

D E C I Z I A nr. 1700/514 din 2015

privind solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL Petrosani, prin
Societatea Civila de Avocati ... , inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr.
.../24.06.2015

DGRFP Timisoara a fost sesizata cu adresa nr. .../22.06.2015 de catre AJFP Hunedoara - Inspectie fiscala asupra contestatiei formulata de SC X SRL, cu sediul in localitatea ..., judetul Hunedoara, inregistrata la ORC sub nr. J.../2000, cod unic de inregistrare fiscala ..., atribut fiscal RO, prin Societatea Civila de Avocati ..., cu sediul in .., judetul Cluj.

Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../15.05.2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa de AJFP Hunedoara -Activitatea de inspectie fiscala, cu privire la suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - penalitati de intarziere taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - CAS angajator;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere CAS angajator;
- ... lei - penalitati de intarziere CAS angajator;
- ... lei - CAS angajat;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere CAS angajat;
- ... lei - penalitati de intarziere CAS angajat;
- ... lei - CAS accidente munca;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere CAS accidente munca;
- ... lei - penalitati de intarziere CAS accidente munca;
- ... lei - somaj angajator;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere somaj angajator;
- ... lei - penalitati de intarziere somaj angajator;
- ... lei - somaj angajat;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere somaj angajat;
- ... lei - penalitati de intarziere somaj angajat;
- ... lei - fond garantare;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere fond garantare;
- ... lei - penalitati de intarziere fond garantare;
- ... lei - CASS angajator;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere CASS angajator;
- ... lei - penalitati de intarziere CASS angajator;
- ... lei - CASS angajat;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere CASS angajat;
- ... lei - penalitati de intarziere CASS angajat;

- ... lei - concedii si indemnizatii;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere concedii si indemnizatii;
- ... lei - penalitati de intarziere concedii si indemnizatii;
- ... lei - impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei - penalitati de intarziere impozit pe veniturile din salarii.

si a Raportului de inspectie fiscala nr. F-HD .../15.05.2015.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, fiind inregistrata la AJFP Hunedoara, la data de 25.05.2015.

Contestatia a fost formulata de catre SC X SRL Petrosani, reprezentata de dl. ..., in calitate de administrator, si asistata de av. dr. ..., avand sediul ales pentru comunicari viitoare la Societatea Civila de Avocati ..., sediul secundar din Cluj-Napoca, acesta fiind imputernicit expres sa primeasca orice act de procedura, in temeiul art. 205 si urmatoarele Cod procedura fiscala; contestatia poarta antetul societatii civile de avocati.

S-a constatat ca dl. ..., in calitate de administrator al SC X SRL Petrosani, semneaza si stampileaza contestatia formulata, fiind unicul semnatar al acesteia.

Asa cum reiese si din corespondenta purtata ulterior depunerii contestatiei, intre SC X SRL Petrosani si DGRFP Timisoara, av. dr. ..., semneaza si stampileaza toate documentele in numele SC X SRL Petrosani, fiind unicul semnatar al acestora.

In temeiul prevederilor art. 18 si art. 206 alin. (1) lit. e) din OG nr. 92/2003 Republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozitiile pct. 2.3. din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, DGRFP Timisoara, Serviciul de solutionare a contestatiilor, cu Adresa nr. ../22.09.2015 a solicitat Societatii Civile de Avocati ..., av. dr. ..., indeplinirea cerintelor privind depunerea imputernicirii avocatieale in original si ultima pagina a contestatiei semnata si stampilata in original de catre Societatea Civila de Avocati ...

Societatea Civila de Avocati ..., a transmis prin Adresa inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. ../12.10.2015 imputernicirea avocatieala in original si ultima pagina a contestatiei, semnata si stampilata in original de catre Societatea Civila de Avocati ...

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206 si art. 209 alin. (1) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, DGRFP Timisoara prin Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, contestatorul solicita anulara Deciziei de impunere nr. .../15.05.2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si a Raportului de inspectie fiscala nr. F-HD .../15.05.2015, considerand masurile dispuse prin actele de control, ca fiind netemeinice si nelegale, aratand urmatoarele:

Aspecte introductive

Din lectura proiectului raportului de inspectie fiscala ce i-a fost remis la 12.05.2015, rezulta faptul ca AJFP Hunedoara a efectuat o inspectie fiscala generala, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, la societatea X SRL. Au fost verificate aspectele referitoare la indeplinirea obligatiilor societatii in materia impozitului pe venit, contributiilor de asigurari sociale si taxei pe valoarea adaugata.

Echipea de inspectie fiscala a stabilit, conform evidentei existente in Cap. VII, 33 obligatii distincte de plata (obligatii fiscale principale si accesorii). In cazul petentei, aceste obligatii de plata sunt neintemeiate, motiv pentru care intelege sa le conteste in continuare (asa cum a facut-o de altfel si prin obiectiunile la proiectul raportului de inspectie fiscala). De asemenea, in exercitarea drepturilor sale, prin obiectiunile impotriva proiectului raportului de inspectie fiscala inregistrate la organul fiscal in data de 15.05.2015, a inteles sa formuleze o cerere de suspendare a inspectiei fiscale.

Prin obiectiunile sale, a solicitat expres ca toate cererile sale sa fie analizate si solutionate, inclusiv prin administrarea probelor propuse, inainte de discutia finala si de momentul emiterii deciziei de impunere/raportului de inspectie in forma finala. A avertizat asupra faptului ca, in caz contrar, suntem in prezenta unei inspectii fiscale abuzive si va utiliza mijloacele juridice prevazute de lege pentru desfiintarea actelor incheiate si pentru angajarea raspunderii persoanelor vinovate.

Din lectura raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere ce i-au fost remise la data de 22.05.2015, a constatat urmatoarele:

Membrii echipei de inspectie fiscala nu au citit obiectiunile de substanta formulate de contribuabilul X SRL. La finalul raportului de inspectie fiscala se face doar mentiunea ca asemenea obiectiuni au fost depuse.

Nu exista nicio analiza a argumentelor expuse de X SRL, argumente care ar fi fost in masura sa conduca la o solutie fiscala radical diferita de cea existenta. Spre exemplu, a invocat inclusiv faptul ca AJFP Hunedoara nu avea competenta de efectuare a inspectiei fiscale, prin raportare la Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Germania, acest argument nu a fost analizat, iar inspectorii au continuat inspectia fiscala. Nu a fost analizata si nu s-a dat o solutie cererii sale de suspendare a inspectiei fiscale, avand in vedere solicitarea contribuabilului X SRL, pana la clarificarea regimului obligatiilor fiscale (avand in vedere proiectul de amnistie fiscala din 13.05.2015).

Nu au fost analizate si nu s-a dat niciun raspuns cu privire la cererile in probatiune formulate de contribuabilul X SRL. Se deduce de aici faptul ca nu s-a considerat necesar ca inspectia fiscala sa fie bazata pe probe, in vederea lamuririi situatiei de fapt. Inspectorii fiscali au preferat sa creeze o realitate paralela, in care sa evolueze, fara a audia contribuabilul, fara a administra toate probele necesare. Doar asa se explica faptul ca obiectiunile sale au fost inregistrate in data de 15.05.2015, la prima ora, iar decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala au fost emise in aceeasi zi (cunoscut fiind faptul ca ziua de vineri este o zi scurta, cu activitate pana la ora 13.30).

Avand in vedere aceasta derulare a evenimentelor, SC X SRL mentioneaza ca va declansa o procedura disciplinara impotriva inspectorilor fiscali pentru neindeplinirea atributiilor de serviciu (refuzul de a solutiona cererea de suspendare si de a administra probele propuse de contribuabil in aparare, refuzul de a fixa un termen pentru audierea contribuabilului conform art. 9 Cod procedura fiscala) si va evalua necesitatea declansarii unei proceduri penale pentru infractiunea de abuz in serviciu. De asemenea, avand in vedere faptul ca prevederile Conventiei de evitarea dublei impuneri dintre Romania si Germania nu au fost respectate, SC X SRL va sesiza imediat Ministerial Afacerilor Externe si Ambasada Republicii Federale Germania la Bucuresti, pentru solutionarea acestui incident diplomatic. Intr-un stat de drept, nu este permis ca functionarii si conducatorii AJFP Hunedoara sa ignore dispozitiile legii si sa creeze, doar in judetul Hunedoara, reguli proprii, in vederea stabilirii unor obligatii fiscale vadit eronate.

Discutii prealabile referitoare la obligatiile fiscale stabilite in sarcina SC X SRL

La data de 13.05.2015, pe site-ul Ministerului Finantelor Publice a fost publicat un Proiect de Lege privind anulara unor obligatii fiscale. Acest proiect prevede, intre altele, la art. 2 alin. (1) din forma propusa, faptul ca se anuleaza obligatiile fiscale principale si accesorii stabilite ca urmare a recalificarii sumelor reprezentand indemnizatie primita pe perioada delegarii si detasarii de catre angajati, pentru perioadele fiscale anterioare datei de 1 iunie 2015.

Pentru edificare, citeaza o sectiune din Expunerea de motive a proiectului de lege mentionat:

Contribuabilii din domeniul transportului international desfasoara activitate de transport international prin intermediul salariatilor soferi in baza contractelor individuate de munca, iar exercitarea atributiilor de serviciu, de catre acestia, nu se realizeaza intr-un loc fix, respectiv la sediul social al angajatorului, fiind dificil de stabilit, in lipsa unor criterii expres prevazute de

lege daca deplasarea acestora in strainatate poate sau nu poate fi definita ca o executare a atributiilor de serviciu in afara locului de munca.

De asemenea, prin specificul ei, activitatea desfasurata de catre angajatii cu functia de sofer este continua si face parte integranta din atributiile postului, reiesind faptul ca deplasările externe nu pot fi incadrate ca activitati temporare. Astfel, sumele acordate salariatilor (soferi) sub forma diurnei externe, au fost apreciate de organele de inspectie fiscala ca venituri de natura salariala, conform prevederilor art. 55 alin. (1) alin. (4) lit. g), alin. (2) lit. k) si art. 296 lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art. 1 si art. 17 din HG nr. 518/1995 si ale art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii.

Totodata, a fost identificata o discrepanta intre veniturile la care se stabilesc si platesc obligatii fiscale, de regula salariul minim in Romania si totalitatea veniturilor platite angajatilor a celor considerate neimpozabile de agentii de munca temporara, semnificativ mai mari decat cele impozabile. Astfel, in cadrul controalelor au fost retratate din punct de vedere fiscal sumele platite cu titlu de diurna, respectiv diferenta dintre salariul minim din Romania, la care s-au inregistrat obligatiile fiscale si salariul minim din statul membru al Uniunii Europene in care lucratorul este pus la dispozitia unei intreprinderi utilizatoare, pe care agentul de munca temporara are obligatia sa –l asigure conform legislatiei in vigoare.

Cu alte cuvinte, la acest moment este clara intentia legiuitorului de a acorda amnistiefiscala pentru obligatiile fiscale de acest tip, in cazul in care s-a procedat la recalificarea indemnizatiilor primite pe perioada delegarii si detasarii. In cazul SC X SRL nu exista nici macar dificultatile de interpretare sesizate de legiuitor, din moment ce lucratorii acestei societati, detasati in Germania si in Ungaria, desfasoara cu certitudine atributii de serviciu in afara locului de munca (ceea ce face ca tratamentul acordat indemnizatiilor de delegare/detasare sa fie corect).

