sens in care si aceasta imprejurare impune anulara actelor emise.

Societatea contestatara sustine ca , cu toate ca a existat Avizul de inspectie fiscala, Raportul de inspectie fiscala nu cuprinde toate constatările in legatura cu perioadele si obligatiile fiscale verificate motiv pentru care solicita anulara acestuia. In situatia in care în Raportul de inspectie si Decizia de impunere emisa s-a retinut ca inspectia fiscala, constatările inspectiei fiscale urmare Avizului de inspectie fiscala sunt lovite de nulitate

absoluta cata vreme avizul are in vedere aceasta perioada; sustine ca nu exista un ordin de serviciu emis pentru inspectia fiscala desfasurata.

In contestatia formulata societatea contestatara sustine ca Decizia de impunere a fost emisa cu incalcarea dispozitiilor art.9 alin.(1), art.130 alin.(5) si art.46 alin.2 lit.j) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Fata de aspectele mai sus prezentate, societatea contestatara considera ca actul administrativ atacat este lovit de nulitate absoluta si solicita anulara acestuia .

**Pe fondul cauzei,** societatea contestatara sustine ca obligatiile fiscale suplimentare au fost stabilite in sarcina societatii ca o consecinta a reconsiderarii ca venituri de natura salariala a sumelor acordate salariatilor sub forma de diurna respectiv pentru angajatii societatii delegati în Franta pentru prestari servicii în constructii.

Societatea contestatara arata ca pentru personalul angajat si trimis în strainatate, a obtinut de la Serviciul Fiscal, Decizie privind inregistrarea inscrierii în Registrul operatorilor intracomunitari, inasa nu si documentul portabil A1 de la Casa Nationala de Pensii Publice care atesta ca persoana care desfasoara o activitate intr-un stat membru se supune legislatiei din statul membru respectiv.

Sustine ca, din contractele de munca individuale ale angajatilor societatii, avute în vedere de Inspectia Fiscala, se poate constata ca in cadrul acestor contracte, la punctul D din contract , la rubrica "Locul de munca" se specifica faptul ca „*activitatea se desfasoara la locul de munca stabilit de angajator, din sediul social/punct de lucru/alt loc de munca organizat al angajatorului*”.

Astfel, considera nefondata sustinerea organului fiscal in sensul ca nu a putut identifica pentru fiecare salariat in parte locul de munca permanent deoarece acesta nu a fost mentionat în contractul de munca stabilit intre parti.

In ce priveste sustinerea organului fiscal privind lipsa unor acte aditionale în care sa se specifice locul prestarii de servicii de catre salariati sau sa mentioneze schimbarea locului de munca de la societate la beneficiarii prestarilor de servicii în Franta, considera ca era inutila intocmirea unor astfel de acte aditionale in conditiile în care, in contractele de munca sunt prevazute locul de munca al angajatilor, iar în cazul angajatilor schimbarea locului de munca a fost doar temporara. Angajatii societatii au prestat munca in Franta in diferite perioade de timp, costul cazarii si al transportului a fost suportat de societate, iar pe langa salariul in lei primit in România, li s-a achitat si o diurna pentru munca prestata în Franta.

Societatea contestatara arata ca a avut angajate mai multe lucrari în Franta, în functie de necesitati prestand munca in aceasta tara cu o parte din angajatii societatii; in perioada in care angajatii nu se aflau în Franta acestia au prestat munca in Romania fara a primi diurna, ci doar salariul.

Societatea sustine ca nu a aplicat eronat prevederile art. 43 si art.44 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii; arata ca din verificarea ordinelor de deplasare ale angajatilor societatii si a statelor de plata ale acestora, rezulta ca au fost situatii in care pentru unii angajati s-a depasit perioada de 60 de zile calendaristice prevazute de art. 44 din Codul muncii, inasa, conform aceluiasi text de lege, delegarea se poate prelungi pentru perioade succesive de maxim 60 de zile, fara ca legiuitorul sa stabileasca un plafon maxim al numarului de delegari ce pot fi dispuse de angajator, cu acordul angajatului. In lipsa unor opozitii exprese din partea angajatilor, suntem in prezenta prestarii efective a muncii în Franta si incasarea în mod corect a sumelor de bani cu titlu de diurna, fiind evident ca exista acordul angajatilor cu privire la acceptarea prestarii muncii în conditiile delegarii.

Societatea sustine ca pentru delegarea în Franta a angajatilor sai s-au întocmit

ordine de deplasare care cuprind data si ziua încetării delegării, cheltuielile de transport si cazare au fost achitate de catre angajator din surse proprii astfel ca, în ceea ce priveste legalitatea delegării sub aspectul prezentării unor documente justificative care sa poata fi evidentiata în contabilitate, respectiv pentru plata diurnei, considera ca nu sunt necesare alte documente justificative, fiind suficiente ordinele de deplasare care au fost semnate si stampilate de catre firma.

În ceea ce priveste cuantumul diurnei si a drepturilor salariale acordate angajatilor societatii, raportat la constatările organului fiscal prezentate în decizia de impunere contestata, sustine ca a respectat prevederile Directivei nr. 96/71/CE a Parlamentului European si a Consiliului, intrucat a acordat drepturi salariale în România si compensatii banesti care acopera disconfortul legat de delegare (diurna de 35 Euro) care împreuna însumeaza 87,5 Euro, astfel ca muncitorii detasati din România în Franta au beneficiat de conditii de remunerare a muncii similare celor acordate în mod minimal de Statul francez propriilor sai rezidenti.

În ceea ce priveste neprezentarea Formularului A1 de la Casa Nationala de Pensii Publice, respectiv a dovezii îndeplinirii formalitatilor de notificare a autoritatilor franceze cu privire la prestarea pe teritoriul sau a unor servicii de catre angajatii unui alt stat membru UE, societatea considera ca lipsa acestor documente nu constituie argumente de fapt si de drept suficiente pentru a îndreptati organul fiscal la aprecierea ca în lipsa acestor documente angajatii ar fi prestat în mod permanent munca în Franta si ca se impune reîncadrarea diurnei acordate angajatilor în categoria drepturilor salariale impozabile.

Pe de alta parte, sustine ca chiar daca aceste sume nu ar putea fi încadrate în regimul de deductibilitate a cheltuielilor cu diurna de delegare, în niciun caz acestea nu pot fi triplate de organul fiscal si stabilite obligatii de plata suplimentare în sarcina sa, inclusiv a accesoriilor aferente .

Astfel, considera ca sumele percepute sunt stabilite în baza unui mod de calcul eronat.

Societatea contestatara arata ca prin înscrierile avute în vedere de inspectia fiscala, coroborate cu motivele prezentate în contestatie respectiv ca munca prestata de angajati în Franta presupune schimbarea locului muncii acestora prevazut în contractul individual de munca al acestora, ca munca a avut caracter temporar în cazul fiecarui angajat, ca plata diurnei s-a realizat doar pentru perioada delegării, acestea conduc la concluzia ca angajatilor li s-au asigurat drepturile patrimoniale minimale prevazute de Directiva la care face trimitere organul fiscal. Ca atare, delegarea angajatilor reprezinta o operatiune reala si nu una fictiva, astfel ca, în mod eronat organul fiscal a reincadrat în temeiul art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal aceasta operatiune si a apreciat ca sumele de bani incasate de catre angajati pentru munca prestata în Franta nu se încadreaza în dispozitiile legale si ca acestea reprezinta drepturi salariale supuse regimului de impozitare.

În ceea ce priveste constatarea ca societatea a înregistrat un sold de casa si s-a stabilit o obligatie de plata suplimentara reprezentand impozit pe veniturile din alte surse, societatea mentine exceptiile invocate în cadrul prezentei contestatii, concluziile organului fiscal fiind întemeiate pe pozitia exprimata de numita T; în lipsa efectuării unei proceduri legale vis-a-vis de contribuabilul Societatea X , actele emise si contestate sunt lovite de nulitate absoluta si cu privire la stabilirea acestei obligatii de plata.

Pentru motivele mai sus expuse, societatea solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata si pe cale de consecinta anulara deciziei de impunere si a actelor administrative care au precedat-o, ca fiind lovite de nulitate absoluta, netemeinice si nelegale, fiind afectate de o grava si evidenta eroare.

**Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P.**, Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei, anulara actelor administrativ fiscale contestate precum si exonerarea societatii de la plata obligatiilor fiscale stabilite prin acest act administrativ fiscal , din urmatoarele urmatoarele motive;

Arata ca impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala a formulat contestatie care a fost inregistrata la organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

Cu privire la indreptarea erorii materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , in temeiul prevederilor art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, societatea contestatara considera ca nu s-a dovedit existenta unui act administrativ prin care eroarea materiala ce se sustine ca a existat , a fost indreptata conform acestor dispozitii legale.

Societatea contestatara sustine ca situatia invocata nu poate fi cuprinsa in notiunea de eroare materiala intrucat se inscrie in categoria exceptiei prevazute de aliniatul 2 privind mentiuni gresite ce atrag nulitatea actului potrivit dispozitiilor art.49 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Sustine ca societatii nu i-a fost comunicat niciun inscris -referat justificativ ori alte inscrisuri de aceeaasi natura , pentru a fi administrat ca proba in decizia organului fiscal de a indrepta o presupusa eroare materiala.Printr-o decizie de impunere care se comunica debitorului, organul fiscal are obligatia de a arata motivele concrete, specifice spetei pentru care este necesara luarii acestor masuri; invoca in sustinere Hotararile C-367/1995, C-41/1969, C-509/1993 emise de Curtea de Justitie a Uniunii Europene.

Astfel, considera ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si Raportului de inspectie fiscala sunt lovite de nulitate absoluta cata vreme:

-poarta data de 26 septembrie 2018 si apar listate doar la data de 25.01.2019 cu toate ca termenul de comunicare a unui astfel de act este de 10 zile lucratoare conform dispozitiilor art.47 alin.10 Cod procedura fiscala;

-se mentioneaza pozitia exprimata de contribuabil, insa nici aceasta nu a fost solicitata;

-contine mentiuni -impreuna cu anexele 33 pagini/dar nu a fost anexate anexele aferente actelor comunicate;

-sunt emise cu incalcarea prevederilor legale privind competenta;

-se face trimitere la aviz de inspectie fiscala insa nu a fost emis un aviz de inspectie si ordin de serviciu;

-sunt incalcate prevederile art.126 alin.1 lit.c) din Codul de procedura fiscala ;

Astfel, societatea contestatara considera ca obligatiile fiscale stabilite in sarcina sa au fost stabilite gresit; nelegalitatea si netemeinicia actelor administrativ-fiscale atacate sunt relevante si prin prisma considerentelor mentionate si in cadrul primei contestatii pe care o mentine.

In continuare societatea contestatara arata ca dna.T a fost desemnata sa reprezinte contribuabilul doar pe durata controlului inopinat efectuat de AJFP iar din prevederile art.130 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala rezulta obligativitatea informarii contribuabilului despre aspectele constatate in cadrul actiunii de inspectie fiscala iar la incheierea acesteia despre constatările si consecintele lor fiscale, aspecte care au fost prezentate si in contestatia inregistrata la AJFP.

contestatia formulata societatea contestatara preia motivele procedurale referitoare la nelegalitatea actului administrativ fiscal contestat asa cum au fost prezentate si in contestatia inregistrata la AJFP formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, si pe care o mentine.

**Cu privire la fondul cauzei**, societatea contestatara sustine ca s-au stabilit in sarcina s-a obligatii fiscale ca consecinta a reconsiderarii ca venituri de natura salariala a sumelor acordate salariatilor sub forma de diurna pentru angajatii societatii care au fost delegati in Franta pentru prestari de servicii in constructii , fiind incluse si sumele achitate de societate cu titlu de chirii -spatiu birouri Franta , reprezentand o veritabila cheltuiala deductibila a angajatorului , retinuta insa de organul de control ca venit salarial.

In continuarea , societatea contestatara preia motivele de fapt si de drept, prezentate pe fondul cauzei si in contestatia inregistrata la AJFP, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice.

In sustinerea contestatiei, societatea contestatara anexeaza inscrisuri, aviz, facturi din care rezulta ca societatea in cursul anului 2017 a procedat la renovarea sediului societatii din Romania, renovare care s-a efectuat pe o perioada mai indelungata de timp iar persoanele care au prestat aceasta activitate erau angajatii societatii.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice au stabilit in sarcina Societatii X, obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- contributii de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;
- impozit pe veniturile din alte surse;

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, urmare corectiei materiale si care inlocuieste Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice au stabilit in sarcina Societatii X, obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- contributii de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;



- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;
- impozit pe veniturile din alte surse;

Din Raportul de inspectie fiscala care inlocuieste Raportul de inspectie fiscala si care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice care inlocuieste Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata, contestate de societate, rezulta:

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 01.08.2016 -30.06.2018, Societatea X a obtinut venituri din lucrari de constructii (anexa nr.2) efectuate pentru beneficiari (persoane fizice si juridice) din Franta.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a prestat servicii catre urmatorii beneficiari din Franta, pentru care s-a intocmit devize de lucrari care au stat la baza emiterii facturilor fiscale.