Conform celor retinute in raportul de inspectie fiscala, cu incepere de la p. 6, rezulta faptul ca echipa de inspectie fiscala a inteles in primul rand sa recalifice alocatiile specifice acordate de SC X SRL salariatilor detasati in Germania si Ungaria.

Prin urmare, avand in vedere faptul ca potrivit art. 5 si 13 Cod procedura fiscala, organul fiscal este obligat sa respecte vointa legiuitorului asa cum decurge aceasta din lege, iar intentia legiuitorului este aceea de a acorda o amnistie fiscala pentru obligatiile fiscale de acest tip, doua solutii se impuneau:

(i) temporar, suspendarea inspectiei fiscale pana la momentul intrarii in vigoare a Legii privind anularea unor obligatii fiscale;

(ii) ulterior (sau chiar in subsidiar, in masura in care suspendarea nu este considerata necesara), refacerea raportului de inspectie fiscala si emiterea unei decizii privind nemodificarea bazei de impunere.

Apreciaza ca solutia solicitata era rezolvabila si prevenea situatia in care AJFP Hunedoara ar fi stabilit nelegal obligatii fiscale in sarcina societatii X SRL si aceste obligatii fiscale ar fi eventual aduse la indeplinire prin executare silita, iar ulterior societatea s-ar indrepta impotriva AJFP Hunedoara si a functionarilor responsabili si ar obtine restituirea sumelor prelevate nelegal, cu dobanzi fiscale.

Solicitarea sa nu a fost analizata de catre inspectorii fiscali. Cel mai probabil, acestia beneficiaza in continuare de stimulente fiscale prin raportare la volumul obligatiilor fiscale stabilite, iar nu prin raportare la caracterul legal (datorat) al acestor obligatii fiscale suplimentare.

Chestiuni generale privind detasarea intr-un stat membru al Uniunii Europene si tratamentul fiscal al sumelor platite persoanelor detasate cu aceasta ocazie

La nivel european a fost elaborata Directiva Parlamentului European si a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii, publicata in Jurnalul Oficial al Comunitatilor Europene (JOCE), nr. L 018 din 21 ianuarie 1997.

Prin Legea nr. 344/2006, intrata in vigoare la 1 ianuarie 2007, a fost tratata doar ipoteza in care un salariat care in mod normal isi desfasoara activitatea intr-un alt stat membru al Uniunii Europene este detasat in Romania. Acest lucru rezulta cu claritate din lectura art. 3 din Legea nr. 344/2006, potrivit caruia prin salariat detasat se intelege salariatul care in mod normal lucreaza intr-un alt stat decat Romania, dar pentru o perioada de timp limitata isi desfasoara activitatea in Romania. Prin urmare, in lipsa unei reglementari exprese, chestiunile privind detasarea salariatilor, inclusiv cele de natura fiscala, raman supuse dispozitiilor Directivei 96/71/CE (in masura in care s-ar putea considera ca acestea au efect direct), respectiv dispozitiilor generale ale art. 45-46 din Codul Muncii.

Conform art. 2 alin. (1) din Directiva 96/71/CE, prin lucrator detasat se intelege un lucrator care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel in care lucreaza in mod normal. Raportat la aceasta definitie, nu par a exista divergente intre parti in sensul ca SC X SRL a detasat lucratori in Germania si Ungaria in perioada supusa inspectiei fiscale (2012 - 2014). Prin urmare, drepturile cuvenite salariatilor pe perioada detasarii trebuie analizate din perspectiva Directivei si eventual a dispozitiilor din Codul Muncii, coroborate cu cele din Codul fiscal atunci cand vine vorba de

tratamentul fiscal al sumelor in discutie.

Echipa de inspectie fiscala, in cadrul misiunii sale de a colecta bani la bugetul de stat, pare sa fi ales anumite dispozitii din Directiva 96/71/CE si sa le fi interpretat, intr-o maniera proprie, pentru a decide ca „alocatiile specifice detasarii” acordate de SC ... SRL salariatilor detasati in Ungaria si Germania ar reprezenta o parte a „salariului minim” in sensul art. 3 alin. (1) lit. c) din Directiva 96/71/CE si deci venituri salariale in Romania. Fata de aceasta modalitate de lucru, ridica trei obiectiuni principale:

(a) Organul fiscal nu a invocat si nu a probat faptul ca Directiva 96/71/CE are efect direct in Romania si ca textele ei pot fi aplicate in lipsa unor masuri de transpunere din partea legiuitorului roman

Conform hotararii Curtii de Justice a Uniunii Europene din 5 februarie 1963, in afacerea 26/62, Van Gend & Loos, notiunea de „efect direct” inseamna ca textele europene care sunt dotate cu un asemenea efect creaza imediat, pentru particulari, drepturi de care acestia se pot prevala direct in fata organelor de jurisdicție nationale.

La randul lor, instantele nationale sunt tinute sa asigure protectia juridica ce decurge, pentru justitiabili, din efectul direct al dreptului european (pentru detalii, a se vedea S. Deleanu, G. Fabian, C.F. Costas, B. Ionita, Curtea de Justitie Europeana. Hotarari comentate, Ed. Wolters Kluwer, Bucuresti, 2007, p. 17 si in general comentariul aferent hotararii respective).

Din interpretarea acestui text rezulta cu forta evidentei urmatoarele:

- Pentru a aplica un text dintr-o directiva, inclusiv in cadrul unei inspectii fiscale, este necesar sa se probeze mai intai ca acel text are efect direct. Altfel, textul ramane supus unei obligatii generale de transpunere in dreptul national de catre statul membru in cauza. Prin urmare, intrucat AJFP Hunedoara nu a facut dovada existentei efectului direct al vreunui text din directiva, aceste texte nu pot constitui temei juridic pentru solutia fiscala propusa.

- Oricum, efectul direct poate fi invocat doar de catre beneficiari, iar nu de catre organele statului membru in cauza. Astfel, potential, doar beneficiarii Directivei 96/71/CE (lucratorii detasati) ar putea invoca efectul direct si aplicabilitatea directivei. AJFP Hunedoara, ca reprezentant al Statului Roman, nu se poate prevala de aceste texte, intrucat Statul Roman n-a transpus textul in legislatia nationala (cel putin nu in ceea ce priveste lucratorii din Romania detasati intr-un alt stat membru al Uniunii Europene).

(b) Organul fiscal determina gresit beneficiarii Directivei 96/71/CE

Prin Legea nr. 344/2006 s-a realizat transpunerea in Romania a Directivei 96/71/CE doar din perspectiva lucratorilor dintr-un alt stat membru, detasati in Romania, in cadrul conferit de directiva, prin Legea nr. 344/2006 s-au stabilit masuri de protectie la nivel national a lucratorilor proveniti din alte state membre, astfel incat acestora sa li se recunoasca, in ipoteze de detasare concreta, drepturile mentionate de directiva.

Cu alte cuvinte, organele statului roman, cu competente in domeniu, nu neaparat inspectorii fiscali - ar putea verifica doar in ce masura o intreprindere respecta dispozitiile Legii nr. 344/2006, care transpun Directiva 96/71/CE, atunci cand vine vorba de lucratori detasati in Romania dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene.

Un exemplu elocvent este reprezentat de o speta. Foarte recent, Curtea de Justitie a Uniunii Europene a pronuntat o hotarare de interes in cazul salariatilor detasati in interesul serviciului intr-un alt stat membru al Uniunii Europene. In speta, o societate poloneza a angajat 186 de lucratori in Polonia si apoi i-a detasat pe un santier din Finlanda. Lucratorii detasati au invocat faptul ca societatea poloneza nu le acorda drepturile prevazute de conventiile colective finlandeze din sectorul instalatiilor electrificarii si din sectorul instalatiilor tehnice de constructii. In fata instantei de trimitere, Sahkoalojen ammattiliitto (un sindicat actionand in numele lucratorilor pentru recuperarea creantei acestora fata de societate) a sustinut ca respectivele conventii colective prevad un calcul al remuneratiei minime a lucratorilor intemeiat pe criterii mai favorabile lucratorilor decat cele aplicate de societatea poloneza. Aceste criterii privesc in special modul de a incadra lucratorii pe grupe de salarizare, de a considera o salarizare ca fiind in regie sau in acord, de a atribui lucratorilor o indemnizatie de concediu, o diurna, o indemnizatie de deplasare, precum si suportarea cazarii lor. In fata intrebarilor puse, Curtea de Justitie s-a pronuntat astfel:

- Cu trimitere la jurisprudenta sa anterioara, dintr-o hotarare de referinta, Curtea a retinut ca art. 3 alin. (1) primul paragraf din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii urmareste un dublu obiectiv: pe de o parte, acesta tinde sa asigure o concurenta loiala intre intreprinderile nationale si intreprinderile care efectueaza o prestare de servicii transnationala, intrucat impune acestora din urma sa recunoasca lucratorilor lor, in ceea ce priveste o lista limitata de aspecte, conditiile de munca si de incadrare in munca stabilite in statul membru gazda, iar, pe de alta parte, aceasta dispozitie urmareste sa asigure lucratorilor detasati aplicarea normelor de protectie minima din statul membru gazda in ceea ce priveste conditiile de munca si de incadrare in munca referitoare la aspectele mentionate pe perioada in care efectueaza o munca temporara pe teritoriul statului membru respectiv.

- In aceste conditii, s-au decis urmatoarele: o diurna cum este cea in discutie in litigiul principal trebuie considerata parte a salariului minim in conditii identice cu cele la care este supusa includerea acestei diurne in salariul minim platit lucratorilor locali cu ocazia unei detasari a acestora in interiorul statului membru in cauza; o indemnizatie pentru deplasarea zilnica, ce este platita lucratorilor cu conditia ca naveta zilnica pe care o efectueaza pentru a se deplasa la locul de munca si pentru a se intoarce de acolo sa aiba o durata mai mare de o ora, trebuie considerata parte a salariului minim al

lucratorilor detasati, cu conditia ca aceasta cerinta sa fie indeplinita, aspect a carui verificare este de competenta instantei nationale; suportarea cheltuielilor cu cazarea acestor lucratori nu trebuie considerata un element al salariului minim al acestora; o alocatie care ia forma unor tichete de masa oferite lucratorilor respectivi nu trebuie considerata parte a salariului minim al acestora; prima de concediu care trebuie acordata lucratorilor detasati pentru durata minima a concediilor anuale platite corespunde salariului minim la care acestia au dreptul in perioada de referinta.

Deci rolul Directivei este asigurarea egalitatii intre salariatii detasati. Cu certitudine, aceasta este o chestiune care, la solicitarea lucratorilor, se verifica de catre instantele nationale, iar nu de catre organele fiscale.

(c) Notiunea de „salariu minim” din art. 3 alin. (1) lit. c) din Directiva 96/71/CE are un sens autonom si nu se confunda cu notiunile nationale de „salariu minim” sau „venituri salariale”.

Atrage atentia, in context, asupra unei ineptii a organului de inspectie fiscala, in opinia caruia orice suma platita de catre angajator unui salariat detasat, in considerarea faptului ca Directiva 96/71/CE prevede un nivel minim al remuneratiei prin sintagma „salariu minim” trebuie considerata venit de natura salariala si impozitata (retroactiv) in Romania.

Dimpotriva, pozitia sa este aceea ca textul art. 3 alin. (1) lit. c) din Directiva 96/71/CE - care oricum nu are efect direct si nu poate fi invocat sau aplicat direct de catre AJFP Hunedoara - nu are o natura fiscala si nu reprezinta o norma fiscala „europeana”, care sa fie aplicata, cu prioritate, fata de dreptul national. De altfel, organele fiscale nici macar nu au invocat art. 148 alin. (2) si (4) din Constitutia Romaniei si nu au pretins ca aplica, cu prioritate, dreptul european.