Din statele de plata prezentate de societate a rezultat faptul ca salariatii care au prestat munca exclusiv in Franta sunt incadrati la salariul de baza minim pe economie in Romania, in toata perioada verificata, pentru care Societatea X a constituit si inregistrat obligatii de natura salariala care au fost declarate la organul fiscal teritorial.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru lucrarile efectuate angajatii societatii au beneficiat de sume de bani cu titlu de diurne externe in valoare de pana la 87,5 euro/zi (35 euro x 2,5), calculate pe perioada detasarii, inregistrate in contabilitate in debitul contului 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari", valoarea totala inregistrata in evidentele contabile in perioada noiembrie 2016 - iunie 2018 fiind in suma... Plata sumelor cu titlu de diurna a fost inregistrata in contabilitate in baza ordinelor de deplasare (anexa nr. 4); organele de inspectie fiscala au constatat ca in debitul contului 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" au fost inregistrate si cheltuieli cu cazarea in suma totala de.., sume care au fost platite in favoarea angajatilor in baza contractelor de inchiriere (anexa 5).Potrivit statelor de plata prezentate de societate a rezultat ca aceasta a avut intre 2 si 6 salariatii angajati pe functii de lucratori in domeniul constructiilor, pe perioada nedeterminata.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise reprezentantului legal al Societatii X, prin Nota explicativa.

Prin raspunsul formulat, reprezentantul legal al societatii declara ca "Diurnele au fost acordate salariatilor pe perioadele in care au fost trimisi in delegatie in alt stat, respective Franta. Din informatiile pe care le-am avut la data inceperii activitatii am considerat ca este corect sa se acorde diurna externa ,avand in vedere ca salariatii au fost trimisi pentru indeplinirea unor sarcini de serviciu in alt stat. Nu am stiut ca acest lucru nu este legal."

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X nu a fost autorizata de ITM pentru a plasa forta de munca in strainatate conform Legii nr.156/2000 privind protectia cetatenilor romani care lucreaza in strainatate;s-a constatat ca pentru salariatii, societatea nu a obtinut de la Casa Nationala de Pensii Publice-Directia Relatii

Internationale, formularele A1, ce atesta calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate sociala din Romania.

Astfel, din analiza documentelor prezentate de societatea contestatara, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta a desfasurat activitate de constructii in Franta, fara ca volumul de activitate sa fie unul neglijabil. Activitatile de constructii au fost urmate de realizarea de venituri salariale compuse din salariul minim pe economie si diurna, fara a impozita intreaga masa impozabila prin utilizarea artificiului de acordare a unui salariu minim in Romania si plata unei diurne in Franta, modalitatea de calcul conducand la mascarea sursei impozabile si evitarea calculului impozitului pe venitul din salarii si a contributiilor salariale aferente.

Cu privire la cazarea salariatilor in Franta din documentele prezentate organele de inspectie fiscala au constatat ca , cazarea a fost asigurata de angajator.

Cu privire la cheltuielile cu diurna, organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca acestea nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca indemnizatie de detasare, deoarece acestea au fost variabile in functie de zilele lucrate si de un criteriu ales, suma fiind diferentiata pe fiecare angajat.

Astfel organele de inspectie fiscala au constatat ca, pentru personalul trimis la munca pe teritoriul Frantei, societatea nu a respectat legislatia privind angajarea personalului si munca in strainatate:

- prin angajarea personalului cu agenti autorizati de ITM si Ministerul Muncii asa cum prevede Legea nr.156/2000 privind protectia cetatenilor romani care lucreaza in strainatate;

- neinserierea in contractele de munca intocmite in Romania, a locului de activitate al angajatului - Franta;

- nedeclararea unui sediu permanent dupa o perioada mai mare de 6 luni in Franta si recunoasterea astfel a activitatii desfasurate in strainatate;

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a nu a platit in Franta, sume în euro angajatilor si nu s-a supus legislatiei statului francez in materie de impozite si taxe; societatea nu a declarat puncte de lucru, respectiv santiere de constructii in Franta.

Potrivit Directivei 96/71/CE a Parlamentului European salariatul care desfasoara servicii transnationala pe teritoriul unui stat membru UE este definit ca lucrator detasat pe teritoriul altui stat, care poate fi doar detasat, nefacandu-se mentiunea ca acesta poate fi delegat pentru astfel de activitati si prin urmare sa beneficieze de drepturile banesti aferente.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca sumele de bani acordate angajatilor cu titlu de diurna (in numerar si virament bancar) reprezinta in fapt avantaje de natura salariala, conform prevederilor art. 7 alin. (2) din Legea 344/2006 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale, cu modificarile si completarile ulterioare. Sumele nu pot fi incadrate ca reprezentand cheltuieli cu diurna , deductibile fiscal deoarece angajatii societatii au prestat activitate in domeniul constructiilor doar în afara teritoriului national in numele X SRL in favoarea unor beneficiari din Franta.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca sumele incasate cu titlu de diurna de persoanele care au prestat servicii pe teritoriul Frantei reprezinta de fapt venituri din salarii si asimilate salariilor realizate in strainatate in conformitate cu prevederile art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.7, art.9 din Legea 344/2006 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care angajatorul are obligatia platii impozitului

pe veniturile din salarii si ale contributiilor sociale aferente.

Astfel, suma acordata salariatilor societatii cu titlu de diurna externa , pe perioada 01.11.2016-30.06.2018, a fost asimilata cu veniturile de natura salariala pentru care societatea datoreaza bugetului general consolidat al statului impozit pe veniturile din salarii si contributii sociale.

Intrucat , potrivit OUG nr.79/2017 pentru modificarea si completarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, incepand cu data de 01.01.2018 s-a redus numarul de contributii sociale obligatorii pe care trebuie sa le plateasca angajatorii pentru proprii salariati, la calculul venitului brut (pe perioada ianuarie 2018- iunie2018) s-a aplicat la sumele nete (diurne) cotele de contributii sociale aferente perioadei respective, care cad in sarcina salariatului, si anume:

-25% CAS

-10 % CASS

-10% impozit pe venit;

Angajatorul plateste cota de 2,25% reprezentand contributia asiguratorie pentru munca.

Pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea fondului de salarii suplimentar prin reintregirea sumei nete cu impozitul pe veniturile din salarii si contributiile individuale datorate de salariati si au stabilit un fond de salarii suplimentar din care suma de.. pe perioada 01.11.2016-31.12.2017 si suma de.. pe perioada 01.01.2018 -30.06.2018.

In aceste conditii, in conformitate cu prevederile art.78 alin.(1) si (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata, pe perioada noiembrie 2016-decembrie 2017 , impozit pe veniturile din salarii asupra bazei impozabile determinata potrivit legii (anexa 8 la raport) iar pe perioada ianuarie 2018-iunie 2018 , impozit pe veniturile din salarii asupra bazei impozabile determinata potrivit legii (anexa 9 la raport).

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta.Contributiile de asigurari sociale datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.136 lit.c) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-30.06.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale retinute de la asigurati asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna acordata angajatilor care au desfasurat activitate in Franta.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale retinute de la asigurati asupra bazei impozabile ; pe perioada 01.01.2018-30.06.2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale retinute de la asigurati asupra bazei impozabile, conform anexei 8 si 9 la Raportul de inspectie fiscala.

Contributiile individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.136 lit.a) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.139 din Legea

nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta.Contributiile de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.202 lit.a), art.204 alin.(1) lit.a) si art.207 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta . Contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.184, art.185 alin.(1) , art.186, art.188 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asigurati asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta. Contributia de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asigurati a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.184, art.185 alin.(1) , art.186, art.187 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta. Contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.210, art.211 si art.212 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari de sanatate datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta. Contributiile de asigurari de sanatate datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.153, art.155 alin.(1) lit.a), art.156 si art.158 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-30.06.2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati asupra bazei impozabile; pe perioada 01.01.2018-30.06.2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati asupra bazei impozabile, conform anexei 8 si 9 la Raportul de inspectie fiscala.

Contributiile de asigurari sociale de sanatate retinute de la asiguratii au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.a), art.156 si art.157 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta. Contributiile pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.194, art.195 alin.(1) lit.a) si art.199 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-30.06.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributie asiguratorie pentru munca asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta. Contributia asiguratorie pentru munca a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.220 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-31.07.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe venituri din alte surse asupra bazei impozabile ;

Cu ocazia inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X la data de 31.07.2018 inregistreaza un sold de casa..., numerar care nu exista in casieria societatii la data controlului.

Organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii.

Prin raspunsul formulat(anexa 6 ) reprezentantul legal al societatii mentioneaza ca *"in anul 2018 societatea a încasat avansuri pentru 2 lucrari dintre care una se finalizeaza in septembrie in acest an, iar cealalta in anul 2019. Disponibilul care figureaza in contabilitate reprezinta aproximativ valoarea profitului. Necunoscand foarte clar legislatia nu am considerat: ca nu am voie sa folosesc acesti bani decat dupa data la care ei apar si in documente ca si profit repartizat ca dividend. Acesta este motivul pentru care nu pot sa prezint efectiv banii, dar acestia vor aparea ca si castig in perioada urmatoare."*

Organele de inspectie fiscala au constatat ca profitul inregistrat de societate în anii precedenti a fost distribuit sub forma de dividende asociatilor si impozitat la data de 30.06.2018.

In conditiile in care reprezentantul legal al societatii nu a justificat cu documente lipsa banilor din casierie, organele de inspectie fiscala au considerat ca a fost cheltuita in interes personal, aceasta reprezentand venit impozabil realizat de catre administrator; din punct de vedere fiscal suma a fost asimilata cu venituri din alte surse conform prevederilor art.114 lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul prevederilor art.115 alin.(1) din acelasi act normativ, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile din alte surse.

**III.** Luand în considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada de impunere, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.08.2016-30.06.2018;

#### **A).Motive procedurale;**

1. Cu privire la argumentul societății contestat, potrivit căruia actele administrative fiscale sunt lovite de nulitate absolută pe motiv că în mod eronat s-a reținut că doamna T a fost desemnată să reprezinte contribuabilul pe durata inspecției fiscale în condițiile în care din imputernicirea la care se face referire, rezultă fără dubiu de interpretare, că T a fost imputernicită să-l reprezinte pe administrator doar pentru controlul inopinat efectuat de A.J.F.P. iar în conformitate cu prevederile art. 130 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală avea obligația informării contribuabilului despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale, menționăm:

În fapt, din Avizul de inspecție fiscală, comunicat Societății X în data de 01.08.2018, rezultă că începând cu data de 11.08.2018, societatea va face obiectul unei inspecții fiscale, având ca obiective:

-verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale privind:

1. Contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurări pe perioada 01.08.2016-31.12.2017;

2. Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pe perioada 01.01.2016-30.06.2018;

3. Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator pe perioada 01.08.2016-31.12.2017;

4. Contribuția asigurătorie pentru muncă pe perioada 01.01.2018-30.06.2018;

5. Contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator pe perioada 01.08.2016-31.12.2017;

6. Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice pe perioada 01.08.2016-31.12.2017;

7. Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați pe perioada 01.08.2016-30.06.2018;

8. Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator pe perioada 01.08.2016-31.12.2017;

9. Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale pe perioada 01.08.2016-31.12.2017;

10. Contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator pe perioada 01.08.2016-31.12.2017;

11. Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurări pe perioada 01.08.2016-30.06.2018;

-verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;

-verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale și contabile."

În avizul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. solicită societății punerea la dispoziție a tuturor documentelor financiar contabile și fiscale, registrele contabile și jurnalele obligatorii precum și alte date necesare clarificării situațiilor de fapt, relevante din punct de vedere fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că inspecția fiscală a fost începută în data de 28.08.2018, data la care organele de inspecție fiscală au prezentat societății Ordinul de serviciu și s-a înscris data începerii inspecției fiscale, în Registrul unic de control al societății, la poziția 2.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea

contestatara nu a solicitat amanarea inceperii inspectiei fiscale, aceasta prezentand la inceperea inspectiei fiscale si pe parcursul desfasurarii acesteia , documentele solicitate de organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere ca pe perioada inspectiei fiscale administratorul societatii, se afla in Franta, se retine ca aceasta a imputernicit-o pe dna. T sa reprezinte societatea pe perioada inspectiei fiscale efectuata de A.J.F.P.

In imputernicea existenta in copie la dosarul cauzei , se specifica faptul ca administratorul Societatii X imputerniceste pe T sa-l reprezinte in perioada inspectiei fiscale efectuata de A.J.F.P. pe motiv ca pe perioada controlului nu va fi prezenta la sediul firmei.Imputernicirea a fost inregistrata la A.J.F.P. si la Inspectie fiscala.