In aceste conditii, textele aplicabile sunt desigur cele din Codul Muncii, Codul fiscal si textele adiacente. Pozitia SC X SRL si pozitia AJFP Hunedoara sunt radical diferite, intrucat:

(i) SC X SRL intelege sa respecte prevederile Codului Muncii si Codului Fiscal si sa acorde lucratorilor detasati intr-un alt stat membru al Uniunii Europene indemnizatii de detasare, in cuantumul prevazut de lege.

(ii) AJFP Hunedoara ignora aceste dispozitii si pretinde faptul ca orice venituri platite cu titlul de indemnizatii de detasare reprezinta in fapt venituri salariale, pentru care exista obligatia platii impozitului pe venit, respectiv a contributiilor sociale obligatorii. Pe aceasta linie de argumentare a fost construit raportul de inspectie fiscala si a fost emisa decizia de impunere.

Pentru a evita orice interpretare eronata, a formulat prin obiectiunile la proiectul raportului de inspectie fiscala o cerere in probatiune, solicitand

inspectorilor fiscali intocmirea unor adrese catre trei institutii publice (Guvernul Romaniei, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timisoara si Ministerul Afacerilor Externe), cu urmatoarea intrebare: in cazul detasarii unor angajati ai institutiei dvs., in tara sau in strainatate, pentru indemnizatiile de detasare platite conform HG nr. 1860/2006 si HG nr. 519/1995, s-a procedat la recalificarea acestora ca venituri salariale si au fost stabilite sau achitate impozitul pe venit si contributiile de asigurari sociale corespunzatoare?

Desigur, inspectorii fiscali puteau sa dea chiar un exemplu personal si, in cazul in care au primit indemnizatii de delegare sau detasare (de pilda, pentru inspectiile fiscale desfasurate in judetul Hunedoara), puteau solicita de urgenta AJFP Hunedoara recalificarea veniturilor si stabilirea impozitului pe venit si a contributiilor de asigurari sociale datorate, cu accesoriile corespunzatoare.

In continuare, cu titlu general, in privinta indemnizatiei de delegare si detasare (numita in limbaj uzual diurna), vom retine faptul ca plata ei este obligatorie potrivit dispozitiilor Codului Muncii. In cazul delegarilor sau detasarilor in tara, potrivit HG nr. 1860/2006, in forma modificata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 60/2015, nivelul maxim al diurnei pentru institutiile publice este de 17 RON, iar pentru operatorii privati nivelul maxim este de 2,5 ori mai mare (adica 42,5 RON). Conform HG nr. 519/1995, exista plafoane maxime pentru deplasarile in strainatate: spre exemplu, 35 de euro/zi pentru institutiile publice sau 87,5 euro/zi pentru agentii economici privati. Platile efectuate in limita acestor sume reprezinta venituri neimpozabile, conform art. 55 alin. (4) lit. g) Cod fiscal, iar orice suma achitata peste plafonul maxim reprezinta salariu, conform art. 55 alin. (2) lit. i) Cod fiscal, si se impoziteaza ca atare. Corelativ, se va retine faptul ca reprezinta cheltuieli deductibile pentru angajat doar sumele platite in limitele prevazute de lege.

In cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu se face afirmatia sau proba ca SC X SRL ar fi platit indemnizatii de delegare sau detasare pentru limita prevazuta de lege, astfel incat acestea sa reprezinte salarii. Prin urmare, conform art. 55 alin. (4) lit. g) Cod fiscal, SC X SRL pretinde faptul ca se afla in prezenta unor venituri neimpozabile.

In egala masura, textul art. 55 alin. (2) lit. k) Cod fiscal nu permite recalificarea diurnelor ca fiind venituri impozabile. Astfel, ca idee, art. 55 enumera expres categoriile de venituri salariale, venituri asimilate salariilor, avantaje si venituri neimpozabile. Art. 55 alin. (2) lit. k) Cod fiscal pare sa lase o portita deschisa pentru orice tipuri de sume incasate de angajati, pe care fiscul le-ar recalifica drept venituri de natura salariala, „in vederea impunerii”. Cu toate acestea insa, art. 55 nu contine vreo norma de procedura care sa indice in ce mod s-ar face recalificarea si ce „alte sume” ar putea fi incluse in

aceasta categorie descrisa. Prin urmare, un organ fiscal nu poate invoca de piano prevederile art. 55 alin. (2) lit. k) Cod fiscal pentru recalificarea diurnelor drept venituri de natura salariala. Trebuie spus, in context, ca, acolo unde legiuitorul a dorit, a creat normele de procedura necesara. Este notorie modificarea adusa art. 7 alin. (1) pct. 2 Cod fiscal, cu incepere din vara lui 2010, pentru a permite recalificarea unor activitati din independente in dependente. Desigur insa ca acest text nu este aplicabil in speta, in primul rand pentru ca el se aplica doar recalificarii unor activitati, iar nu si ipotezei recalificarii veniturilor, care in prezent este nereglementata.

Pentru aceste motive, solicita exonerarea societatii X SRL de la plata tuturor sumelor stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr. F-HD .../15.05.2015 si inscrise in Decizia de impunere nr. .../15.05.2015 (identificate la pct 1-30 din Cap. VII al raportului de inspectie fiscala).

Referitor la inexistenta dreptului de a stabili obligatii fiscale in sarcina AJFP Hunedoara, prin raportare la conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu Germania si Ungaria.

Echipa de inspectie fiscala isi aroga dreptul de a stabili obligatii fiscale in sarcina societatii X SRL si pentru sumele platite lucratorilor detasati de catre sucursala societatii din ..., Germania. Pentru aceste sume X SRL, prin intermediul sucursalei, a achitat impozitele pe venit, pe cifra de afaceri si pe profit in Germania.

Se face apel la prevederile Conventiei pentru evitarea dublei impuneri, incheiate intre Romania si Germania la data de 4 iulie 2001 si ratificata prin Legea nr. 29/2002. Conform art. 5 pct. 2 lit. b) din Conventie, sucursala societatii Adarco Invest SRL din ... este un sediu permanent, astfel incat devin incidente prevederile art. 15 din Conventie, redactate astfel:

„ART. 15

Profesii dependente

Sub rezerva prevederilor art. 16 - 19, salariile si alte remuneratii similare obtinute de un rezident al unui stat contractant pentru o activitate salariata sunt impozabile numai in acel stat, in afara de cazul in care activitatea salariata este exercitata in celalalt stat contractant. Daca activitatea salariata este astfel exercitata, remuneratiile primite pot fi impuse in celalalt stat.

1. Independent de prevederile paragrafului 1, remuneratiile obtinute de un rezident al unui stat contractant pentru o activitate salariata exercitata in celalalt stat contractant sunt impozabile numai in primul stat mentionat, daca:

a) beneficiarul este prezent in celalalt stat pentru o perioada sau perioade care nu depasesc in total 183 de zile in orice perioada de 12 luni, incepand sau sfarsind in anul fiscal vizat; si

b) remuneratiile sunt platite de o persoana sau in numele unei persoane care angajeaza si care nu este rezidenta a celuiilalt stat; si

c) remuneratiile nu sunt suportate de un sediu permanent sau de o baza fixa pe care cel care angajeaza o are in celalalt stat.

3. Prevederile paragrafului 2 nu se aplica remuneratiilor obtinute dintr-o activitate salariata desfasurata in cadru organizat pentru inchirierea profesionala a fortei de munca.

4. Independent de prevederile precedente ale acestui articol, remuneratiile primite pentru o activitate salariata exercitata la bordul unei nave sau aeronave exploatate in trafic international sau la bordul unui vas angajat in transport pe caile navigabile interioare sunt impozabile in statul contractant in care se afla sediul conducerii efective a intreprinderii care exploateaza nava, aeronava sau vasul.”

Starea de fapt fiscala releva faptul ca in speta s-au aplicat prevederile art 15 pct. 2 lit. c) din Conventie, respectiv pentru remuneratiile suportate de sediul permanent din ... competenta de impozitare a venit Germaniei. Prin urmare, pentru eventualele contributii de asigurari sociale, care sunt adiacente impozitului pe venit, competenta de impozitare revine Germaniei. Decurge de aici faptul ca, in mod vadit, AJFP Hunedoara nu avea niciun drept sa stabileasca obligatii fiscale pentru aceste remuneratii.

Aceleasi concluzii se impun si in ceea ce priveste tratamentul fiscal al veniturilor din Ungaria, prin raportare la conventia de evitare a dublei impuneri incheiate cu acest stat.

Nerespectarea dreptului la aparare

Societatea X SRL invoca punctual si faptul ca nu i-a fost respectat dreptul la aparare in procedura fiscala, intrucat societatea nu a fost audiata conform art. 9 alin. (1) Cod procedura fiscala, iar mentiunile privind audierea contribuabilului lipsesc si din cuprinsul deciziei de impunere, si din cuprinsul raportului de inspectie fiscala. Acest lucru rezulta cu forta evidentei din lectura deciziei de impunere, in cuprinsul careia nu exista nicio referire la audierea contribuabilului. Astfel, prin raportare la prevederile art. 43 alin. (2) lit. j) Cod procedura fiscala, sanctiunea nu poate fi decat nulitatea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala care-i sta la baza, intrucat AJFP Hunedoara a ignorat prevederile legale imperative.

In succesiunea ideilor, invoca jurisprudenta relevanta a Inaltei Curti de Casatie si Justitie in materia dreptului la aparare:

a. Decizia nr. 4489 din data de 21.10.2010, pronuntata in dosarul nr. 1100/59/2008 (extras): „... Pe de alta parte, redamantul a solicitat anularea deciziei de impunere din 22 noiembrie 2006 emisa de DGFP Timis, - Activitatea de Inspectie Fiscala si pe motivul nerespectarii prevederilor art. 43 alin. (2) lit. j) C. proc. fisc., invederandu-se ca in actul administrativ fiscal nu se face nicio mentiune privind audierea contribuabilului. Aceasta aparare a redamantului este intemeiata, intrucat intr-adevar decizia de impunere atacata