La art.18 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(1) În relatiile cu organul fiscal contribuabilul/platitorul poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Continutul si limitele reprezentarii sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, dupa caz. Desemnarea unui împuternicit nu îl împiedica pe contribuabil/platitor sa își îndeplineasca personal obligatiile prevazute de legislatia fiscala, chiar daca nu a procedat la revocarea împuternicirii potrivit alin. (2).*

*(2) Împuternicitul este obligat sa depuna la organul fiscal actul de împuternicire, în original sau în copie legalizata. Revocarea împuternicirii opereaza fata de organul fiscal de la data depunerii actului de revocare, în original sau în copie legalizata."*

iar in conformitate cu prevederile art.124 din acelasi act normativ:

*"(1) La începerea inspectiei fiscale, contribuabilul/platitorul trebuie informat ca poate numi persoane care sa dea informatii. Daca informatiile furnizate de contribuabil/platitor sau de catre persoana numita de acesta sunt insuficiente, atunci organul de inspectie fiscala se poate adresa si altor persoane pentru obtinerea de informatii necesare realizarii inspectiei fiscale.*

*(2) Contribuabilul/Platitorul are obligatia sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal."*

Din prevederile legale enuntate rezulta ca , in relatia cu organul fiscal, contribuabilul poate fi reprezentat si printr-un imputernicit , continutul si limitele imputernicirii fiind cuprinse in imputernicirea depusa la organul fiscal in original sau copie legalizata.

De asemenea se retine ca la inceperea inspectiei fiscale , contribuabilul trebuie informat ca poate numi persoane care sa dea informatii, sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale, sa prezinte la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

In speta, dupa cum s-a aratat si mai sus, pe perioada inspectiei fiscala, dna T a fost imputernicita in mod legal, conform Imputernicirii inregistrata la A.J.F.P., de catre administratorul Societatii X, sa reprezinte societatea pe perioada inspectiei fiscale

efectuata de A.J.F.P.

Mai mult, dna. T are si calitatea de contabil al societatii si detine certificat digital.

In aceste conditii, afirmatia societatii contestatare potrivit careia numita T a fost mandata doar pentru controlul inopinat efectuat de AJFP nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta in mod clar ca inspectie fiscala a inceput in data de... iar dna. T, in baza Imputernicirii inregistrata la A.J.F.P., a fost imputernicita, de catre administratorul societatii sa reprezinte Societatii X pe perioada inspectiei fiscale efectuate de A.J.F.P.

In aceste conditii se retine ca in mod corect si legal, organele de inspectie fiscala au informat -o pe dna. T, in calitate de imputernicit, pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale despre aspectele constatate in cadrul inspectiei fiscale iar la incheierea inspectiei fiscale despre constatările si consecintele lor fiscale , conform art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

De asemenea, in conformitate cu acelasi articol de lege, organele de inspectie fiscala au comunicat, in mod legal, imputernicitului societatii, proiectul raportului de inspectie fiscala precum si Instiintarea pentru discutia finala.Se retine ca dna. T, in calitate de administrator (imputernicit) al Societatii X, cu ocazia prezentarii proiectului de raport de inspectie fiscala partiala, prin adresa denumita "Punct de vedere", specifica faptul ca nu formuleaza punct de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale, acest lucru fiind consemnat de organele de inspectie fiscala la cap.VI "Discutia finala cu contribuabilul/platitorul".

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca si asociat unic si administratorului Societatii, pe parcursul inspectiei fiscale i s-au solicitat informatii, prin Nota explicativa, cu privire la sumele platite angajatilor sub forma de diurna , cu privire la cheltuielile de cazare ale angajatilor, cu privire la soldul de casa, iar aceasta a formulat raspuns intrebarilor puse de organele de inspectie fiscala, rezultand astfel ca si administratorul societatii, pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale a fost informat despre aspectele constatate in cadrul inspectiei fiscale .

Cu privire la comunicarea Deciziei de impunere precum si a Raportului de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat, din adresa, rezulta ca acestea au fost comunicate Societatii X, prin posta, cu scrisoare recomandata si confirmare de primire , in conformitate cu prevederile art.47 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Prin urmare in speta au fost respectate dispozitiile art.130 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, invocat de societatea contestatara, potrivit caruia:"*Contribuabilul/Platitorul trebuie informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale despre aspectele constatate în cadrul actiunii de inspectie fiscala, iar la încheierea acesteia, despre constatările si consecintele lor fiscale.*" iar argumentele prezentate de societate sunt neintemeiate, in speta neexistand motiv de nulitate a actului administrativ fiscal contestat.

2.Cu privire la afirmatia societatii contestatare potrivit careia organul de inspectie fiscala nu ar fi comunicat Avizul de inspectie fiscala cu 15 zile inaintea inceperii inspectiei fiscale mentionam:

La art.122 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"(1) *Înainte desfasurarii inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscala are obligatia sa înstiinteze, în scris, contribuabilul/platitorul în legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala.*



*(2) Avizul de inspectie fiscala se comunica contribuabilului/platitorului, înainte de începerea inspectiei fiscale, astfel:*

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

*b) cu 15 zile pentru ceilalti contribuabili/platitori."*

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca Avizul de inspectie fiscala a fost comunicat Societatii X SRL in data de 01.08.2018, iar inspectia fiscala a fost inceputa in data de 28.08.2018, data consemnata de organele de inspectie fiscala si in Registrul unic de control al societatii, la pozitia 2.

Potrivit prevederilor art.123 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

*"2) Data începerii inspectiei fiscale este data mentionata în registrul unic de control ori de câte ori exista obligatia tinerii acestuia."*

Avand in vedere data comunicarii Avizul de inspectie fiscala si data inceperii inspectie fiscale, se constata ca inspectia fiscala a inceput peste termenul de 15 zile prevazut de lege, astfel afirmatia societatii contestatare potrivit careia nu s-ar fi acordat termenul minim de 15 zile prevazut pentru organizarea dosarelor ce urmau a fi prezentate inspectiei fiscale, nu este reala si aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Mai mult, in conditiile in care societatea nu ar fi avut termenul necesar organizarii documentelor solicitate de organele de inspectie fiscala , in temeiul prevederilor art.122 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , dupa primirea avizului de inspectie fiscala aceasta avea posibilitatea sa solicite amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale.

Din documentele existente la dosarul cauzei , se retine ca pe perioada 01.08.2018-27.08.2018, societatea contestatara nu a solicitat amanarea inceperii inspectiei fiscale.

Se retine ca societatea a prezentat la inceperea inspectiei fiscale si pe parcursul desfasurarii acesteia , documentele solicitate de organele de inspectie fiscala.

Mai mult, in conformitate cu prevederile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

*"(4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora poate/pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se ofera posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."*

Astfel critica adusa inspectiei fiscale cu privire la imposibilitatea exercitarii dreptului la aparare, nu poate fi luata in considerare deoarece societatea contestatara avea posibilitatea de a anexa documente si la contestatia formulata.

De asemenea, afirmatia societatii contestatare potrivit careia nu i s-ar fi acordat dreptul la analiza concluziilor inspectiei fiscale si de a prezenta un punct de vedere înaintea emiterii actului administrativ fiscal nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei si anulara actului administrativ fiscal in conditiile in care , dupa cum s-a aratat si mai sus, organele de inspectie fiscala au comunicat, in mod legal, împuternicitului societatii dna.T , proiectul raportului de inspectie fiscala precum si Instiintarea pentru discutia finala, inregistrata la societate ; dna. T, in calitate de împuternicit al Societatii X,

cu ocazia prezentării proiectului de raport de inspectie fiscala partiala, prin adresa denumita "Punct de vedere", specifica faptul ca nu formuleaza punct de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale, acest lucru fiind consemnat de organele de inspectie fiscala la cap.VI "Discutia finala cu contribuabilul/platitorul".

3. In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatare potrivit careia , desi a existat Avizul de inspectie fiscala, cu o cazia consemnării rezultatului in Raportul de inspectie fiscala, acesta nu cuprinde toate constatările in legatura cu perioadele si obligatiile fiscale verificate , mentionam:

Urmare verificării documentelor financiar contabile, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea inregistra la data de 31.07.2018 un sold de casa in valoare de.., care nu a putut fi justificat .

Se retine ca, contribuabilul a fost informat pe parcursul inspectiei fiscale cu privire la aceasta deficiente si mai mult, dupa cum s-a aratat si mai sus, prin Nota explicativa s-au solicitat explicatii reprezentantului legal al societatii .

Astfel, avand in vedere deficientele contatate la data de 31.07.2018, in temeiul prevederilor art.115 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*"(3) Inspectia fiscala se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, daca acestea prezinta interes pentru aplicarea legislatiei fiscale/contabile."*

si dispozitiile art.117 din acelasi act normativ:

*"1) Inspectia fiscala se efectueaza în cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili creante fiscale.*

*(2) Selectarea perioadelor care vor fi supuse inspectiei fiscale se efectueaza de organul fiscal în functie de riscul fiscal identificat. Inspectia fiscala se poate extinde, cu respectarea alin. (1) si asupra celorlalte perioade fiscale neverificate."*

coroborat cu dispozitiile art.122 din acelasi act normativ, potrivit caruia:

*" (4) Avizul de inspectie fiscala se comunica la începerea inspectiei fiscale în urmatoarele situatii:[...]*

*c) pentru extinderea inspectiei fiscale la perioade sau creante fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspectie fiscala initial;"*

organele de inspectie fiscala au extins verificarea si asupra impozitului pe veniturile din alte surse , pentru perioada 01.01.2018-31.07.2018, fiind emis in acest sens Avizul de inspectie fiscala, comunicat societatii, in mod legal, in timpul controlului.

In baza Avizului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au extins perioada fiscala iar constatările si consecintele lor fiscale au fost cuprinse in mod legal, in actul administrativ fiscal contestat, motiv pentru care afirmatia societatii contestatara este neintemeiata si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

4. Cu privire la invocarea exceptiei lipsei audierii reprezentantului legal al societatii si emiterii actului administrativ fiscal cu incalcarea dispozitiilor art.46 alin.(2) lit.j) din Codul de procedura fiscala , mentionam:

La art.9 din Legea nr.207/2015 privind codul de procedura fiscala, se prevede:

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

iar la art.46 din acelasi act normativ se prevede:

*"(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:[...]*

*j) mentiuni privind audierea contribuabilului/platitorului."*

La art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(2) Organul de inspectie fiscala comunica contribuabilului/platitorului proiectul de raport de inspectie fiscala, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere. În acest scop, odata cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspectie fiscala comunica si data, ora si locul la care va avea loc discutia finala.*

*(3) Contribuabilul/Platitorul poate renunta la discutia finala, notificând acest fapt organului de inspectie fiscala.*

*(4) Data încheierii inspectiei fiscale este data programata pentru discutia finala cu contribuabilul/platitorul sau data notificarii de catre contribuabil/platitor ca renunta la acest drept.*

*(5) Contribuabilul/Platitorul are dreptul sa își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspectie fiscala, în termen de cel mult 5 zile lucratoare de la data încheierii inspectiei fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucratoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspectie fiscala."*

Dupa cum s-a aratat si mai sus, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea contestatara, prin imputernicit a fost instiintata prin Instiintarea pentru discutia finala, inregistrata la societate ca , la sediul societatii va avea loc discutia finala asupra constatarilor si consecintelor fiscale urmare incheierii inspectiei fiscale partiale efectuata pe perioada 01.08.2016-31.07.2018 la X.

De asemenea prin aceasta instiintare contribuabilul a fost informat ca are posibilitatea de a-si exprima in scris punctul de vedere asupra constatarilor in conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Se retine ca, imputernicitul societatii a prezentat un punct de vedere , prin care a specificat faptul ca nu formuleaza punct de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale , acest lucru fiind consemnat de organele de inspectie fiscala la cap.VI "Discutia finala cu contribuabilul/platitorul".

La contestatia formulata societatea nu a prezentat un document din care sa rezulte ca reprezentantul legal al societatii contestatare, ar fi solicitat prelungirea termenului in vederea prezentarii, in scris, a unui punct de vedere cu privire la constatările inscrise in proiectul raportului de inspectie fiscala inmanat de organele de inspectie fiscala .

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei , organul de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca la momentul inmanarii formularului "Instiintarea pentru discutia finala" reprezentantul legal al societatii nu a solicitat verbal sau printr-o notificare scrisa, amanarea discutiei fiscale in vederea exprimarii punctului de vedere .

In consecinta, motivele procedurale invocate de societatea contestatara referitoare la nulitatea actului administrativ fiscal contestat nu sunt intemeiate, acestea urmand a fi respinse.

Faptul ca societatea este nemultumita de concluziile organelor de inspectie fiscala nu inseamna ca decizia atacata a fost emisa cu incalcarea dispozitiilor art.9, art.46 alin.(2) lit.j), art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

5. In ceea ce priveste argumentul societatii contestata referitor la indreptarea erorii materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, respectiv ca eroarea materiala in cauza s-ar incadra in exceptia prevazuta la art.53 alin.(2) di Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, mentionam:

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice care inlocuieste Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si Raportul de inspectie fiscala care inlocuieste Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au indreptat eroarea materiala cu privire la baza impozabila stabilita suplimentar aferenta fiecarei obligatii fiscale principale in conditiile in care s-a constatat ca din eroare a fost inscrisa valoarea neta a diurnei asimilata salariilor fata de valoarea bruta recalculata aferenta fiecarei obligatii stabilite suplimentar , obligatiile fiscale stabilite suplimentar ramanand neschimbate.

In adresa comunicata Societatii X impreuna cu actele administrativ fiscale conntestate, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca” erorile la care s-a facut referire mai sus reprezinta greseli de editare a sumelor inscrise la rubrica “baza impozabila stabilita suplimentar “ aferenta fiecarei obligatii fiscale principale astfel incat la fiecare contributie de asigurari sociale obligatorii stabilita suplimentar a fost inscrisa valoarea neta a diurnei asimilata salariilor , fata de valoarea bruta recalculata aferenta fiecareia, obligatiile stabilite suplimentar fiind neschimbate.”

In conformitate cu prevederile art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Organul fiscal poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/pltitorului.*

*(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greseli de redactare, omisiuni sau mentiuni gresite din actele administrative fiscale, cu exceptia acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.*

*(3) În cazul în care, dupa comunicarea actului administrativ fiscal, organul fiscal constata, din oficiu, ca exista erori materiale în cuprinsul sau, acesta comunica contribuabilului/pltitorului un act de îndreptare a erorii materiale.[...]*

*(5) Actul de îndreptare a erorii materiale si decizia de respingere a cererii de îndreptare a erorii materiale urmeaza regimul juridic al actului initial si pot fi contestate în condițiile legii în care putea fi contestat actul initial.”*

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca organul fiscal poate indrepta oricand erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului iar actul de indrepare a erorii materiale se comunica contribuabilului.

Potrivit legii, erorile materiale reprezinta greseli de redactare, omisiuni sau mentiuni

gresite din actele administrativ fiscale .

In speta se retine ca organele de inspectie fiscala au indreptat din oficiu, erorile materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, pct.2.1.1 "Obligatii fiscale stabilite suplimentar " rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar" si Raportul de inspectie fiscala la capitolul III , la rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar " precum si Capitolul VII "Sinteza constatarilor fiscale" cu privire la baza impozabila stabilita suplimentar.

Se retine ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost inlocuita cu Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, Raportul de inspectie fiscala cu Raportul de inspectie fiscala iar actele administrativ fiscale corectate au fost comunicate Societatii X, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei.

Se retine ca, erorile materiale indreptate in speta , reprezinta greseli de editare a sumelor inscrise la rubrica "baza impozabila stabilita suplimentar " aferenta obligatiilor fiscale reprezentand contributi sociale de natura salariala; la fiecare contributie de natura salariala stabilita suplimentar pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au in scris eronat valoarea neta a diurnei asimilata salariilor , platita de societate angajatilor detasati in Franta , in loc de salariul brut recalculat , la care se face referire in continutul Raportului de inspectie fiscala precum si anexele nr.8 si nr.9 la Raportului de inspectie fiscala .

Se retine ca la pagina 8 din Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au determinat in mod corect si legal fondul de salarii brut suplimentar , si anume:

-pentru calculul contributiei de asigurari sociale datorate de angajator, contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate, contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale, obligatii datorate bugetului de stat pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au determinat un fond de salarii suplimentar, prin reintregirea sumelor nete, platite cu titlu de diurna angajatilor detasati in Franta pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe aceasta perioada.

In Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice la pct.2.1.1 "Obligatii fiscale stabilite suplimentar " rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar" si Raportul de inspectie fiscala, capitolul III , la rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar " precum si Capitolul VII "Sinteza constatarilor fiscale" organele de inspectie fiscala au in scris eronat baza impozabila determinata suplimentar in conditiile in care baza impozabila determinata suplimentar pe aceasta perioada, pentru obligatiile fiscale mai sus enumerate a fost de...

-pentru calculul contributiei individuale de asigurarile sociale datorate de angajati, contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate, obligatii datorate bugetului de stat pe perioada 01.08.2016-30.06.2018, organele de inspectie fiscala au determinat un fond de salarii suplimentar prin reintregirea sumele nete platite cu titlu de diurna angajatilor detasati in Franta, pe perioada 01.08.2016-30.06.2018, in conformitate cu

prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe aceasta perioada.

In Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice la pct.2.1.1 "Obligatii fiscale stabilite suplimentar " rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar" si Raportul de inspectie fiscala, capitolul III , la rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar " precum si Capitolul VII"Sinteza constatarilor fiscale" organele de inspectie fiscala au in scris eronat baza impozabila determinata suplimentar in conditiile in care baza impozabila determinata suplimentar pe aceasta perioada, pentru obligatiile fiscale mai sus enumerate a fost de..

-pentru calculul contributiei asiguratorie pentru munca, obligatie datorate bugetului de stat pe perioada 01.01.2018-30.06.2018 , organele de inspectie fiscala au determinat baza impozabila prin reintregirea sumelor nete platite cu titlu de diurna angajatilor detasati in Franta, pe perioada 01.01.2018-30.06.2018, in conformitate cu prevederile art.220 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe aceasta perioada.

In Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice la pct.2.1.1 "Obligatii fiscale stabilite suplimentar " rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar" si Raportul de inspectie fiscala, capitolul III , la rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar " precum si Capitolul VII"Sinteza constatarilor fiscale" organele de inspectie fiscala au in scris eronat baza impozabila determinata suplimentar in conditiile in care baza impozabila determinata suplimentar pe aceasta perioada, pentru obligatia fiscala reprezentand contributie asiguratorie pentru munca a fost de....

La pagina 8 din Raportul de inspectie fiscala, se specifica faptul ca "Calculul detaliat pe fiecare perioada , raportat la venitul brut stabilit suplimentar pe fiecare angajat al impozitului pe salarii si a celorlalte contributii sociale obligatorii este prezentat in anexa nr.8 si respectiv anexa nr.9 la prezentul raport de inspectie fiscala " .

Din anexa nr. 8 la Raportul de inspectie fiscala rezulta ca obligatiile fiscale reprezentand contributii de asigurarile sociale datorate de angajator ,contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale,contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj , contributiei individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributie la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale ,contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate, contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale au fost stabilite pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, asupra salariului brut recalculat si nu asupra bazei impobazile in .., asa cum s-a in scris eronat la capitolul III Rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar " precum si Capitolul VII"Sinteza constatarilor fiscale" din Rapotul de inspectie fiscala si care a fost preluata eronat si in Decizia de impunere.

Din anexele nr.8 si nr.9 la Raportul de inspectie fiscala rezulta ca obligatiile fiscale reprezentand contributiei individuale de asigurarile sociale datorate de angajati si contributia individuale la asigurarile sociale de sanatate au fost stabilite pe perioada 01.08.2016-30.06.2018 asupra salariului brut recalculat.

Din anexa nr. 9 la Raportul de inspectie fiscala rezulta ca obligatia fiscala reprezentand contributie asiguratorie pentru munca a fost stabilita pe perioada 01.01.2018-30.06.2018 asupra salariului brut recalculat.

In ceea ce priveste calculul impozitului pe veniturile din salarii , obligatie datorate bugetului de stat pe perioada 01.08.2016-30.06.2018, organele de inspectie fiscala au determinat baza impozabila prin reintregirea sumelor nete platite cu titlu de diurna

angajatilor detasati in Franta, pe perioada 01.08.2016-30.06.2018, in conformitate cu prevederile art.78 alin.(1) di (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe aceasta perioada iar baza impozabila a fost preluata corect atat in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice la pct.2.1.1 "Obligatii fiscale stabilite suplimentar " rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar" cat si Raportul de inspectie fiscala la capitolul III , la rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar " precum si Capitolul VII "Sinteza constatarilor fiscale"

Dupa cum s-a aratat si mai sus, obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, au fost calculate luand in considerare salariul brut recalculat, dupa cum rezulta si din anexele nr.8 si nr.9 la Raportului de inspectie fiscala.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice care inlocuieste Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si Raportul de inspectie fiscala care inlocuieste Raportul de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala au indreptat eroarea materiala doar cu privire la baza impozabila stabilita suplimentar aferenta fiecarei obligatii fiscale principale, conform anexei nr.8 si nr.9 la Raportul de inspectie fiscala, iar obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata au ramas neschimbate.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia corectia efectuata de organele de inspectie fiscala s-ar incadra la exceptia prevazuta la alin.(2) al art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala iar actul administrativ fiscal emis respectiv Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice care inlocuieste Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice ar fi nula in conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) lit.c) din acelasi act normativ, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, in conditiile in care prin actul administrativ fiscal contestat s-a corectat doar eroarea materiala in ceea ce priveste baza impozabila stabilita suplimentar nu si fondul actului respectiv existenta sau inexistentia obligatiilor fiscale.

Potrivit art.49 alin.(1) litc) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal este nul daca este afectat de o grava si evidenta eroare iar actul administrativ fiscal este afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, daca acestea ar fi fost înlaturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

Insa, in speta nu se poate pune problema ca eroarea materiala ar privi fondul cauzei iar actul administrativ fiscal ar fi afectat de o grava si si evidenta eroare care sa duca la anularea acestuia, in conditiile in care prin actele administrativ fiscale corectate, organele de inspectie fiscala au corectat doar eroarea privind preluarea la rubrica "baza impozabila stabilita suplimentar" a veniturilor nete platite salariatilor cu titlu de diurna in loc de venitul brut determinat urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta, conform documentelor justificative si evidentelor contabile ale contribuabilului care au dus la stabilirea starii de fapt si asupra caruia au fost stabilite si obligatii fiscale de natura salariala, conform anexei nr.8 si nr.9 la Raportul de inspectie fiscala .

Prin corectarea erorii materiala in speta nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare de natura salariale, care sa influenteze fondul cauzei.

Referitor la argumentul societatii contestatare potrivit caruia Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice ar fi nula pe motiv ca:

“- poarta data de 26 septembrie 2018 si apare listata doar la data de 25.01.2019 cu toate ca termenul de comunicare a unui astfel de act este de 10 zile lucratoare conform dispozitiilor art.47 alin.10 Cod procedura fiscala;

-se mentioneaza pozitia exprimata de contribuabil, insa nici aceasta nu a fost solicitata;

-contine mentiuni -impreuna cu anexele 33 pagini dar nu a fost anexate anexele aferente actelor comunicate;

-sunt emise cu incalcarea prevederilor legale privind competenta;

-se face trimitere la aviz de inspectie fiscala insa nu a fost emis un aviz de inspectie si ordin de serviciu;

-sunt incalcate prevederile art.126 alin.1 lit.c) din Codul de procedura fiscala ;” acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice pentru care se solicita anulara inlocuieste Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si a fost emisa ca urmare corectiei materiale conform art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala .

Potrivit art.53 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in cazul in care , dupa comunicarea actului administrativ fiscal , organul fiscal constata, din oficiu, ca existe erori materiale in cuprinsul sau, acesta comunica contribuabilului un act de indreptare a erorii materiale .

In raport de prevederile legale enuntate se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au corectat din oficiu eroarea materiala din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si Raportul de inspectie fiscala, au emis actul de indreptare a erorii materiale respectiv Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice care inlocuieste Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si Raportul de inspectie fiscala care inlocuieste Raportul de inspectie fiscala iar cu adresa a comunicat actul administrativ fiscal corectat Societatii X, in data de 30.01.2019, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei.

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din urmatoarele situatii:*

*a) este emis cu încalcarea prevederilor legale privind competenta;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 46 alin. (6), precum si organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o grava si evidenta eroare. Actul administrativ fiscal este*



*afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa."*

Din prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, iar in speta nu este cazul.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizia de impunere care inlocuieste Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii contestatoare potrivit careia actul administrativ fiscal este nul nu este intemeiata iar actul administrativ fiscal nu poate fi anulat pe motive procedurale, contestatia fiind neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatara au fost respinse ca neintemeiate, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiilor formulate de Societatea X.

## **B.) Fondul cauzei;**

1.Referitor la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere care inlocuieste Decizia de impunere, contestate de Societatea X, **Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca societatea contestatara datoreaza bugetului de stat debitele stabilite cu titlu de impozit pe venituri din salarii si contributi sociale de natura salariala asupra sumelor platite salariatilor detasati in Franta sub denumirea de diurna, in conditiile in care aceste sume achitate salariatilor se includ in categoria veniturilor de natura salariala.**

In fapt, pe perioada 01.08.2016 -30.06.2018, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile venituri din lucrari de constructii in baza facturilor emise catre beneficiari din Franta.

Din statele de plata prezentate de societate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca salariatii care au prestat munca exclusiv in Franta sunt incadrati in Romania la salariul de baza minim pe economie, pentru care Societatea X a constituit si inregistrat obligatii de natura salariala care au fost declarate la organul fiscal teritorial.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru lucrarile efectuate angajatii societatii au beneficiat de sume de bani cu titlu de diurna externa in valoare de pana la 87,5 euro/zi (35 euro x 2,5), calculate pe perioada detasarii, inregistrate in contabilitate in debitul contului 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari". Plata sumelor cu titlu de diurna a fost inregistrata in contabilitate in baza ordinelor de deplasare (anexa nr. 4); organele de inspectie fiscala au constatat ca in debitul contului 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" au fost inregistrate si cheltuieli cu cazarea, sume care au fost platite de angajator in favoarea angajatilor, in baza contractelor de închiriere (anexa 5).