pe calea contenciosului administrativ nu cuprinde nicio referire cu privire la audierea contribuabilului, Curtea de Justiție a Comunității Europene recunoaște ca principii generale ale dreptului comunitar, printre altele, principiul proportionalității, principiul nediscriminant, principiul certitudinii (sigurantei) raporturilor juridice, principiul protecției așteptărilor legitime, principiul protejării drepturilor fundamentale ale omului, principiul dreptului la apărare. De aceea, regula potrivit căreia dreptul național trebuie interpretat în lumina dreptului comunitar este unul larg, ea aplicându-se nu numai directivelor, ci și prevederilor Tratatului CE, principiilor generale ale dreptului comunitar, acordurilor Internaționale, încheiate de CE și altor forme de drept comunitar neobligatorii. Instanța comunitară a precizat, referitor la respectarea dreptului la apărare, că acest principiu reprezintă o regulă fundamentală a dreptului comunitar, care trebuie să fie asigurată în cadrul oricărei proceduri introduse împotriva unei persoane și care poate conduce la un act de sesizare, chiar în absența unei reglementări specifice (CJCE, hotărârea din 14 februarie 1990, *Franta c. Comisia*, cauza C-301/87; CJCE, hotărârea din 12 februarie 1994, *Tarile de Jos și alții c. Comisia*, cauze conexate C-48/90 și 66/90; CJCE, TPICE, hotărârea din 16 februarie 2000, *Procter & Gamble*, cauza T-122/99). S-a afirmat că o procedură care poate conduce la pronunțarea unor sancțiuni împotriva agenților economici trebuie să respecte dreptul la apărare; astfel, în mod progresiv, judecătorul comunitar a impus respectarea dreptului la apărare în cadrul oricărei proceduri și în toate fazele procedurii aduse în discuție (TPICE, hotărârea din 10 mai 2001, *Kaufring și alții*, cauze conexate T-122/99). Comunicarea obiectivelor, fiind un act formal, s-a considerat a fi esențială în măsura în care permite întreprinderilor organizarea apărării lor în mod eficace (TPICE, hotărârea din 23 februarie 1994, *Groupement des cartes bancaire c. Comisiei*, cauze conexate T-39/92 și T-40/92); de asemenea, trebuie să se precizeze acuzațiile reținute, termenul pentru a răspunde și documentele considerate ca probe, și mai este necesar, în plus, ca o nouă comunicare să fie realizată în cazul în care obiectivele au fost modificate (CJCE, hotărârea din 29 octombrie 1980, *Van Landewick c. Comisiei*, cauze conexate 209/78-215/78). Printr-o interpretare, oferită relativ recent, Curtea de Justiție Europeană a confirmat faptul că dreptul la apărare se numără printre principiile generale de drept comunitar recunoscute și protejate la nivel comunitar și a descris și condițiile pe care trebuie să le respecte legislațiile naționale și administrațiile fiscale naționale pentru a se putea constata că exercitarea dreptului de a fi ascultat recunoscut contribuabilului a fost efectiv (CJCE, hotărârea din 18 decembrie 2008, *afacerea C-349/07, Sopropo - Organizações de Calgado Lda c. Fazenda Pública*). Mai multe elementele esențiale pot fi desprinse din argumentarea Curții. Astfel, în primul rând, drepturile fundamentale sunt parte integrantă a principiilor generale de drept a căror respectare este asigurată de către Curte, iar respectarea dreptului la

aparare constituie un principiu general al dreptului comunitar care este aplicabil atunci când administrația își propune să adopte față de o persoană un act care nu cauzează un prejudiciu. Apoi, în temeiul acestui principiu, destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea, de ași face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia; în acest scop, ei trebuie să beneficieze de un termen suficient pentru a-și prezenta observațiile. În ceea ce privește punerea în aplicare a acestui principiu al dreptului la aparare, și, în special, a termenelor de exercitare a dreptului la aparare, atunci când acestea nu sunt stabilite de dreptul comunitar, acestea intră în sfera dreptului național în măsura în care, pe de o parte, sunt de aceeași natură ca și cele de care beneficiază particularii sau întreprinderile în situații de drept național comparabile și, pe de altă parte, nu fac practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului la aparare conferit de ordinea juridică comunitară. Este de competența statelor membre să determine, pentru normele naționale care intră în domeniul de aplicare al dreptului comunitar, termenele de exercitare a dreptului la aparare, în raport, printre altele, cu importanța pentru persoanele interesate a deciziilor care trebuie adoptate, cu complexitatea procedurilor și a legislației care trebuie aplicată, cu numărul de persoane susceptibile de a fi vizate și cu celelalte interese publice sau private care trebuie luate în considerare. Atunci când o legislație sau o reglementare națională stabilește la un anumit interval de timp termenul pentru depunerea observațiilor de către persoanele interesate, revine instanței naționale sarcina să se asigure că termenul acordat astfel în mod individual de administrație corespunde situației specifice a persoanei sau a întreprinderii în cauză și că le-au permis să își exercite dreptul la aparare cu respectarea principiului efectivității. În fine, pentru a se putea considera că beneficiarul dreptului la aparare are posibilitatea de a-și face cunoscut punctul de vedere în mod util, respectarea dreptului la aparare presupune că administrația să ia cunostință, cu toată atenția necesară, de observațiile persoanei sau ale întreprinderii vizate; numai instanței naționale îi revine sarcina să verifice dacă, ținând cont de intervalul de timp scurs între momentul în care administrația vizată a primit observațiile și data la care aceasta a adoptat decizia, este sau nu este posibil să se considere că a ținut seama în mod adecvat de observațiile care i-au fost transmise. În dreptul național român, C. proc. fisc. a fixat, prin art. 9 alin. (1), regula potrivit căreia organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului, înainte de luarea unei decizii, posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevate în luarea deciziei. În plus, se prevedea, prin dispozițiile art. 105 C. proc. fisc., în forma în vigoare la data controlului fiscal, că la încheierea inspecției fiscale, organul fiscal are obligația de a prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-se acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au

suferit nicio modificare in urma inspectiei fiscale sau a cazului in care contribuabilul renunta la acest drept si notifica acest fapt organelor de inspectie fiscala, si ca contribuabilul are dreptul de a prezenta, in sens, punctul de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale.

Se retine, in speta, nu numai imprejurarea lipsei din decizia de impunere a mentiunii privitoare la audierea reclamantului, ci si pe cea a inexistentei caracterului efectiv al exercitarii dreptului de a fi ascultat recunoscut contribuabilului. Sub acest ultim aspect, se constata, din probatoriul administrat in litigiu, ca organul fiscal a procedat, la incheierea inspectiei fiscale, intr-o maniera pur formala la indeplinirea obligatiei de prezentare catre contribuabil a constatarilor si consecintelor lor fiscale. Nu s-a facut dovada ca la data finalizarii controlului efectuat reclamantului i s-ar fi prezentat, cel putin in sinteza, aspectele retinute de inspectorii fiscali, si nici nu se poate sustine, in mod rezonabil, ca in cadrul intervalului de timp foarte scurt stabilit de organul fiscal (convocarea la discutia finala a avut loc, initial, din 15 in 16 noiembrie 2006 si, apoi din 16 in 17 noiembrie 2006) contribuabilul era, in mod efectiv, in masura sa-si formuleze in scris, cu privire la elementele pe care administratia fiscala intentiona sa le aseze la temelia deciziei de impunere, o aparare motivata si pertinenta, in conditiile in care raportul de inspectie fiscala, impreuna cu anexele, continea 350 de pagini. Prin urmare, cum autoritatea emitenta nu a respectat in cazul reclamantului principiul dreptului la aparare, care este un principiu nu numai de drept national, ci si de drept comunitar, se impunea si pe acest temei anulara actului administrativ fiscal emis de parata D.G.F.P. Timis,

b. Decizia civila nr. 4759 din data de 29.03.2013, pronuntata in dosarul nr. 558/35/2011 (extrase): „... Potrivit art. 6 alin. (11) din procedura de aplicare a dispozitiilor O.U.G. nr. 29/2011 privind reglementarea acordarii esalonarilor de plata, aprobata prin O.M.F.P. nr. 1853/2011: „Inaintea emiterii deciziei de respingere a cererii de acordare a esalonarii la plata, organul fiscal efectueaza audierea contribuabilului potrivit art. 9 C. proc. fisc. In acest caz, organul fiscal va intocmi un proces verbal de audiere”. La randul sau, art. 9 C. proc. fisc. consacra dreptul contribuabilului de a fi ascultat „cu privire la faptele si imprejurarile relevante in luarea deciziei”. In cuprinsul deciziei de respingere a cererii de acordare a esalonarii de plata nr. 185 din 21 septembrie 2011 rubrica „mentiuni privind audierea contribuabilului” nu a fost completata.

Raspunzand la contestatia formulata de intimata, in legatura cu aceasta critica, recurenta a retinut prin Decizia nr. 568 din 18 octombrie 2011 ca „In urma invitatiei facute agentului economic potrivit Adresei nr. 144784 din 8 septembrie 2011, comunicata in 12 septembrie 2011, acesta nu s-a prezentat la sediul institutiei (...) pentru clarificarea situatiei”. Or, in pofida intervalului de timp foarte scurt pus la dispozitie contribuabilului acesta s-a prezentat la sediul recurentei si a depus documentele solicitate prin adresa anterior mentionata, conform actului inregistrat la D.G.F.P. Bihor sub nr. 147121 din 12 septembrie

2011 (fila 46 dosar fond), inasa, in mod evident, acestea nu au fost luate in considerare. Apare astfel ca fiind legitima constatarea judecatorului fondului in sensul ca, in realitate, contribuabilul nu a fost ascultat, garantiile conferite de lege pentru respectarea dreptului sau la aparare nefiind respectate. In esenta, potrivit unei jurisprudente consecvente a C.J.U.E., reliefata prin deciziile invocate de intimata prin concluziile scrise, s-a statuat ca destinatarilor deciziilor care le afecteaza in mod sensibil interesele trebuie sa li se dea posibilitatea de a-si face cunoscut in mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administratia intentioneaza sa isi intemeieze decizia. Or, in cauza, cum s-a aratat, punctul de vedere exprimat de intimata a fost solicitat pur formal si a fost complet ignorat. Cat priveste sustinerea recurenteii ca viciile de procedura analizate nu pot atrage anulara actelor intrucat legea nu prevede o atare sanctiune, Inalta Curie o va inlatura cata vreme nulitatile retinute intra in sfera celor virtuale, care rezulta din scopul reglementarii: protejarea contribuabilului de exercitarea abuziva a dreptului de apreciere de catre organele fiscale.

c. De asemenea, solutii similare au fost pronuntate tot de catre sectia de contencios administrativ si fiscal a Inaltei Curti de Casatie si Justitie si prin deciziile nr. 2615 din data de 21.05.2009, respectiv nr. 4008 din data de 28.10.2014.

Cu privire la obligatiile fiscale reprezentand taxa pe valoarea adaugata si obligatii fiscale accesorii

Suplimentar, in cadrul inspectiei fiscale generale s-au stabilit si obligatii fiscale reprezentand TVA si accesorii. Mai precis, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca in relatia cu partenerii A SRL Aninoasa si respectiv B SRL Aninoasa, ar exista o problema datorita anularii codului de TVA al societatilor mentionate.

Cu titlu prealabil, mentioneaza faptul ca inspectorii AJFP Hunedoara nu au facut dovada ca la data efectuarii tranzactiilor cu societatea X SRL, aceste societati aveau codul de TVA anulat. In acest sens, prin obiectiunile indreptate impotriva proiectului raportului de inspectie fiscala, in probatiune, a solicitat inspectorilor fiscali sa prezinte:

- Decizia privind anulara inregistrarii in scopuri de TVA;
- Dovada disponibilitatii mentiunilor privind anulara inregistrarii in scopuri de TVA in sistemul VIES, la data efectuarii tranzactiilor cu societatea X SRL;
- Informatii privind eventualele litigii referitoare la deciziile privind anulara inregistrarii in scopuri de TVA (pentru a se verifica daca aceste decizii nu au fost anulate de catre instanta).

Aceste cereri in probatiune nu au fost solutionate, datorita faptului ca la momentul formularii obiectiunilor (in termenul legal de

trei zile lucratoare), echipa de inspectie fiscala avea deja finalizat raportului de inspectie fiscala si emisese decizia de impunere. Consecinta practica este aceea ca asertiunile echipei de inspectie fiscala nu sunt insotite de niciun fel de probe.

In context, invoca si incalcarea, de catre echipa de inspectie fiscala, a obligatiilor ce decurg din art. 10 si 11 din Directiva 95/46/CE privind protectia datelor cu caracter personal (texte cu efect direct, pe care X SRL intelege sa le invoce in favoarea sa), redactate astfel:

„Art. 10: Informatiile in cazurile de colectare a datelor de la persoana vizata

Statele membre prevad ca operatorul sau reprezentantul sau sa furnizeze persoanei de la care colecteaza date care o privesc cel putin informatiile mentionate mai jos, cu exceptia cazului in care persoana este deja informata cu privire la aceste date:

- a) identitatea operatorului si, daca este cazul, a reprezentantului;
- b) scopul prelucrarii careia ii sunt destinate datele;
- c) orice alte informatii suplimentare, cum ar fi:

- destinatarii sau categoriile de destinatari ai datelor;
- daca raspunsurile la intrebari sunt obligatorii sau voluntare, precum si consecintele posibile ale evitarii raspunsului;
- existenta dreptului de acces la datele care o privesc si de rectificare a datelor cu caracter personal, in masura in care, tinand seama de circumstantele specifice in care sunt colectate datele, astfel de informatii suplimentare sunt necesare pentru asigurarea unei prelucrari corecte a datelor cu privire la persoana vizata.

Art. 11: Informatii in cazul in care datele nu au fost obtinute de la persoana vizata

(1) Atunci cand datele nu au fost colectate de la persoana vizata, statele membre prevad obligativitatea ca operatorul sau reprezentantul sau, in momentul inregistrarii datelor cu caracter personal sau, daca se are in vedere o comunicare a datelor catre terti, nu mai tarziu de data la care datele sunt comunicate prima oara, de a furniza persoanei vizate cel putin informatiile mentionate mai jos, cu exceptia cazului in care persoana vizata este deja informata cu privire la aceste date: a) identitatea operatorului si, daca este cazul, a reprezentantului sau; b) scopurile prelucrarii; c) orice alte informatii suplimentare, cum ar fi:

- categoriile de date in cauza;
- destinatarii sau categoriile de destinatari ai datelor;
- existenta dreptului de acces la datele care o privesc si de rectificare a datelor cu caracter personal; in masura in care, tinand seama de circumstantele specifice in care sunt colectate datele, astfel de informatii suplimentare sunt necesare pentru asigurarea unei prelucrari corecte a datelor cu privire la persoana vizata.

(2) Alineatul (1) nu se aplica atunci cand, in special in cazul prelucrării in scopuri statistice sau de cercetare istorica ori stiintifica, informarea persoanei vizate se dovedeste a fi imposibila, implicit eforturi disproportionale sau daca legislatia prevede expres inregistrarea ori comunicarea datelor. In aceste cazuri, statele membre prevad garantii corespunzatoare.”

SC X SRL invoca faptul ca AJFP Hunedoara a colaborat cu alte autoritati publice si, in temeiul art. 51 Cod procedura fiscala, a primit sau transmis date cu caracter personal, de natura fiscala, privitoare la societate. Avand in vedere faptul ca societatea nu a fost informata, conform art. 10 si 11 din Directiva 95/46/CE, solicita organului de solutionare a contestatiei sa retina nelegalitatea colectarii tuturor probelor si sa dispuna masuri imediate pentru sanctionarea persoanelor responsabile de aceasta situatie.

Independent de administrarea acestor probe, societatea X SRL apreciaza ca nu poate fi privata, cu titlu retroactiv, de dreptul de deducere al TVA. In acest sens, societatea invoca prevederile art. 148 alin. (2) si (4) din Constitutia Romaniei si solicita echipei de inspectie fiscala sa aplice cu prioritate Directiva 2006/112/CE, asa cum a fost aceasta interpretata de Curtea de Justitie a Uniunii Europene.

Aduce in atentie faptul ca, potrivit Curtii de Justitie a Uniunii Europene, art. 18 alin. (1) lit. (a) si art. 22 alin. (3) lit. (b) din a sasea directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 trebuie interpretate in sensul ca o persoana impozabila beneficiaza de dreptul de deducere in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata achitata pentru prestarile de servicii furnizate de o alta persoana impozabila care nu este inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata atunci cand facturile referitoare la acestea contin toate informatiile impuse de respectivul art. 22 alin. (3) lit. (b), in special cele necesare pentru identificarea persoanei care a intocmit facturile mentionate si a naturii serviciilor furnizate. Art. 17 alin. (6) din a sasea directiva 77/388 trebuie interpretat in sensul ca se opune unei reglementari nationale care exclude dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata platite de o persoana impozabila unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci cand aceasta din urma nu este inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata.

Petenta citeaza in extenso din aceasta hotarare si solicita organului de solutionare a contestatiei ca, in temeiul art. 148 alin. (2) si (4) din Constitutia Romaniei, sa dea incidenta interpretarii corecte a dreptului european:

„21 Prin intermediul celor trei intrebari adresate, care trebuie analizate impreuna, instanta de trimitere solicita, in esenta, sa se stabileasca daca in imprejurarile specifice ale actiunii principale si tinand seama de articolul 18 alineatul (1) litera (a) si de articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A sasea directiva, o persoana impozabila beneficiaza de dreptul de deducere in ceea ce

priveste TVA-ul achitat pentru prestarile de servicii furnizate de o alta persoana impozabila care nu este inregistrata in scopuri de TVA si, in cazul unui raspuns afirmativ, daca articolul 17 alineatul (6) din aceasta directiva se opune unei reglementari nationale care exclude dreptul de deducere atunci cand serviciile au fost furnizate de o astfel de persoana impozabila.

Cu privire la prima parte a intrebarilor preliminare

22 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, ca dreptul de deducere prevazut la articolul 17 alineatul (2) din A sasea directiva face parte integranta din mecanismul TVA-ului si, in principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotararea din 8 ianuarie 2002, Metropol si Stadler, C-409/99, Rec., p. 1-81, punctul 42, precum si Hotararea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. 1-4357, punctul 33).

23 Dreptul de deducere se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor efectuate in amonte (a se vedea Hotararea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, Rep., p. 1-1597, punctul 24, Hotararea din 4 iunie 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Rep., p. 1-4629, punctul 70, si Hotararea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. 1-10413, punctul 55).

24 Prin urmare, regimul deducerilor, astfel stabilit, urmareste sa degreveze in intregime intreprinzatorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat in cadrul tuturor activitatilor economice pe care le desfasoara. Sistemul comun al TVA-ului garanteaza, in acest mod, neutralitatea impozitarii tuturor activitatilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activitati, cu conditia ca activitatile mentionate sa fie, in principiu, ele insele supuse TVA-ului (a se vedea Hotararea din 29 aprilie 2004, Faxworld, C-137/02, Rec., p. 1-5547, punctul 37, si Hotararea SKF, citata anterior, punctul 56).

25 In ceea ce priveste actiunea principala, este cert ca serviciile in discutie au fost realizate de un operator situat in amonte si ca serviciile mentionate au fost utilizate de reclamantul din actiunea principala in scopul operatiunilor sale taxate.

26 In consecinta, conditiile materiale referitoare la nasterea dreptului de deducere, prevazute la articolul 17 alineatul (2) din A sasea directiva, sunt indeplinite.

27 In ceea ce priveste modalitatile de exercitare a dreptului de deducere, articolul 18 alineatul 1 litera (a) din A sasea directiva prevede ca persoana impozabila trebuie sa detina o factura intocmita in conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din aceasta directiva.

28 Aceasta din urma dispozitie precizeaza la litera (b) mentiunile care trebuie sa figureze in mod obligatoriu, in scopuri de TVA, pe facturile emise in temeiul dispozitiilor prevazute la articolul 22 alineatul (3) litera (a) din A

sasea directiva, acest din urma punct prevazand obligatia fiecărei persoane impozabile de a emite o factura pentru prestarile de servicii pe care le efectueaza pentru o alta persoana impozabila.

29 In ceea ce priveste mentiunile prevazute la articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A sasea directiva, instanta de trimitere a constatat ca facturile prezentate de reclamantul din actiunea principala contineau toate informatiile cerute de aceasta dispozitie. Din dosarul prezentat Curtii, precum si din indicatiile furnizate de guvernul polonez cu ocazia sedintei, reiese in special ca facturile respective contineau numarul de identificare fiscala al prestatorului de servicii in cauza, un astfel de numar fiind atribuit din oficiu operatorilor de autoritatile fiscale poloneze, independent de introducerea unei cereri de inregistrare din partea lor.

30 Chiar daca dispozitia mentionata prevede mentiunea „numarul de identificare TVA”, este necesar sa se considere ca numarul de identificare fiscala atribuit in speta asigura identificarea persoanei impozabile vizate si este, asadar, de natura sa indeplineasca cerintele articolului 22 alineatul (3) litera (b) a treia liniuta din A sasea directiva.

31 Cu toate acestea, astfel cum a remarcat instanta de trimitere, prestatorul respectiv, desi a emis facturi referitoare la serviciile furnizate pentru reclamantul din actiunea principala, nu s-a inregistrat la autoritatea nationala competenta in scopuri de TVA.

32 Astfel, articolul 22 alineatul (1) din A sasea directiva prevede ca fiecare persoana impozabila declara cand incepe activitatea ca persoana impozabila.

33 Or, in pofida importantei unei astfel de inregistrari pentru buna functionare a sistemului TVA-ului, o neindeplinire a acestei obligatii de catre o persoana impozabila nu poate pune in discutie dreptul de deducere conferit prin articolul 17 alineatul (2) din A sasea directiva unei alte persoane impozabile.

34 Astfel, articolul 22 alineatul (1) din A sasea directiva prevede numai obligatia persoanelor impozabile de a declara cand incep, isi modifica sau isi inceteaza activitatile, dar nu permite in niciun caz statelor membre, in cazul neprezentarii unei declaratii, sa raporteze exercitarea dreptului de deducere pana la inceputul efectiv al realizarii obisnuite a operatiunilor taxate sau sa priveze persoana impozabila de exercitarea acestui drept (a se vedea Hotararea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa si altii*, C-110/98-C-147/98, Rec., p. 1-1577, punctul 51, si Hotararea din 21 octombrie 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, nepublicata inca in Repertoriu, punctul 48).

35 Din moment ce administratia fiscala competenta dispune de informatiile necesare pentru a stabili ca persoana impozabila, in calitate de destinatar al tranzactiilor comerciale, este obligata la plata TVA-ului, aceasta nu poate

impune, in ceea ce priveste dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitata in amonte, conditii suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitarii acestui drept (a se vedea Hotararea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 si C-96/07, Rep., p. 1-3457, punctul 64, precum si Hotararea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C-392/09, nepublicata inca in Repertoriu, punctul 40).

36 Astfel, o eventuala neindeplinire de catre prestatorul serviciilor a obligatiei prevazute la articolul 22 alineatul (1) din A sasea directiva nu poate repune in discutie dreptul de deducere de care beneficiaza destinatarul serviciilor respective in temeiul articolului 17 alineatul (2) din aceasta directiva.

37 Aceeasi este situatia articolului 22 alineatul (8) din A sasea directiva, in temeiul caruia statele membre pot impune alte obligatii pe care le considera necesare pentru colectarea corecta a taxei si pentru prevenirea evaziunii fiscale. Astfel, desi aceasta dispozitie permite statelor membre sa adopte anumite masuri, acestea nu trebuie, totusi, sa depaseasca ceea ce este necesar in acest scop si, prin urmare, nu pot fi utilizate astfel incat sa repuna in discutie in mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA (a se vedea Hotararea din 18 decembrie 1997, Molenheide si altii, C-286/94, C-340/95, C-401/95 si C-47/96, Rec., p. 7281, punctul 47, Hotararea Gabalfrisa si altii, citata anterior, punctul 52, precum si Hotararea Ecotrade, citata anterior, punctele 65 si 66).