Din statele de plata prezentate de societate a rezultat ca , pe perioada verificata, societatea a avut intre 2 si 6 salariatii angajati pe functii de lucratori in domeniul constructiilor, pe perioada nedeterminata, care au primit salariu minim in Romania si plata

unei diurne in Franta.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X nu a fost autorizata de ITM pentru a plasa forta de munca in strainatate conform Legii nr.156/2000 privind protectia cetatenilor romani care lucreaza in strainatate;s-a constatat ca pentru salariatii, societatea nu a obtinut de la Casa Nationala de Pensii Publice-Directia Relatii Internationale, formularele A1, ce atesta calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate sociala din Romania.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a nu a platit in Franta, sume în euro angajatilor si nu s-a supus legislatiei statului francez in materie de impozite si taxe;societatea nu a declarat puncte de lucru, respectiv santiere de constructii in Franta.

Organele de inspectie fiscala, facand referire la prevederile Directivei 71/1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii a Parlamentului European si Consiliului Uniunii Europene transpusa prin Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, cu modificarile ulterioare respectiv Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale care prevad obligatia angajatorului de a plati salariatilor detasati pe teritoriul unui stat membru salariul minim din statul membru unde angajatii desfasoara activitate precum si faptul ca orice suma platita salariatilor pe durata detasarii trebuie considerata ca parte a salariului minim, au constatat ca societatea X avea obligatia sa asigure angajatilor sai care au desfasurat activitate in constructii in Franta plata salariului minim din Franta precum si faptul ca sumele acordate cu titlu de diurna trebuie considerate parte a salariului minim de care acestia trebuiau sa beneficieze.

Avand in vedere prevederile legale mentionate precum si constatarile efectuate, organele de inspectie fiscala au considerat suma platita cu titlu de diurna angajatilor pentru activitatea desfasurata in Franta ca reprezentand venituri de natura salariala pentru care angajatorul avea obligatia platii impozitului pe veniturile din salarii si a contributiilor sociale aferente.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada verificata, fond de salarii suplimentar din care:

-... lei pe perioada 01.08.2016 -decembrie 2017;

-... lei pe perioada 01.01.2018- 30.06.2018;

Potrivit OUG nr.79/2017 pentru modificarea si completarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, incepand cu 01.01.2018, salariatul datoreaza bugetului de stat contributi de asigurari sociale (CAS) , contributi de asigurari sociale de sanatate si impozit pe veniturile din salarii iar angajatorul datoreaza contributia asiguratorie pentru munca(CAM).

Astfel, pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.76, art.78 alin.(1) si (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit suplimentar de plata impozit pe venituri din salarii asupra bazei impozabile determinata potrivit legii (anexa 8 la raport) iar pe perioada ianuarie 2018-iunie 2018, impozit pe veniturile din salarii asupra bazei impozabile determinata potrivit legii (anexa 9 la raport).

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributi de asigurari sociale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta.Contributiile de asigurari sociale datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile

art.136 lit.c) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-30.06.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale retinute de la asiguratii asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna acordata angajatilor care au desfasurat activitate in Franta.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributie individuala de asigurari sociale retinute de la asiguratii asupra bazei impozabile ; pe perioada 01.01.2018-30.06.2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributie individuala de asigurari sociale retinute de la asiguratii asupra bazei impozabile, conform anexei 8 si 9 la Raportul de inspectie fiscala.

Contributiile individuale de asigurari sociale retinute de la asiguratii au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.136 lit.a) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.139 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributi de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta.Contributiile de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.202 lit.a), art.204 alin.(1) lit.a) si art.207 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributi de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta . Contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.184, art.185 alin.(1) , art.186, art.188 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributi de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asiguratii asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta. Contributia de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asiguratii a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.184, art.185 alin.(1) , art.186, art.187 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta. Contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.210, art.211 si art.212 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributi de asigurari de sanatate datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta.

Contributiile de asigurari de sanatate datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.153, art.155 alin.(1) lit.a), art.156 si art.158 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-30.06.2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributie individuala de asigurari sociale de sanatate retinute de la asiguratii asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributie individuala de asigurari sociale de sanatate retinute de la asiguratii asupra bazei impozabile; pe perioada 01.01.2018-30.06.2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributie individuala de asigurari sociale de sanatate retinute de la asiguratii retinute de la asiguratii asupra bazei impozabile, conform anexei 8 si 9 la Raportul de inspectie fiscala.

Contributiile de asigurari sociale de sanatate retinute de la asiguratii au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.a), art.156 si art.157 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributiilor pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta. Contributiile pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.194, art.195 alin.(1) lit.a) si art.199 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-30.06.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributie asiguratorie pentru munca asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta. Contributia asiguratorie pentru munca a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.220 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata societatea sustine ca nu a aplicat eronat prevederile art. 43 si art.44 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii; arata ca din verificarea ordinelor de deplasare ale angajatilor societatii si a statelor de plata ale acestora, rezulta ca au fost situatii in care pentru unii angajati s-a depasit perioada de 60 de zile calendaristice prevazute de art. 44 din Codul muncii, inasa, conform aceluiasi text de lege, delegarea se poate prelungi pentru perioade succesive de maxim 60 de zile, fara ca legiuitorul sa stabileasca un plafon maxim al numarului de delegari ce pot fi dispuse de angajator, cu acordul angajatului.In lipsa unor opozitii exprese din partea angajatilor, se afla in prezenta prestarii efective a muncii în Franta si incasarea în mod corect a sumelor de bani cu titlu de diurna, fiind evident ca exista acordul angajatilor cu privire la acceptarea prestarii muncii în conditiile delegarii.

Societatea sustine ca pentru delegarea în Franta a angajatilor sai s-au întocmit ordine de deplasare care cuprind data si ziua încetarii delegarii, cheltuielile de transport si cazare au fost achitate de catre angajator din surse proprii astfel ca, în ceea ce priveste legalitatea delegarii sub aspectul prezentarii unor documente justificative care sa poata fi evidentiata în contabilitate, respectiv pentru plata diurnei, considera ca nu sunt necesare alte documente justificative, fiind suficiente ordinele de deplasare care au fost semnate si stampilate de catre firma.

In ceea ce priveste cuantumul diurnei si al drepturilor salariale acordate angajatilor

societatii, raportat la constatările organului fiscal prezentate în decizia de impunere contestată, susține că a respectat prevederile Directivei nr. 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului, întrucât a acordat drepturi salariale în România și compensații banesti care acoperă disconfortul legat de delegare (diurna de 35 Euro) care împreună însumează 87,5 euro, astfel ca muncitorii detașați din România în Franța au beneficiat de condiții de remunerare a muncii similare celor acordate în mod minimal de statul francez propriilor săi rezidenți.

În ceea ce privește neprezentarea Formularului A1 de la Casa Națională de Pensii Publice, respectiv a dovezii îndeplinirii formalităților de notificare a autorităților franceze cu privire la prestarea pe teritoriul sau a unor servicii de către angajații unui alt stat membru UE, societatea consideră că lipsa acestor documente nu constituie argumente de fapt și de drept suficiente pentru a îndrepta organul fiscal la aprecierea că în lipsa acestor documente angajații ar fi prestat în mod permanent munca în Franța și că se impune reîncadrarea diurnei acordate angajaților în categoria drepturilor salariale impozabile.

În drept, în legislația internă noțiunile de delegare, detașare sunt reglementate de Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume art. 44 și 46, potrivit cărora:

-art.43

*"Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau 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. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.*

-art.46

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

*(2) În mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni.*

*(3) Salariatul poate refuza detașarea dispusă de angajatorul sau numai în mod excepțional și pentru motive personale temeinice.*

*(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 munca aplicabil.”*

Astfel, conform prevederilor legale mai sus enuntate delegarea reprezinta exercitarea temporara de catre salariat, din dispozitia angajatorului, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului de munca; delegarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 zile calendaristice, numai cu acordul salariatului, fara sa existe o limita a numarului de prelungiri ori de cate ori partile convin acest lucru.

Se retine ca, pe perioada delegarii salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare precum si o indemnizatie de delegare in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca.

Cu privire la detasare, potrivit prevederilor mai sus enuntate aceasta este definita ca fiind 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.

Se retine ca, detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an, iar in mod exceptional, perioada detasarii poate fi prelungita pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor parti, din 6 in 6 luni; nu exista o limitare a numarului de prelungiri.

Pe perioada detasarii salariatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare precum si la o indemnizatie de detasare in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca.

Potrivit art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, veniturile din salarii sunt definite astfel:

*"(1)Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica rezidenta ori nerezidenta ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare 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 acordate persoanelor care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor.*

*(2)Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplica si urmatoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:[...]*

*k) indemnizatiile si orice alte sume de aceeași natura, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegarii/detasarii, dupa caz, în alta localitate, în tara si în strainatate, în interesul serviciului, pentru partea care depaseste plafonul neimpozabil stabilit astfel:*

*(i) în tara, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizatie, prin hotarâre a Guvernului pentru personalul autoritatilor si institutiilor publice;*

*(ii) strainatate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurna prin hotarâre a Guvernului pentru personalul român trimis în strainatate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate , se reține ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă sau 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.

Din prevederile legale enunțate se reține ca sunt considerate asimilate salariilor indemnizațiile și orice sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării în altă localitate, în țară sau străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil și anume: în țară, 2,5 ori nivelul stabilit pentru indemnizație , prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice; în străinătate 2,5 ori nivelul stabilit pentru diurna prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

În speta, se reține ca este vorba de detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, astfel ca regulile sunt stabilite de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării transnaționale de servicii, Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, în vigoare pe perioada 01.08.2016-20.05.2017 și Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale în vigoare pe perioada 21.05. 2017-30.06.2018.

Astfel lucrătorul detașat în cadrul prestării de servicii transnaționale, în înțelesul Directivei 96/71/CE, este lucrătorul care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal.

Directiva 96/71/CE nu stabilește o durată minimă sau maximă a detașării în cadrul prestării de servicii transnaționale ci specifică doar faptul că această perioadă este limitată.

Potrivit definiției de la art.3 lit.b) din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale *“salariazat detașat de pe teritoriul României - salariațul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 4 alin. (2);*

Iar la art.4 alin.(2) din același act normativ se prevede:

*“(2) Prezenta lege se aplică în măsura în care întreprinderile prevăzute la art. 1 lit. b) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:*

*a) detașarea unui salariaț de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariaț și întreprinderea care face detașarea;”*

Potrivit definiției de la art.2 lit.c) din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestării de servicii transnationale, *“salariat detasat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elveiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 5 alin. (2);*

Iar la art.5 alin.(2) din același act normativ se prevede:

*“(2) Prezenta lege se aplică în situația în care întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. b) iau decizia punerii în aplicare a uneia dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:*

*a) detasarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detasarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elveiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detasării, între salariat și întreprinderea care face detasarea;”*

Potrivit art.3 alin.(1) , primul paragraf, lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detasarea lucrătorilor in cadrul prestării de servicii transnationale, se instituie, in sarcina întreprinderilor înființate într-un stat membru care in cadrul prestării de servicii transnationale detasează lucrători pe teritoriul unui stat membru, obligația de a plăti angajaților detasați in acel stat membru , in speta Franța, un salariu minim orar stabilit in aceste țări; la art.3 alin.(7) din această Directiva se prevede ca alocațiile specifice detasării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, in măsura in care nu sunt varșate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă;

Astfel, din prevederile legale enunțate, se reține ca in cauza in speta este vorba de detasarea salariatilor in cadrul prestării de servicii transnationale și nu poate fi vorba de delegarea salariatilor in Franța in conformitate cu prevederile art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, așa cum susține societatea contestată in contestația formulată.

Dupa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, in speta este vorba de detasarea lucrătorilor in cadrul unor prestări de servicii in conformitate cu prevederile Directivei 96/71/CE privind detasarea lucrătorilor in cadrul prestării de servicii a Parlamentului European și Consiliului Uniunii Europene transpusă prin Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestării de servicii transnationale, cu modificările ulterioare respectiv Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestării de servicii transnationale.

Lucrătorul detasat in cadrul prestării de servicii transnationale, in intelesul Directivei 96/71/CE este lucrătorul care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel in care lucrează in mod normal.Directiva 96/71/CE nu stabilește o durată minimă sau maximă a detasării in cadrul prestării de servicii transnationale ci specifică doar faptul ca această perioadă este limitată.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca in speta este vorba de detasarea lucrătorilor pe teritoriul unui stat membru pentru a executa lucrări cu caracter temporar în cadrul unor contracte încheiate între societatea contestată și clienți din



Franta pentru care s-au emis facturi si societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile venituri din lucrari de constructii.

Potrivit Directivei 96/71/CE, statul membru pe teritoriul caruia este detasat lucratorul este cel care trebuie sa se asigure ca intreprinderile care detaseaza lucratori pe teritorii lor, respecta un set de conditii de munca si de incadrare in munca stabilit la art.3 al Directivei.

La art.6 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale mentinut de art.8 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, se precizeaza:

*“Salariatii detasati de pe teritoriul României în cadrul prestarii de servicii transnationale beneficiaza, indiferent de legea aplicabila raportului de munca, de conditiile de munca stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin conventii colective sau sentinte arbitrale de generala aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederatia Elveiana, pe teritoriul caruia/careia sunt prestate serviciile, cu privire la:*

*a) durata maxima a timpului de munca si durata minima a repausului periodic;*

*b) durata minima a concediilor anuale platite;*

*c) salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;*

*d) conditiile de punere la dispozitie a salariatilor de catre agentii de munca temporar;*

*e) sanatatea si securitatea în munca;*

*f) masurile de protectie aplicabile conditiilor de munca pentru femeile însarcinate sau pentru cele care au nascut recent, precum si pentru copii si tineri;*

*g) egalitatea de tratament dintre barbati si femei, precum si alte dispozitii în materie de nediscriminare.”*

La art.9 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale se prevede:

***“Indemnizatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, în masura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detasare, precum cele de transport, cazare si masa.***

La art.2 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale se precizeaza:

*“f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederaiei Elveiene, pentru salariatul detasat de pe teritoriul României este cel definit de legislatia si/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederaiei Elveiene, pe teritoriul caruia/careia este detasat salariatul;*

*g) cheltuieli generate de detasare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea si masa, efectuate în scopul detarii;”*

iar la art.11 din acelasi act normativ se prevede:

***“Orice indemnizatie specifica detasarii transnationale este considerata parte***

*a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detasare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă.”*

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține că în situația în care, în cadrul unei prestări de servicii transnaționale, angajatorii stabiliți în România își trimit lucrătorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrări cu caracter temporar în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detasarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detasării, între salariat și întreprinderea care face detasarea, notiunea de salariu minim la care aceștia au dreptul pe durata executării lucrărilor pe teritoriul unui stat membru, altul decât în România, este cea stabilită de legislația și practica națională a aceluiași stat membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările stabilește care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva menționând doar faptul că alocațiile specifice detasării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt versate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiază personalul detasat din punct de vedere al contribuțiilor sociale obligatorii sunt aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr.987/2009.

Conform art.11 alin.(3) din Regulamentul (CE) nr.883/2004 persoana care desfășoară o activitate salariale sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de bază în materie de determinare a legislației aplicabile conform principiului *lex loci laboris* (legea de la locul îndeplinirii activității).

De la această regulă, Regulamentul stabilește prin art.12, regula specială potrivit căreia:

*“O persoană care desfășoară o activitate salariale într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru și care este detasată 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.”*

De asemenea la art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul CEE nr.1408/71 se prevede :

*“Persoana care exercită o activitate salariale pe teritoriul unui stat membru în serviciul unei întreprinderi de care aparține în mod obișnuit și care este detasată de această întreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o muncă în contul acesteia, va continua să facă obiectul legislației primului stat membru...”*

Totodată, potrivit Regulamentului CE nr.883/2004 pentru coordonarea sistemelor de securitate socială, documentul portabil A1 dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) din statul de trimitere (statul care aparține instituției care a emis respectivul document), lipsa acestuia nefiind de natură să împiedice desfășurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru; într-un astfel de caz devine aplicabilă regula generală în domeniu cea a asigurării conform

legislatiei locului de desfasurare a activitatii.

Documentul portabil A1 confirma situatia salariatului in materie de securitate sociala si indica in ce tara trebuie platite contributiile de asigurari sociale.

In speta, analizand documentele existente la dosarul contestatiei, se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.08.2016-30.06.2018, Societatea X a efectuat lucrari de constructii in Franta catre clientii persoane juridice pentru care a emis facturi si a inregistrat in evidentele contabile venituri din lucrari de constructii.

Din statele de plata prezentate de societate in timpul controlului s-a constatat ca salariatii care au prestat munca exclusiv in Franta sunt incadrati in Romania la salariul de baza minim pe economie, pentru care Societatea X a constituit si inregistrat obligatii de natura salariala care au fost declarate la organul fiscal teritorial.

Pentru lucrarile efectuate in Franta, angajatii societatii au beneficiat de sume de bani cu titlu de diurna externa in valoare de pana la 87,5 euro/zi (35 euro x 2,5), calculate pe perioada detasarii, inregistrate in contabilitate in debitul contului 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari"; valoarea totala a diunelor inregistrata in evidentele contabile in perioada noiembrie 2016 - iunie 2018 este in suma totala de ... lei.

In contestatia formulata si raspunsul dat la nota explicativa, societatea contestatara arata ca, diurnele au fost acordate salariatilor pe perioadele in care au fost trimisi in delegatie in alt stat, respectiv Franta, iar cheltuielile cu diurna au fost inregistrate in contabilitate in baza ordinelor de deplasare.

De asemenea, in debitul contului 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" au fost inregistrate si cheltuieli cu cazarea, retinandu-se astfel ca, cazarea salariatilor in Franta a fost asigurata de angajator.

Cu privire la cheltuielile de transport, societatea contestatara sustine ca a achitat din fonduri proprii aceste cheltuieli.

Din analiza documentelor prezentate de societatea contestatara s-a constatat faptul ca societatea a nu a platit in Franta, sume in euro angajatilor si aceasta nu s-a supus legislatiei statului francez in materie de impozite si taxe; societatea nu a declarat puncte de lucru, respectiv santiere de constructii in Franta.

Avand in vedere ca pe perioada 01.08.2016-30.06.2018, Societatea X, a inregistrat in evidentele contabile venituri din lucrari de constructii in baza unor facturi emise catre clienti din Franta iar lucrarile de constructie au fost efectuate cu salariatii proprii si luand in considerare prevederile legale mai sus enuntate se retine ca in speta nu poate fi vorba de delegarea salariatilor in conditiile prevederilor Codului muncii, asa cum sustine societatea contestatara.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, in speta este vorba de detasarea lucrarilor in cadrul unor prestari de servicii in conformitate cu prevederile Directivei 96/71/CE privind detasarea lucrarilor in cadrul prestarii de servicii a Parlamentului European si Consiliului Uniunii Europene transpusa prin Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, cu modificarile ulterioare respectiv Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, acte normative care prevad obligatia angajatorului de a plati salariatilor detasati pe teritoriul unui stat membru salariului minim platit in acel stat membru.

Din statelor de plata prezentate de societate a rezultat ca, pe perioada verificata, societatea a avut intre 2 si 6 salariatii angajati pe functii de lucratori in domeniul constructiilor, pe perioada nedeterminata, care au primit salariu minim in Romania si plata unei diurne in Franta.

Se retine astfel ca Societatea X a stabilit angajatilor sai salariul minim brut pe tara

din Romania, desi acestia au prestat munca in Franta.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca Societatea X pentru angajatii care au desfasurat activitate in Franta, nu a obtinut de la Casa Nationala de Pensii , formularele A1, a efectuat pentru acestia plata salariului minim pe economie in Romania si a calculat si declarat impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente la nivelul salariului minim din Romania.

De asemenea, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca diurna acordata salariatilor a fost variabila in functie de zilele lucrate si de un criteriu ales, suma fiind diferentiata pe fiecare angajat.

Din dispozitiile art.12 ale Regulamentului CE nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, mai sus enuntat, reiese ca persoana care desfasoara activitate salariala intr-un stat membru pentru un angajator care desfasoara activitati substantiale in acest stat membru si care este detasata de angajatorul respectiv in alt stat membru pentru a desfasura o activitate determinata, continua sa fie supusa, in aceasta perioada, legislatiei primului stat membru, cu conditia ca durata previzibila a activitatii sa nu depaseasca douzeci si patru de luni si sa nu fi fost trimisa sa inlocuiasca o alta persoana detasata.

Astfel, se retine ca Societatea X avea obligatia sa asigure angajatilor sai care au desfasurat activitate in constructii in Franta, plata salariului minim din Franta, conform principiului "lex loci laboris"(legea de la locul indeplinirii activitatii), aspect de care societatea contestatara nu a tinut cont in conditiile in care nu a facut dovada ca a achitat salariatilor detasati in Franta , salariul minim prevazut de legislatia franceza.

Totodata, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca, alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte integranta a salariului minim in masura in care nu sunt varsate cu titlu de ramburasare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare si masa.

Cum in speta s-a constatat ca cheltuielile de cazare au fost suportate de societatea contestatara , acesta sustinand totodata ca a achitat si cheltuielile de transport din fonduri proprii, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, aceasta avea obligatia de a stabili baza de calcul a contributiilor sociale obligatorii in raport de veniturile din salarii realizate de angajatii sai in strainatate la valoarea salariului minim prevazut de statul francez.

In aceste conditii, se retine ca , in mod legal organele de inspectie fiscala, au constatat ca suma acordata cu titlu de diurna salariatilor detasati in Franta, trebuia considerata parte a salariului minim de catre Societatea X, aceasta avand totodata obligatia de a retine , declara si vira bugetului de stat impozitul pe veniturile din salarii precum si contributiile sociale de natura salariala conform prevederilor Codului fiscal.

Nu se poate retine in solutionarea contestatiei afirmatia societatii contestatara potrivit caruia, organele de inspectie fiscala ar fi cuprins in baza impozabila si cheltuielile cu cazarea in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta in mod clar ca la determinarea bazei impozabile a fost luata in considerare doar suma acordata cu titlu de diurna salariatilor detasati in Franta.

Cheltuielile cu cazarea au fost inregistrate in debitul contului 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" , organele de inspectie fiscala retinand doar ca, cazarea salariatilor in Franta a fost asigurata de angajator.

Pe perioada 01.08.2016-30.06.2018, organele de inspectie fiscala au determinat fondul de salarii suplimentar prin reintregirea sumei nete acordata cu titlu de diurna, salariatilor detasati in Franta , cu valoarea impozitului pe veniturile din salarii si contributiile individuale datorate de salariatii, conform prevederilor Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se retine ca perioada 01.08.2016-31.12.2017 , fondul de salarii stabilit suplimentar a fost determinat prin reintregirea sumei achitata cu titlu de diurna angajatilor detasati in Franta cu valoarea impozitului pe veniturile din salarii si valoarea contributiilor individuale datorate de angajati, conform prevederilor Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe aceasta perioada.

Pe perioada 01.01.2018-30.06.2018, fondul de salarii stabilit suplimentar a fost determinat prin reintregirea sumei achitata cu titlu de diurna angajatilor detasati in Franta cu valoarea impozitului pe veniturile din salarii si valoarea contributiilor individuale datorate de angajati, potrivit OUG nr.79/2017 pentru modificarea si completarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Referitor la argumentele societatii contestatare potrivit caruia sumele platite salariatilor care au desfasurat activitate in Franta reprezinta diurna acordata urmare delegarii acestora in conformitate cu prevederile art. 43 si art.44 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii , conform ordinelor de deplasare care cuprind data si ziua încetarii delegarii, cheltuielile de transport si cazare au fost achitate de catre angajator din surse proprii si faptul ca, prin acordarea unei diurne in cuantum de 87,5 euro si a drepturilor salariale muncitorii detasati din România in Franta au beneficiat de conditii de remunerare a muncii similare celor acordate în mod minimal de statul francez propriilor sai rezidenti, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Dupa cum s-a aratat si mai sus ,potrivit definitiei date de Codul muncii delegarea reprezinta exercitarea temporara de catre salariat, din dispozitia angajatorului, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului de munca; delegarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 zile calendaristice, numai cu acordul salariatului, fara sa existe o limita a numarului de prelungiri ori de cate ori partile convin acest lucru.

Dupa cum sustine si societatea contestatara in contestatia formulata si rezulta si din ordinele de deplasare existe la dosarul cauzei, perioada de 60 zile a fost depasita in cazul salariatilor trimisi sa presteze activitate de constructii in Franta.

Mai mult, in speta nu poate fi vorba de diurna achitata salariatilor trimisi la munca in strainatate conform dispozitiilor art.44 alin.(2) din Codul muncii, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca detasarea lucratorilor pe teritoriul statului francez s-a efectuat in vederea executarii unor lucrari cu caracter temporar în cadrul unor contracte încheiate între societatea contestatara si clienti din Franta pentru care s-au emis facturi si societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile venituri din lucrari de constructii .

Astfel, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca, este vorba de detasarea lucratorilor in cadrul unor prestari de servicii in conformitate cu prevederile Directivei 96/71/CE privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii a Parlamentului European si Consiliului Uniunii Europene transpusa prin Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, cu modificarile ulterioare respectiv Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale.

Lucratorul detasat in cadrul prestarii de servicii transnationale, in intelesul Directivei 96/71/CE este lucratorul care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel in care lucreaza in mod normal.Directiva 96/71/CE nu stabileste o durata minima sau maxima a detasarii in cadrul prestarii de servicii transnationale ci specifica doar faptul ca aceasta perioada este limitata.

Mai mult, din prevederile legale mai sus enuntate rezulta in mod clar ca pentru

situatiile in care, in cadrul unei prestari de servicii transnationale, angajatorii stabiliti in Romania isi trimit lucratorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrari cu caracter temporar, notiunea de salariu minim la care acestia au dreptul pe durata executarii lucrarilor pe teritoriul unui stat membru, altul decat in Romania, este cea stabilita de legislatia si practica nationala a acelui stat. Statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile stabileste care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva mentionand doar faptul ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.

Cu privire la sumele primite de personalul detasat transnational, Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale precizeaza ca "sumele primite de catre personalul detasat ca plata a muncii lor, in functie de performanta si de rezultatele obtinute de fiecare, sunt venituri salariale si/sau asimilate salariilor iar potrivit prevederilor art.296<sup>4</sup> lit.o) si art.296<sup>5</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, reprezinta baza de calcul a contributiilor sociale obligatorii."