38 Din aceste consideratii rezulta ca articolul 18 alineatul (1) litera (a) si articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A sasea directiva trebuie interpretate in sensul ca o persoana impozabila beneficiaza de dreptul de deducere in ceea ce priveste TVA-ul achitat pentru prestarile de servicii furnizate de o asa persoana impozabila care nu este inregistrata in scopuri de TVA atunci cand facturile referitoare la acestea contin toate informatiile impuse de respectivul articol 22 alineatul (3) litera (b), in special cele necesare pentru identificarea persoanei care a intocmit facturile mentionate si a naturii serviciilor furnizate.

Cu privire la a doua parte a intrebarilor preliminare

39 Intrucat reclamantul beneficiaza, asadar, de dreptul de deducere in temeiul celei de A sasea directive, instanta de trimitere ridica problema daca articolul 17 alineatul (6) din A sasea directiva trebuie interpretat in sensul ca se opune unei reglementari nationale care exclude dreptul de deducere a TVA-ului platit de o persoana impozabila unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci cand aceasta din urma nu este inregistrata in scopuri de TVA.

40 In aceasta privinta, trebuie sa se aminteasca faptul ca aceasta dispozitie constituie o masura cu caracter derogatoriu care permite, in anumite conditii,

statelor membre sa mentina legislatia existenta in materie de nedeductibilitate, la data intrarii in vigoare a celei de A sasea directive pentru statul membru vizat, pana la momentul adoptarii de catre Consiliu a dispozitiilor prevazute la acest articol (a se vedea Hotararea din 11 decembrie 2008, Danfoss si AstraZeneca, C-371/07, Rep., p. 1-9549, punctul 28, precum si Hotararea din 15 aprilie 2010, X Holding si Oracle Nederland, C-538/08 si C-33/09, Rep., p. 1-3129, punctul 38).

41 In ceea ce priveste domeniul de aplicare al acestei dispozitii, Curtea a hotarat ca posibilitatea acordata statelor membre prin articolul 17 alineatul (6) din A sasea directiva nu constituie o putere discreționara absoluta de a exclude toate bunurile si serviciile sau cvasitotalitatea acestora de la dreptul de deducere a TVA-ului si de a lipsi astfel de continut regimul instituit prin dispozitiile acestei directive. Prin urmare, posibilitatea respectiva nu se refera la excluderi generale si nu dispenseaza statele membre de obligatia de a preciza in mod suficient bunurile si serviciile pentru care dreptul de deducere este exclus (a se vedea Hotararea din 5 octombrie 1999, Royscot si altii, C-305/97, Rec., p. 1-6671, punctele 22 si 24, Hotararea din 14 iulie 2005, Charles si Charles-Tijmens, C-434/03, Rec., p. 1-7037, punctele 33 si 35, precum si Hotararea din 30 septembrie 2010, Oasis East, C-395/09, nepublicata inca in Repertoriu, punctul 23).

42 In plus, in ceea ce priveste un regim care constituie o derogare de la principiul dreptului de deducere a TVA-ului, acesta este de stricta interpretare (a se vedea Hotararea din 22 decembrie 2008, Magoora, C-414/07, Rep., p. 1-10921, punctul 28, si Hotararea Oasis East, citata anterior, punctul 24).

43 In ceea ce priveste actiunea principala si eventuala aplicabilitate in speta a regimului derogatoriu prevazut la articolul 17 alineatul (6) din A sasea directiva, este necesar sa se arate ca directiva respectiva a intrat in vigoare in Polonia la data aderarii acestui stat membru la Uniune, si anume la 1 mai 2004. Prin urmare, aceasta data este relevanta in scopul aplicarii dispozitiei mentionate mai sus in ceea ce priveste acest stat membru (a se vedea Hotararea Oasis East, citata anterior, punctul 25).

44 Pentru a aprecia reglementarea nationala in discutie in actiunea principala in raport cu articolul 17 alineatul (6) din A sasea directiva si cu jurisprudenta mentionata mai sus, este necesar sa se constate ca aceasta reglementare constituie o masura de natura generala care exclude dreptul de deducere a TVA-ului achitat in amonte pentru orice operatiune realizata de o persoana impozabila care nu si-a indeplinit obligatia de inregistrare in scopuri de TVA.

45 Or, o astfel de reglementare contine o limitare a dreptului de deducere a TVA-ului care o depaseste pe cea autorizata prin articolul 17 alineatul (6) din A sasea directiva.

46 Astfel, Curtea a precizat ca statele membre nu sunt abilitate sa mentina excluderi de la dreptul de deducere a TVA-ului care se aplica in general oricarei cheltuieli legate de achizitionarea de bunuri sau de servicii (a se vedea in acest sens Hotararea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Rep., p. 1-3459, punctele 28 sj 29, precum si Hotararea Oasis East, citata anterior, punctul 30).

47 Din ansamblul consideratiilor anterioare rezulta ca articolul 17 alineatul (6) din A sasea directiva trebuie interpretat in sensul ca se opune unei reglementari nationale care exclude dreptul de deducere a TVA-ului platit de o persoana impozabila unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci cand aceasta din urma nu este inregistrata in scopuri de TVA.”

SC X SRL a ales, pentru comunicari viitoare, ca intreaga corespondenta cu organele fiscale sa fie directionata spre societatea civila de avocati. Aceasta este in esenta o masura de protectie impotriva abuzurilor. Desigur, echipa de inspectie a ignorat aceste prevederi si nu a comunicat decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala la sediul Prin urmare, la acest moment dat, prin raportare la prevederile art. 44 si 45 Cod procedura fiscala, se pune inclusiv problema opozabilitatii deciziei de impunere si raportului de inspectie fiscala. Pozitia petentei este aceea ca nu s-a facut o comunicare valabila si astfel Decizia de impunere nr. .../15.05.2015 si Raportul de inspectie fiscala nr. F-HD .../15.05.2015 nu sunt opozabile societatii X SRL.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-HD .../15.05.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../15.05.2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, organele de inspectie fiscala au consemnat urmatoarele:

Verificarea modului de constituire si declarare a impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2014

Din analiza prin sondaj a documentelor, s-a constatat ca in decursul perioadei verificate, societatea are incheiate contracte cu societati din Germania si Ungaria, avand diverse obiecte de activitate, precum:

- constructia, producerea, livrarea si montajul componentelor unei instalatii de preparare a cenusii de incinerare - Contract .../02.12.2014 cu S... Germania, in valoare de ... euro;

- constructia, producerea, livrarea si montajul componentelor unei instalatii de sortare a materialelor plastice - Contract .../08.08.2014 cu S... Germania, in valoare de ... euro;

- constructia, producerea, livrarea si montajul componentelor unei instalatii de preparare a cenusii de pe gratar - Contract .../13.11.2013 cu S...Germania, in valoare de ... euro;

- reparatii rezervoare de colectare a deseurilor si containerelor cu capac, confectionarea de benzi de transport si de elemente de constructii metalice pentru instalatia de sortare - Contract .../07.05.2014 cu S... Germania, in valoare de ... euro;

- executarea, livrarea si montarea componentelor enumerate in continuare pentru instalatia de preparare a zgurei din ardere - Contract .../17.10.2012 cu D... Germania, in valoare de ... euro;

- fabricarea, livrarea si montajul unei constructii de acoperis pentru o hala - Contract .../11.10.2012 cu S... Germania, in valoare de ... euro;

- finisare banda de transport, finisare de elemente de constructii din otel pentru instalatia de sortare, containere de 5mc, 7mc, 10mc, 36mc si reparatii de containere cu capac - Contract .../10.05.2012 cu G... Germania, in valoare de ... euro;

- reparatii containere de colectare a deseurilor si a containerelor cu capac, finisare benzi de transport, finisare elemente de constructii din otel pentru instalatia de sortare - Contract .../28.02.2011 cu G... Germania, in valoare de ... euro;

- fabricarea, instalarea, montarea si punerea in functiune a echipamentelor tehnologice ale instalatiei de sortare a deseurilor Kokeny - Contract .../0907 cu E...Ungaria, in valoare de ... euro.

In vederea onorarii contractelor incheiate cu partenerii din Uniunea Europeana, societatea a detasat personal in statele membre ale Uniunii in care s-au desfasurat lucrarile in Germania si Ungaria, dupa cum urmeaza:

- ..., perioada 01.01.2012 - 06.02.2012, 14.02.2012 - 22.12.2012, 07.01.2013 - 31.03.2013 si 14.01.2014 - 28.02.2014;

- ..., perioada 01.04.2012 - 30.06.2012, 25.11.2012 - 22.12.2012 si 01.03.2013 - 30.06.2013;

- ..., perioada 25.11.2012 - 22.12.2012;

- ..., perioada 09.01.2012 - 31.03.2012, 01.07.2012 - 22.12.2012, 06.01.2013 - 23.12.2013, 13.01.2014 - 31.05.2014 si 07.10.2014-13.11.2014;

- ..., perioada 01.03.2013 - 30.06.2013 si 22.06.2014 - 22.12.2014;

- ..., perioada 01.04.2013 - 31.05.2013;

- ..., perioada 01.04.2013 - 31.05.2013, 14.01.2014 - 28.02.2014 si 07.10.2014 - 10.11.2014;

- ..., perioada 01.04.2013 - 31.05.2013 si 10.02.2014 - 17.03.2014;

- ..., perioada 01.04.2013 - 30.06.2013;

- ..., perioada 04.04.2013-23.12.2013 si 13.01.2014-22.12.2014;

- ..., perioada 01.04.2013 - 31.05.2013 si 14.01.2014 -28.02.2014;

- ..., perioada 01.04.2013 - 30.06.2013;

- ..., perioada 01.04.2013 - 31.05.2013 si 14.01.2014 - 28.02.2014;

- ..., perioada 01.04.2013 - 31.05.2013;

- ..., perioada 10.02.2014 - 17.03.2014 si 07.10.2014-3.11.2014;

- ..., perioada 10.02.2014 - 17.03.2014;
- ..., perioada 10.02.2014 - 17.03.2014;
- ..., perioada 14.01.2014 - 28.02.2014;
- ..., perioada 14.01.2014 - 28.02.2014;
- ..., perioada 14.01.2014 - 28.02.2014;
- ..., perioada 14.01.2014 - 28.02.2014 si 07.10.2014 - 10.11.2014.

SC X SRL are incheiate cu personalul angajat contracte individuale de munca, iar pentru personalul detasat s-au intocmit Certificate privind legislatia in materie de securitate sociala - formularul A1, decizii de detasare si acte aditionale la contractele de munca.

Conform deciziilor de detasare si a actelor aditionale incheiate de SC X SRL in perioada detasarii, salariatii beneficiaza de salariul minim din statul in care presteaza munca, salariu care este alcatuit din salariul stabilit conform Contractului individual de munca, platibil in Romania si alocatiile specifice detasarii platite in euro.

In Germania, societatea are infiintata o sucursala cu sediul in ..., Germania. Conform Certificatului fiscal emis de Administratia financiara din ..., Germania, sucursala SC X SRL este inregistrata cu impozit pe cifra de afaceri si impozit pe salarii.

Totodata, in baza certificatului fiscal, sucursala este inregistrata cu impozit profesional si impozit pe corporatie, impozite specifice Germaniei.