Din prevederile legale enuntate se retine ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte integranta a salariului minim in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare si masa iar in speta s-a constatat ca suma platita de Societatea X cu titlu de diurna angajatilor pentru activitatea desfasurata in Franta.

La contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte salariul minim definit de legislatia si practica nationala a statului francez , pe care ar fi trebuit sa-l acorde salariatilor detasati in Franta asa cum prevede legislatia europeana si ca ar fi acordat salariatilor sai detasati in Franta, salariul minim definit de legislatia si practica statului francez.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

*"(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal."*

La art.269 din din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

*"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:[...]*

*d) dovezile pe care se întemeiaza;"*

iar art.276 din acelasi act normativ stipuleaza:

*"4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora poate/pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei."*

In lipsa unor dovezi obiective critica societatii contestatare potrivit careia actul administrativ fiscal contestat ar fi nelegal pe motivul incadrarii sumelor achitate salariatilor trimisi sa efectueze lucrari de constructii in Franta ca fiind "drepturi salariale" si nu "indemnizatii de delegare" , este neintemeiata.

La contestatia inregistrata la A.J.F.P, societatea contestatara anexeaza inscrisuri, aviz, facturi din care rezulta ca aceasta in cursul anului 2017 a procedat la renovarea sediului societatii din Romania, renovare care s-a efectuat pe o perioada mai indelungata de timp iar persoanele care au prestat aceasta activitate erau angajatii societatii, insa aceste documente nu au relevanta in cauza in speta si nu face dovada ca a achitat salariatilor , pe perioada detasarii in Franta, salariul minim definit de legislatia si practica nationala a statului francez.

Prin urmare se retine ca sumele platite angajatilor detasate in Franta sub

denumirea de diurna au reprezentat de fapt, venituri de natura salariale obtinute de fiecare salariat in parte urmare muncii prestate.

Directia generala de servicii pentru contribuabili din cadrul ANAF , prin adresa emisa intr-o cauza similara specifica faptul ca:

*“Veniturile din salarii , in bani si/sau in natura, obtinute in baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internationale la care Romania este parte reprezinta baza lunara de calcul al contributiilor sociale obligatorii in conformitate cu prevederile art.296<sup>4</sup> si 296<sup>5</sup> din Codul fiscal.[...]”*

Pe perioada verificata, in speta, sunt aplicabile prevederile art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica rezidenta ori nerezidenta ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare 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 acordate persoanelor care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor.*

*(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplica si urmatoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:[...]*

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

La pct.12 din H.G. Nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , se prevede:

*“În sensul art. 76 alin. (1) si (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca, raport de serviciu, act de detasare precum si orice sume de natura salariala primite în baza unor statute speciale prevazute de lege, 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:*

*(i) salariile de baza;*

*(ii) sporurile si adaosurile de orice fel;*

*(iii) indemnizatii pentru trecerea temporara în alta munca, pentru reducerea timpului de munca, pentru carantina, precum si alte indemnizatii de orice fel, altele decât cele mentionate la pct. 3 alin. (1), având aceeasi natura;*

*(iv) recompensele si premiile de orice fel;*

*(v) sumele reprezentând premiul anual si stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din institutiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariatilor agentilor economici;*

*(vi) sumele primite pentru concediul de odihna, cu exceptia sumelor primite de salariat cu titlu de despagubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului si familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de munca, precum*

*si eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a intreruperii concediului de odihna;*

*(vii) sumele primite în caz de incapacitate temporara de munca;*

*(viii) valoarea nominala a tichetelor de masa, tichetelor de cresa, voucherelor de vacanta, acordate potrivit legii;*

*(ix) orice alte câstiguri în bani si în natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor;”*

Iar la pct.14 din acelasi act normativ se prevede:

*“(1) Venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate într-o luna conform art. 76 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.”*

Din prevederile legale enuntate se retine ca 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, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de locul unde se desfasoara activitatea remunerata, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda.

Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor incasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca respectiv si orice castiguri in bani si in natura primite de la angajatori de catre angajati ca plata a muncii lor.

De asemenea, se retine ca venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate intr-o luna de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea sau forma sub care sunt acordate.

Avand in vedere ca sumele platite angajatilor detasati in Franta nu reprezinta rambursari ale unor cheltuieli de transport , cazare, masa justificate cu documente in conditiile Directivei 96/71/CE, aceste sume reprezentand de fapt contravaloare muncii salariatilor pentru activitatea desfasurata in Franta astfel ca , in mod legal a fost considerata suma platita salariatilor detasati din Franta ca reprezentand venituri de natura salariale in conformitate cu prevederile art.76 din Codul fiscal pentru care angajatorul avea obligatia de a calcula, retine si vira bugetului de stat obligatii fiscale de natura salariale.

De asemenea, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea fondului de salariu suplimentar prin reintregirea sumei nete platita salariatilor detasati in Franta cu valoarea contributiilor sociale si impozitului pe veniturile din salariu datorate de acestia.

Luand in considerare prevederile legale mai sus enuntate si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala iar la dosarul contestatiei nu au depuse probe noi in sustinerea cauzei se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada verificata, obligatiile fiscale suplimentare reprezentand contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, contributia individuala la asigurarile sociale de stat,contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate,contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale,contributia



asiguratorie pentru munca si impozit pe veniturile din salarii, asupra bazei impozabile determinata prin reintregirea sumei achitata cu titlu de diurna angajatilor detasati in Franta cu valoarea impozitului pe veniturile din salarii si valoarea contributiilor individuale datorate de angajati, conform Codului fiscal in vigoare pe perioada verificata.

In speta, contributiile de asigurari sociale au fost stabilite in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

-art.136

*“Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii*

*Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dupa caz:*

*a) cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori resedinta în România;[...]*

*c) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, atât pe perioada în care persoanele fizice care realizeaza venituri din salarii ori asimilate salariilor desfasoara activitate, cât si pe perioada în care acestea beneficiaza de concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate;[...]*

-art.137

*Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale*

*(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii, prevazuti la art. 136, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari sociale pentru urmatoarele categorii de venituri:*

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

*b) venituri din activitati independente, definite conform art. 67;*

*c) indemnizatii de somaj;*

*d) indemnizatii de asigurari sociale de sanatate.[...]*

-art.138

*Cotele de contributii de asigurari sociale datorate bugetului asigurarilor sociale de stat*

*Cotele de contributii de asigurari sociale sunt urmatoarele:*

*a) 26,3% pentru conditii normale de munca, din care 10,5% pentru contributia individuala si 15,8% pentru contributia datorata de angajator;[...]*

-art.139

*Baza de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor*

*“1) Baza lunara de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:*

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obținute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile asupra cărora se datorează contribuția sunt cele prevăzute la art. 145 alin. (1) lit. A);”

-art.153

*Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate*

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români cu domiciliul în țară; [...]

f) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora; [...]

-art.155

*Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate*

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

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

-art.156

*Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate*

*Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:*

a) 5,5% pentru contribuția individuală;

b) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator.

-art.157

*Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor*

(1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obținute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele funcțiilor de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; [...]

-art.158

*Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de*

angajatori sau de persoane asimilate acestora prevazute la art. 153 alin. (1) lit. f)

(1) Pentru persoanele prevazute la art. 153 alin. (1) lit. f), baza lunara de calcul pentru contributia de asigurari sociale de sanatate o reprezinta suma câstigurilor brute prevazute la art. 157 asupra carora se datoreaza contributia individuala.[...]

-art.168

*Stabilirea si plata contributiilor de asigurari sociale de sanatate*

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum si institutiile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. g) - o) au obligatia de a calcula si de a retine la sursa contributiile individuale de asigurari sociale de sanatate, precum si obligatia de a calcula contributiile de asigurari sociale de sanatate datorate de acestia, dupa caz.[...]

(3) Contributiile de asigurari sociale de sanatate individuale calculate si retinute potrivit alin. (1) se platesc, pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se platesc veniturile sau pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza, dupa caz, împreuna cu contributia angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorata potrivit legii.[...]

(5) Calculul contributiilor de asigurari sociale de sanatate individuale se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 156 lit. a) asupra bazelor lunare de calcul mentionate la art. 157, art. 160 - 167, dupa caz.

(6) Calculul contributiilor de asigurari sociale de sanatate datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 156 lit. b) asupra bazei lunare de calcul prevazute la art. 158, cu respectarea prevederilor specifice prevazute la art. 159.”

-art.184

*“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj*

Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dupa caz:

a) cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, precum si cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii care nu au domiciliul sau resedinta în România în conditiile prevazute de legislatia europeana aplicabila în domeniul securitatii sociale, precum si în acordurile privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;[...]

-art.185

*Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj*

(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, prevazuti la art. 184, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.[...]

-art.186

*Cotele de contributii de asigurari pentru somaj*

*Cotele de contributii de asigurari pentru somaj sunt urmatoarele:*

*a) 0,5% pentru contributia individuala;*

*b) 0,5% pentru contributia datorata de angajator.*

*-art.187*

*Baza de calcul al contributiei individuale de asigurari pentru somaj în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor*

*(1) Baza lunara de calcul al contributiei individuale de asigurari pentru somaj, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:*

*a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege;[...]*

*-art.188*

*Baza de calcul al contributiei de asigurari pentru somaj datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora*

*Pentru persoanele prevazute la art. 184 lit. b), baza lunara de calcul pentru contributia de asigurari pentru somaj prevazuta de lege reprezinta suma câstigurilor brute prevazute la art. 187, acordate persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, asupra carora exista, potrivit legii, obligatia de plata a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj.[...]*

*-art.190*

*Stabilirea si plata contributiilor de asigurari pentru somaj*

*(1) Persoanele prevazute la art. 184 lit. b) au obligatia de a calcula si de a retine la sursa contributiile individuale de asigurari pentru somaj, precum si obligatia de a calcula contributiile de asigurari pentru somaj datorate de acestia, dupa caz.”*

*-art.192*

*“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, obligati la plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate*

*Contribuabilii/platitorii de venit obligati la plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate sunt, dupa caz:*

*a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetateni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;[...]*

*-art.193*

*Categorii de venituri supuse contributiei pentru concedii si indemnizatii de*

*asigurari sociale de sanatate*

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

*a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;[...]  
-art.194*

*Cota de contributie pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate*

*Cota de contributie pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate este de 0,85%.*

*-art.195*

*Baza de calcul al contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate*

*(1) Pentru persoanele prevazute la art. 192 lit. a) baza lunara de calcul al contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate o reprezinta suma câstigurilor brute realizate din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:*

*a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege;[...]*

*-art.199*

*Stabilirea si plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate*

*(1) Persoanele prevazute la art. 192 lit. a) si c) au obligatia de a calcula contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate.[...]*

*(3) Contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate calculata potrivit alin. (1) se plateste pâna la data 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se platesc veniturile sau pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza, dupa caz.[...]*

*(5) Calculul contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 194 asupra bazelor lunare de calcul prevazute la art. 195 si 198, dupa caz, cu respectarea prevederilor art. 196 si 197.”*

*-art.201*

*“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, obligati la plata contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale*

*Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, obligati la plata contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli*

*profesionale, sunt, dupa caz:*

*a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;[...]*

*-art.202*

*Categorii de venituri supuse contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale*

*(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, prevazuti la art. 201, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale pentru urmatoarele categorii de venituri:*

*a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;[...]*

*-art.203*

*Cotele de contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale*

*(1) Cota de contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale este cuprinsa între 0,15% si 0,85%, diferentiata în functie de clasa de risc, conform legii.[...]*

*-art.204*

*Baza de calcul al contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale*

*(1) Pentru persoanele prevazute la art. 201 lit. a) baza lunara de calcul al contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale o reprezinta suma câstigurilor brute realizate de angajatii acestora, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:*

*a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege;"*

*-art.210*

*"Categorii de venituri supuse contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale*

*(1) Contribuabilii/platitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, prevazuti la art. 209, datoreaza, dupa caz, contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale pentru veniturile din salarii, definite conform art. 76.[...]*

*-art.211*

*Cota de contributie la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale*

*Cota de contributie la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,*

datorata de angajator, este de 0,25%.

-art.212

*Baza de calcul al contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, datorata de angajatori sau persoane asimilate acestora*

*(1) Pentru persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator prevazute la art. 209, baza lunara de calcul al contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale o reprezinta suma câstigurilor brute realizate de angajatii care au la baza un contract individual de munca, din salarii sau venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:*

*a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca;[...]*

-art.214

*(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, prevazute la art. 209, au obligatia de a calcula contributia de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale."*

Pe perioada 01.01.2018-30.06.2018, contributiile sociale de natura salariala au fost stabilite in conformitate cu prevederile OUG nr.79/2017 pentru modificarea si completarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , respectiv:

*"41. La articolul 137 alineatul (1), partea introductiva se modifica si va avea urmatorul cuprins:*

*"ART. 137*

*(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii, prevazuti la art. 136, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurari sociale pentru urmatoarele categorii de venituri realizate din România si din afara României, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, pentru care exista obligatia declararii în România:"*

*Cotele de contributii de asigurari sociale*

*Cotele de contributii de asigurari sociale sunt urmatoarele:*

*a) 25% datorata de catre persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale, potrivit prezentei legi;[...]*

*43. La articolul 139, denumirea marginala, partea introductiva a alineatului (1) si alineatul (4) se modifica si vor avea urmatorul cuprins:*

*"ART. 139*

*Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor*

*(1) Baza lunara de calcul al contributiei de asigurari sociale, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si*

*în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:[...]*

*69. Articolul 156 se modifică și va avea următorul cuprins:*

*"ART. 156*

*Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate*

*Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate este de 10% și se datorează de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate, potrivit prezentei legi."*

*70. La articolul 157, denumirea marginală și partea introductivă a alineatului (1) se modifică și vor avea următorul cuprins:*

*"ART. 157*

*Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor*

*(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut care include:"[...]*

*73. La articolul 168, denumirea marginală și alineatele (1), (3), (4), (5) și (8) se modifică și vor avea următorul cuprins:*

*"ART. 168*

*Stabilirea și plata contribuției de asigurări sociale de sănătate*

*(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor. [...]*

*ART. 220<sup>1</sup>*

*Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă*

*Contribuabilii obligați la plata contribuției asiguratorii pentru muncă sunt, după caz:*

*a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățenii ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;*

*b) persoanele fizice cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, și care realizează în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori din state care nu intra sub incidența legislației europene aplicabile în domeniul*



*securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte.*

*ART. 220<sup>2</sup>*

*Categorii de venituri pentru care se datoreaza contributia asiguratorie pentru munca*

*(1) Contributia asiguratorie pentru munca se datoreaza pentru veniturile din salarii si asimilate salariilor, definite la art. 76 alin. (1) - (3), dupa caz, acordate de catre contribuabilii prevazuti la art. 220<sup>1</sup> lit. a), respectiv realizate de catre persoanele fizice prevazute la art. 220<sup>1</sup> lit. b).*

*(2) Pentru veniturile prevazute la alin. (1) se datoreaza contributia asiguratorie pentru munca si în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situatiile prevazute la art. 60.*

*ART. 220<sup>3</sup>*

*Cota contributiei asiguratorie pentru munca*

*Cota contributiei asiguratorie pentru munca este de 2,25%."*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca baza lunara de calcul a contributiilor sociale individuale precum si cele datorate de angajatori este constituita din castigul brut lunar realizat de persoanele impozabile asa cum este definit art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din prevederile legale enuntate se retine ca angajatorii au obligatia de a calcula, retine si vira contributiile sociale aferente veniturilor de natura salariala prin aplicarea cotelor legale la valoarea salariilor brute realizate lunar de salariati; angajatii datoreaza contributii sociale prin aplicarea cotelor asupra unei baze lunare de calcul constituita de veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar.

În ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii se retine ca acesta a fost stabilit , pe perioada 01.08.2016-31.12.2017, asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 16% iar pe perioada 01.01.2018-30.06.2018, asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 10 %, prevazute de lege si anume:

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017, impozitul pe venituri din salarii a fost stabilit în conformitate cu prevederile art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

-art.78

*"Determinarea impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor*

*(1) Beneficiarii de venituri din salarii datoreaza un impozit lunar, final, care se calculeaza si se retine la sursa de catre platitorii de venituri.*

*(2) Impozitul lunar prevazut la alin. (1) se determina astfel:*

*a) la locul unde se afla functia de baza, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internationale la care România este parte, precum si, dupa caz, a contributiei individuale la bugetul de stat datorata potrivit legii, si urmatoarele:*

*(i) deducerea personala acordata pentru luna respectiva;*

(ii) cotizatia sindicala platita în luna respectiva;

(iii) contributiile la fondurile de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, si cele la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislatia privind pensiile facultative de catre Autoritatea de Supraveghere Financiara, administrate de catre entitati autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spatiului Economic European, suportate de angajati, astfel încât la nivelul anului sa nu se depaseasca echivalentul în lei al sumei de 400 euro;

(iv) primele de asigurare voluntara de sanatate, precum si serviciile medicale furnizate sub forma de abonament, definite conform Legii nr. 95/2006, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, suportate de angajati, astfel încât la nivelul anului sa nu se depaseasca echivalentul în lei al sumei de 400 euro. Contractul de asigurare, respectiv abonamentul vizeaza servicii medicale furnizate angajatului si/sau oricarei persoane aflate în întreținerea sa, asa cum este definita la art. 77 alin. (3);

b) pentru veniturile obtinute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferenta între venitul brut si contributiile sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internationale la care România este parte, precum si, dupa caz, a contributiei individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii, pe fiecare loc de realizare a acestora.[...]

(5) Platitorul este obligat sa determine valoarea totala a impozitului anual pe veniturile din salarii, pentru fiecare contribuabil.[...]"

Pe perioada 01.01.2018 -30.06.2018 art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal a fost modificat prin OUG nr.79/2017, in sensul ca:

"(1) Beneficiarii de venituri din salarii datoreaza un impozit lunar, final, care se calculeaza si se retine la sursa de catre platitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevazut la alin. (1) se determina astfel:

a) la locul unde se afla functia de baza, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internationale la care România este parte, precum si, dupa caz, a contributiei individuale la bugetul de stat datorata potrivit legii, si urmatoarele:"

Din prevederile legale mai sus citate se retine ca beneficiarii de venituri din salarii datoreaza un impozit lunar final, care se calculeaza si se retine la sursa de catre platitorii de venituri.

Impozitul lunar se determina la locul unde se afla functia de baza , prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente unei luni pe perioada august -decembrie 2017; aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul

determinata ca diferenta intre venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente fiecarei luni, pe perioada 01.01.2018-30.06.2018.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si documentele existente la dosarul contestatiei, se retine ca Societatea X datoreaza bugetului de stat contributiile la bugetul asigurarilor sociale si impozitul pe veniturile din salarii, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra fondului suplimentar de salarii determinat suplimentar urmare reintregirii sumei nete reprezentand venituri de natura salariala achitate persoanelor detasate in Franta pe perioada 01.08.2016- 30.06 2018, ca plata a muncii lor.

Astfel, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”,*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe venituri din salarii, contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, contributia individuala la asigurarile sociale de stat, contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate, contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale, contributia asiguratorie pentru munca, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, acte care inlocuiesc Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala pentru acest capat de cerere.

2. Referitor la impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere care inlocuieste Decizia de impunere, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal in sarcina Societatii X, impozitul pe veniturile din alte surse asupra soldului de casa lipsa in casieria societatii, nejustificat cu documente in conditiile in care societatea contestatara nu motiveaza pe fond, in fapt si in drept, contestatia cu privire la acest capat de cerere.**

In fapt, urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X la data de 31.07.2018 inregistreaza un sold de casa care faptic nu exista in casieria societatii la data controlului.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii.

In conditiile in care reprezentantul legal al societatii nu a justificat cu documente lipsa banilor din casierie, organele de inspectie fiscala au considerat ca suma a fost cheltuita in interes personal de catre administrator; din punct de vedere fiscal suma a fost asimilata cu venituri din alte surse conform prevederilor art.114 lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul prevederilor art.115 alin.(1) din acelasi act normativ , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile din alte surse .

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere , societatea contestatara mentine exceptiile invocate în cadrul prezentei contestatii respectiv ca, concluziile organului fiscal sunt întemeiate pe pozitia exprimata de numitaT; în lipsa efectuării unei proceduri legale vis-a-vis de contribuabilul Societatea X , actele emise si contestate sunt lovite de nulitate absoluta si cu privire la stabilirea acestei obligatii de plata.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art.114 , art.115 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.114

*"(1) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevazute la art. 61 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.*

*(2) În aceasta categorie se includ, însa nu sunt limitate, urmatoarele venituri:[...]*

*h) bunurile si/sau serviciile primite de un participant la persoana juridica, acordate/furnizate de catre persoana juridica în folosul personal al acestuia;"*

-art.115

*"(1) Impozitul pe venit se calculeaza prin retinere la sursa la momentul acordarii veniturilor de catre platitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevazute la art. 114, cu exceptia veniturilor prevazute la art. 114 alin. (2) lit. l) si m).[...]*

*(2) Impozitul calculat si retinut reprezinta impozit final.*

*(3) Impozitul astfel retinut se plateste la bugetul de stat pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care a fost retinut."*

Din prevederile legale se retine ca, sunt venituri din alte surse orice venituri identificate ca fiind impozabile , in aceasta categorie incadrându-se si bunurile si/ sau serviciile primite de un participant la persoana juridica , acordate de catre persoana juridica in folosul personal al acestuia.

Impozitul pe venit aferent acestor venituri se retine la sursa la momentul acordarii veniturilor de catre platitorul de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut ; impozitul pe venit calculat si retinut este impozit final si se plateste la bugetul statului pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost retinut.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarelele:

La data de 31.07.2018 , conform Registrului de casa prezentat de societatea, soldul de casa era de.. din care... lei , cont 5311"Casa in lei" si.. lei "Casa in valuta".

Se retine ca urmare verificarii s-a contatat ca, faptic suma totala nu exista in casieria societatii, motiv prentu care organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii prin Nota explicativa.

Prin raspunsul dat in data de 21.09.2018 , la intrebarea nr.3 din Nota explicativa (anexa 6 la raportul de inspectie fiscala) asociatul unic si administratorul Societatii X precizeaza ca:

*"In anul 2018 societatea a încasat avansuri pentru 2 lucrari dintre care una se finalizeaza in septembrie in acest an, iar cealalta in anul 2019. Pentru prima lucrare clientul a platit in avans lucrarea in procent de 90% iar pentru cea de-a doua aproximativ 50%.Disponibilul care figureaza in contabilitate reprezinta aproximativ valoarea profitului. Necunoscand foarte clar legislatia nu am considerat ca nu am voie sa folosesc acesti bani decat dupa data la care ei apar si in documente ca si profit repartizat ca dividend. Acesta este motivul pentru care nu pot sa prezint efectiv banii, dar acestia vor aparea ca si castig in perioada urmatoare. La data de 31.07.2018 suma de... lei nu exista in casieria societatii."*

Din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca organele de inspectie fiscala au constatat ca profitul inregistrat de societate în anii precedenti a fost distribuit sub forma de dividende asociatiilor si impozitat la data de 30.06.2018.

In conditiile in care in raspunsul formulat administratorul societatii si totodata asociatul unic specifica in mod clar ca la data de 31.07.2018 suma de.. lei nu exista in casieria societatii, aceasta suma fiind utilizata in scop personal , se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca suma de.. lei reprezinta venit impozabil realizat de administratorul societatii iar din punct de vedere fiscal a fost asimilat cu venituri din alte surse , pentru care societatea avea obligatia de a calcula, retine la sursa, declara si plati bugetului de stat, impozitul pe venit in cota de 10% conform prevederilor art.114, art.115 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile din alte surse in suma de.. lei asupra venitului brut impozabil.

In contestatia formulata societatea contestatara, sustine ca actul administrativ fiscal atacat este lovit de nulitate absoluta cu privire la obligatiile fiscale stabilite de plata deoarece concluziile organului fiscal sunt intemeiate pe pozitia exprimata de numita T.

Mentionam ca, contestatia formulata de societatea contestatara referitoare la acest aspect procedural a fost analizat prin prezenta decizie la pct.III A) si a fost respins ca neintemeiat.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, la dosarul cauzei se afla si raspunsurile date de asociatul unic si administratorul societatii, la Nota explicativa, astfel ca afirmatia societatii contestatare potrivit careia concluziile organului fiscal sunt intemeiate pe pozitia exprimata de numita T, nu este reala si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Mai mult, dupa cum s-a aratat si mai sus, numita T avut calitatea de imputernicit sa reprezinte societatea pe perioada verificata si totodata este contabilul firmei.

In conditiile in care contestatia privind motivele procedurale invocate de societate a fost respinsa ca neintemeiata iar pe fondul cauzei societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, in speta sunt aplicabile prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestatiei;*

*c) motivele de fapt si de drept;*

**d) dovezile pe care se întemeiază;**

**e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii.**

coroborat cu dispozițiile pct.2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, se precizează:

*“ 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.”*

În speța, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, care dispun:

*“Contestatia poate fi respinsă ca:*

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”**

Din dispozițiile legale, citate mai sus se reține că, contestația trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația va fi respinsă ca nemotivată.

Prin contestația formulată societatea contestatoare nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste și impozit pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare,:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu consacrat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată potrivit căruia: “Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.”

și art.250 din același act normativ, potrivit căruia “Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...].”

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*"(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal."*

Se retine astfel ca, contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca Societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere care inlocuieste Decizia de impunere iar organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatoare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care aceasta a contestat si aceasta suma stabilita de plata prin actul administrativ fiscal contestat, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

#### DECIDE

1.Respingerea contestatiilor formulate de Societatea X, inregistrate la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala care inlocuieste Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, ca fiind neintemeiate, cu privire la obligatiile fiscale principale, care se compun din:

- contributii de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;

-impozit pe veniturile din salarii;

2. Respingerea contestatiilor formulate de SocietateaX, inregistrate la D.G.R.F.P, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala care inlocuieste Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, ca fiind nemotivate, cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentand impozit pe veniturile din alte surse.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.