Legea nr. 53/2003 Codul Muncii, art. 42 prevede: alin. (1) - locul muncii poate fi modificat unilateral de catre angajator prin delegarea sau detasarea salariatului intr-un alt loc de munca decat cel prevazut in contractul individual de munca si alin. (2) - pe durata delegarii, respectiv a detasarii, salariatul isi pastreaza functia si toate celelalte drepturi prevazute in contractul individual de munca.

Conform art. 45 - detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia. In mod exceptional, prin detasare se poate modifica si felul muncii, dar numai cu consimtamantul scris al salariatului si art. 46 - detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an; 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; salariatul detasat 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 aplicabil.

Detasarea salariatilor s-a efectuat in baza Directivei 96/71/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii, cu aprobarea CNPAS care a eliberat formularul A1.

Conform Directivei, art. 1 alin. (1) - Prezenta directiva se aplica intreprinderilor infiintate intr-un stat membru care, in cadrul prestarii de servicii transnationale, detaseaza lucratori pe pe teritoriul unui stat membru.

Art. 1 alin. (3) - Prezenta directiva se aplica in masura in care intreprinderile mentionate iau una dintre urmatoarele masuri cu caracter transnational: a) detasarea unui lucrator, in numele intreprinderii sau sub coordonarea acesteia, pe teritoriul unui stat membru, in cadrul unui contract incheiat intre intreprinderea care face detasarile si destinatarul prestarii de servicii la care isi desfasoara activitatea in statul membru respectiv, daca exista un raport de munca intre intreprinderea care face detasarea si lucrator pe perioada detasarii.

Art. 2 alin. (1) - Prin lucrator detasat se intelege un lucrator care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel in care lucreaza in mod normal iar, alin. (2) - Notiunea de lucrator este cea care se aplica in legislatia statului membru pe teritoriul caruia este detasat lucratorul.

Art. 3 alin. (1) - Statele membre asigura ca indiferent de legea aplicabila raporturilor de munca, intreprinderile mentionate la articolul 1 alineatul 1 garanteaza lucratorilor detasati pe teritoriul lor conditii de munca si de incadrare in munca cu privire la urmatoarele aspecte stabilite in statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile:

- prin acte cu putere de lege si acte administrative;
- prin conventii colective sau sentinte arbitrale de generala aplicare in sensul alineatului 8, in masura in care acestea se refera la activitatile mentionate in anexa:

- b) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare; prezenta litera nu se aplica sistemelor complementare de pensii.

In sensul prezentei Directive, notiunea de salariu minim mentionata la litera (c) al doilea paragraf, este definita de legislatia si practica nationala a statului membru pe teritoriul caruia este detasat lucratorul.

La alin. (7) - 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.

Art. 3 alin. (8) - Prin conventii colective sau sentinte arbitrale declarate de generala aplicare se inteleg conventiile colective sau sentintele arbitrale care trebuie respectate de catre toate intreprinderile apartinand sectorului sau profesiei respective si care tin de domeniul teritorial de aplicare al acestora.

In perioada supusa inspectiei, conform situatiilor puse la dispozitie de reprezentantul legal al societatii, s-a constatat ca SC X SRL a acordat salariatilor detasati in Germania, alocatii specifice detasarii, in valoare totala neta de ... euro.

Aferent alocațiilor specifice detasării salariaților în Germania, societatea, prin sucursala sa din Germania, a achitat impozit pe salarii în suma totală de ... euro, baza de impozitare conform situațiilor puse la dispoziție fiind de ... euro.

Au fost acordate și sume cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă, în valoare totală de ... euro.

Plata sumelor nete reprezentând alocații specifice detasării către salariații detasați în Germania, s-a făcut la sucursala din Germania, ca urmare a virării acestor sume de către SC X SRL Petrosani către sucursala.

Totodată, conform situațiilor puse la dispoziție, s-a constatat că în anul 2014, SC X SRL a detasat salariați și în Ungaria.

Plata sumelor, reprezentând alocații specifice detasării pentru salariații detasați în Ungaria, s-a făcut direct de către SC X SRL Petrosani, care a acordat acestora alocații specifice detasării, în valoare totală de ... euro.

Conform notei explicative data de administratorul societății, sumele nete reprezentând alocațiile specifice detasării salariaților în Germania și Ungaria, compun salariul minim reglementat de Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

Totodată, în nota explicativă se face mențiunea că aceste alocații sunt înregistrate în contabilitatea societății cu titlu de diurnă.

Conform art. 55 din Codul fiscal, sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă. Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică pentru orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii. Pentru indemnizații și orice alte sume de aceeași natură, impozabile, primite pe perioada delegării și detasării, în altă localitate, în România și în străinătate, impozitul se calculează și se reține la fiecare plată, iar virarea impozitului la bugetul de stat se efectuează lunar sau trimestrial potrivit prevederilor art. 58 și 60, după caz.

Art. 57 din Codul fiscal, beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursa de către platitorii de venituri. Impozitul lunar se determină prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducere din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor/acordurilor în care România este parte și deducerile prevăzute de Codul fiscal. Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii de peste 3.000 lei nu se acordă deducere personală. Impozitul se

calculeaza si se retine la data efectuării plății și se virează până la data de 25 a lunii următoare celei în care au fost plătite.

În conformitate cu prevederile Codului fiscal și prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, în timpul inspecției fiscale s-a constatat că alocațiile specifice detașării sunt venituri de natură salarială.

Întrucât, aferent alocațiilor specifice detașării salariaților în Germania, SC X SRL, prin sucursala sa din Germania, a achitat impozit pe salarii în sumă totală de ... euro, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea impozitului pe salarii aferent alocațiilor specifice detașării salariaților în Ungaria, venituri de natură salarială, acordate sub formă de diurnă, în sumă totală de ... euro, la care societatea nu a calculat, nu a reținut, nu a înregistrat în contabilitate și nu a virat la bugetul statului, impozit pe veniturile din salarii, diminuând astfel baza impozabilă a impozitului pe salarii cu sumă de ... lei, echivalentul a ... euro.

Astfel, în timpul inspecției fiscale, s-a stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru impozitul suplimentar pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator

Asa cum s-a prezentat la capitolul Impozit pe salarii, în perioada supusă inspecției, conform situațiilor puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății, s-a constatat că societatea a acordat salariaților detașați în Germania și Ungaria, alocații specifice detașării, acordate sub formă de diurnă, în valoare totală de ... euro.

Aferent acestor alocații specifice detașării, venituri de natură salarială, societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a virat la bugetul consolidat al statului, contribuția la asigurările sociale de stat datorată de angajator, diminuând astfel baza impozabilă a acestei contribuții cu sumă de ... lei, echivalentul a ... euro.

Societatea a încălcat prevederile art. 296¹⁸ alin. (3) lit. a¹), lit. b), b¹), b²) și alin. (8), alin. (9), art. 296², art. 296³ lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art. 22 alin. (1) lit. b) și c) din OG nr. 92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și art. 3 alin. (7) din Directiva 96/1996.

In timpul inspectiei fiscale s-a stabilit o contributie la asigurarile sociale de stat datorata de angajator, suplimentara, in suma de ... lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurari sociale retinuta de la asigurati

Avand in vedere cele retinute la “Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurari sociale datorata de angajator” societatea a incalcat prevederile art. 296¹⁸ alin. (3) lit. b), b¹), b²) si alin. (5), alin. (9), art. 296², art. 296⁴ alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art. 22 alin. (1) lit. a), b), c) si e) din OG nr. 92/2003 Republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 3 alin. (7) din Directiva 96/1996.

In timpul inspectiei fiscale s-a stabilit o contributie suplimentara de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de ... lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator

Avand in vedere cele retinute la “Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurari sociale datorata de angajator” societatea a incalcat prevederile art. 296¹⁸ alin. (3 lit. e) si alin. (8), alin. (9), art. 296², art. 296³ lit. e), art. 296⁵ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art. 22 alin. (1) lit. a), b), c) si e) din OG nr. 92/2003 Republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si art.3 alin.(7) din Directiva 96/1996.

In timpul inspectiei fiscale s-a stabilit o contributie suplimentara de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de ... lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator

Avand in vedere cele retinute la “Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurari sociale datorata de angajator” societatea a incalcat prevederile art. 296¹⁸ alin. (1), alin. (3) lit. d) si alin. (8), alin. (9), art. 296², art. 296³ lit. e), art. 296⁵ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art. 22 alin. (1) lit. a), b), c) si e) din OG nr. 92/2003 Republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 3 alin. (7) din Directiva 96/1996.

In timpul inspectiei fiscale s-a stabilit o contributie suplimentara de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de ... lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati

Avand in vedere cele retinute la “Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurari sociale datorata de angajator” societatea a incalcat prevederile art. 296¹⁸ alin. (3) lit. d), alin. (5) si alin. (9), art. 296³ lit. a), art. 296⁴ alin. (1) lit. a), u) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art. 22 alin. (1) lit. a), b), c) si e) din OG nr. 92/2003 Republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, si art. 3 alin. (7) din Directiva 96/1996.

In timpul inspectiei fiscale s-a stabilit o contributie suplimentara de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de ... lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Modul de constituire si declarare a contributiei angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale

Avand in vedere cele retinute la “Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurari sociale datorata de angajator” societatea a incalcat prevederile art. 296¹⁸ alin. (1), alin. (3) lit. f), alin. (8) si alin. (9), art. 296² si art. 296³ lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art. 22 alin. (1) lit. a), b), c) si e) din OG nr. 92/2003 Republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, si art. 3 alin. (7) din Directiva 96/1996.

In timpul inspectiei fiscale s-a stabilit suplimentar contributia angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de ... lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Modul de constituire si declarare a contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator

Avand in vedere cele retinute la “Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurari sociale datorata de angajator” societatea a incalcat prevederile art. 296¹⁸ alin. (1), alin. (3) lit. b), alin. (8) si alin. (9), art. 296² si art. 296³ lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si prevederile art. 22 alin. (1) lit. a), b), c) si e) din OG nr. 92/2003 Republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 3 alin. (7) din Directiva 96/1996.

In timpul inspectiei fiscale s-a stabilit suplimentar contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de ... lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Modul de constituire si declarare a contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati

Avand in vedere cele retinute la “Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurari sociale datorata de angajator” societatea a incalcat prevederile art. 296¹⁸ alin. (3) lit. b), alin. (5) si alin. (9), art. 296², art. 296³ lit. a) si art. 296⁴ alin. (1) lit. a), u) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art. 22 alin. (1) lit. a), b), c) si e) din OG nr. 92/2003 Republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 3 alin. (7) din Directiva 96/1996.

In timpul inspectiei fiscale s-a stabilit suplimentar contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in suma de ... lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Modul de constituire si declarare a contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice

Avand in vedere cele retinute la “Modul de constituire si declarare a contributiei de asigurari sociale datorata de angajator” societatea a incalcat prevederile art. 296¹⁸ alin. (1), alin. (3) lit. c), alin. (8) si alin. (9), art. 296² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art. 22 alin. (1) lit. a), b), c) si e) din OG nr. 92/2003 Republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 3 alin. (7) din Directiva 96/1996.

In timpul inspectiei fiscale s-a stabilit suplimentar contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice in suma de ... lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Cu privire la verificarea taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.01.2012 - 31.12.2014

Din analiza prin sondaj a documentelor privind evidenta contabila, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat ca SC X SRL si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata ca urmare a achizitiilor de bunuri/servicii de la contribuabili neplatitori de TVA, facturi fiscale avand inscise sume la rubrica TVA, astfel:

- SC A SRL Aninoasa, achizitii in valoare totala de ... lei, pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei in suma de ... lei, asa cum rezulta din jurnalele de cumparari si deconturile lunare de TVA, intocmite pentru perioada 01.08.2012 - 31.12.2014.

Analizand baza de date a ANAF - SI INFOPC (vectorul fiscal) s-a constatat ca societatii comerciale A SRL Aninoasa i s-a anulat din oficiu inregistrarea in scopuri de TVA in baza Deciziei nr. 12969/01.08.2012, potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) lit. e) din Codul fiscal, intrucat in deconturile de TVA aferente perioadelor fiscale din semestrul anterior, depuse la organul fiscal, nu au fost evidentiata operatiuni, realizate in cursul acestor perioade de raportare.

In perioada 01.08.2012 - 31.12.2014 in care au avut loc tranzactiile, SC A SRL Aninoasa nu era inregistrata in scopuri de TVA si a emis facturile fiscale, avand inscise sume la rubrica TVA.

- SC B SRL Aninoasa, achizitii in valoare totala de ... lei pentru care SC X SRL si-a exercitat dreptul de deducere a taxei in suma de ... lei, asa cum rezulta din jurnalele de cumparari si deconturile lunare de TVA, intocmite pentru perioada supusa inspectiei. Societatea a fost platitoare de TVA in perioada 07.01.2009 - 01.02.2011.

In perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, in care s-au identificat tranzactii comerciale intre cei doi parteneri, SC B SRL nu era inregistrata in scopuri de TVA.

Conform prevederilor art. 134 din Codul fiscal, faptul generator al taxei reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei iar exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata; Exigibilitatea platii taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului.

Totodata, conform art. 145 din Codul fiscal, dreptul de deducere ia nastere in momentul exigibilitatii taxei.

Conform art. 156 din acelasi act normativ, persoanele impozabile stabilite in Romania trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate in desfasurarea activitatii lor economice; Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operatiune sau care se identifica drept persoane inregistrate in scopuri de TVA, conform prezentului titlu, in scopul desfasurarii oricarei operatiuni, trebuie sa tina evidente pentru orice operatiune reglementata de titlul VI.

Totodata, conform art. 158 din Codul fiscal, orice persoana obligata la plata taxei poarta raspunderea pentru calcularea corecta si plata la termenul legal a taxei catre bugetul de stat si pentru depunerea la termenul legal a decontului si declaratiilor.

Conform art. 137 baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert.

Conform art. 64 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.

Avand in vedere cele mentionate anterior si conform art. 11 din Codul fiscal, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe autoritatile fiscale pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

In sinteza celor prezentate, s-a constatat ca SC X SRL a dedus TVA de pe facturi emise de societati neplatitoare de TVA, diminuand astfel baza de impunere a taxei pe valoarea adaugata cu suma de ... lei, aferent careia, in timpul inspectiei fiscale s-a stabilit TVA suplimentara in suma de ... lei, dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

III. Prin contestatia formulata petenta contesta Raportul de inspectie fiscala nr. F-HD .../15.05.2015 si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. .../15.05.2015 emise de AJFP Hunedoara – Activitatea de Inspectie Fiscala.

III.1. Referitor la contestatia indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-HD .../15.05.2015

In fapt, SC X SRL a formulat contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-HD .../15.05.2015.

In drept, potrivit prevederilor art. 85 alin. (1) si art. 88 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.”

*Astfel se retine, cã, titlu de creanta pentru obligatiile datorate bugetului de stat il constituie **decizia de impunere**, aceasta fiind cea care produce efecte juridice fata de contribuabil la baza acesteia fiind **raportul de inspectie fiscala, act premergator emiterii deciziei de impunere.**”*

„ART. 88:

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoarea adaugata si deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;

d) procesele-verbale prevazute la art. 142 alin. (6) si art. 168 alin. (2);

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

Potrivit art. 206 alin. (2) din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(2) Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

La art. 107 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede :

„Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi: a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;”

Fata de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscala s-a prevazut in mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligatii suplimentare respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanta prin care se pot stabili obligatii fiscale in sarcina contribuabilului.

Se mai retine ca, potrivit OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, contestatiile: ***„Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.(...)”*** in speta raportul de inspectie fiscala neavand natura juridica a unui act administrativ fiscal nu poate fi contestat in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

Avand in vedere cele mentionate, organul de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei indreptata impotriva

Raportului de inspectie fiscala nr. F-HD .../15.05.2015 **urmand a fi respinsa ca inadmisibila.**

III.2. Referitor la sustinerea petentei ca nu i-a fost respectat dreptul la aparare

In fapt, urmare a incheierii inspectiei fiscale, prin Adresa nr. .../11.05.2015 (Anexa nr. 18 la raportul de inspectie fiscala), inmanata reprezentantului legal al societatii, impreuna cu proiectul raportului de inspectie fiscala privind constatarile si consecintele lor fiscale, organele de inspectie fiscala au instiintat societatea pentru discutia finala. Data stabilita pentru discutia finala cu contribuabilul a fost 12.05.2015 si aceasta a avut loc la adresa punctului de lucru din localitatea ..., judetul Hunedoara, discutie la care a participat administratorul societatii domnul ... Cu ocazia discutiei finale, administratorul si-a exprimat propunerile si argumentele in contradictoriu cu argumentele organelor de inspectie fiscala.

La data de 15.05.2015, reprezentantul legal al societatii, in colaborare cu Societatea Civila de Avocati ..., au prezentat in scris, punctul de vedere cu privire la constatarile din proiectul de Raport de inspectie fiscala (document anexat la dosarul contestatiei).

Astfel, contrar sustinerilor contribuabilului, acesta a avut posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere asupra constatarilor organelor de inspectie fiscala.

Urmare analizei punctului de vedere, organele de inspectie fiscala au retinut ca sustinerile contestatorului cu privire la nelegalitatea si netemeinicia obligatiilor fiscale suplimentare, nu sunt de natura sa modifice constatarile din Raportul de inspectie fiscala, fiind mentinute constatarile si consecintele fiscale ale inspectiei fiscale.

Prin contestatia formulata SC X SRL sustine ca s-au incalcat dispozitiile procedurale referitoare la nerespectarea prevederilor legale privind exprimarea concluziei asupra Punctului de vedere, respectiv echipa de inspectie fiscala nu a dat posibilitatea societatii sa-si prezinte apararile fata de proiectul de raport de inspectie fiscala.

Fata de cele de mai sus se retine ca, potrivit art. 213 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 213. - (5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."

Astfel, potrivit art. 85 si art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.*

Art. 109 - (1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemneaza, in scris, intr-un raport de inspectie fiscala, in care se prezinta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.

(2) Raportul de inspectie fiscala se intocmeste la finalizarea inspectiei fiscale si cuprinde toate constatarile in legatura cu perioadele si obligatiile fiscale verificate. In cazul in care contribuabilul si-a exercitat dreptul prevazut la art. 107 alin. (4), raportul de inspectie fiscala cuprinde si opinia organului de inspectie fiscala, motivata in drept si in fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii:

- a) deciziei de impunere, pentru diferente de obligatii fiscale aferente perioadelor verificate;*
- b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, daca nu se constata diferente de obligatii fiscale.*

(4) Deciziile prevazute la alin. (3) se comunica in termen de 30 de zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale."

Astfel, din prevederile legale invocate reiese ca raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc in urma inspectiei fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanta si este susceptibila de a fi contestata, la baza acesteia stand constatarile din raportul de inspectie fiscala.

Astfel, titlu de creanta si actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creeaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contribuabilului.**

De altfel, la art. 206 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede expres ca obiectul contestatiei il poate constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

Sumele inscrise in raportul de inspectie fiscala reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata in lipsa unei decizii de impunere, in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Totodata, conform Instructiunilor privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala din Anexa nr. 2 la OPANAF nr. 1181/2007, privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala:

“CAP. 5- Discutia finala cu contribuabilul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

In acest capitol se vor consemna, in mod obligatoriu, numarul si data documentului prin care contribuabilul este instiintat despre data, ora si locul de desfasurare a discutiei finale.

In caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discutia finala, acest fapt va fi mentionat expres in raport.

De asemenea, se va prezenta o sinteza a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferenta de impozit, taxa, contributie, care va fi anexata la Raportul de inspectie fiscala.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului

In acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspectie fiscala fata de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspectie fiscala vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxa sau contributie pentru care contribuabilul a prezentat punctul sau de vedere.”

CAP. 7 - Anexe

Pentru fiecare impozit, taxa sau contributie verificata, la Raportul de inspectie fiscala se vor anexa situatii, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare sustinerii constatarilor, fiind parte integranta din Raportul de inspectie fiscala.

Tabelele sau situatiile se intocmesc ori de cate ori este necesara sintetizarea unui numar mai mare de documente sau operatiuni si in toate cazurile in care se prezinta si se sustin constatările din Raportul de inspectie fiscala.

Tabelele si situatiile anexate la Raportul de inspectie fiscala vor fi semnate de organele de inspectie fiscala si, pentru luare la cunostinta, de catre reprezentantul societatii.

Tot in acest capitol se va prezenta declaratia data pe propria raspundere de reprezentantul legal al contribuabilului, prin care declara ca a pus la dispozitie toate documentele si informatiile solicitate.

De asemenea, la Raportul de inspectie fiscala se va anexa orice document intocmit pentru instiintarea, solicitarea de documente, note explicative sau procese-verbale pentru consemnarea unor constatari in timpul inspectiei fiscale.”

Astfel, prevederile legale invocate stipuleaza ca raportul de inspectie fiscala trebuie sa contina sinteza punctului de vedere al contribuabilului, concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului, iar Cap.VIII la raport trebuie sa contina anexele care sunt necesare sustinerii acestuia.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- Echipa de inspectie fiscala, in consens cu administratorul societatii, a stabilit ca discutia finala sa aiba loc la data de 12.05.2015, ora 9 la sediul punctului de lucru din ..., jud. Hunedoara, instiintarea pentru discutia finala fiind stampilata de petenta.

- In urma discutiei asupra constatarilor inspectiei, contestatara, prin ... Societate Civila de Avocati a depus un punct de vedere prin care a solicitat suspendarea inspectiei fiscale pana la data intrarii in vigoare a Legii privind anulara unor obligatii fiscale si a prezentat argumente referitoare la faptul ca organul fiscal nu a invocat si nu a probat faptul ca Directiva 96/71/CE are efect direct in Romania. Totodata, prin punctul de vedere exprimat, petenta precizeaza ca s-au determinat gresit beneficiarii Directivei 96/71/CE.

Or, asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "*vom folosi notiunea de nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta*" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, .X., 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres **acele elemente din continutul actelor administrative fiscale** a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

De asemenea, pentru a fi lovite de nulitate, avand in vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale "*se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anulara lor*".

Mai mult, din continutul Deciziei de impunere nr. .../15.05.2015 reiese ca aceasta poarta numele si prenumele persoanelor care au intocmit, vizat si aprobat decizia respectiva, calitatea acestora, semnatura acestor persoane, inclusiv stampila pe semnatura conducatorului organului de inspectie fiscala, numele, prenumele si alte date de identificare ale contribuabilului si obiectul actului administrativ fiscal (datele privind creanta fiscala), astfel ca **decizia de impunere cuprinde toate elementele** prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspectie fiscala a depus toate diligentele pentru determinarea corecta a situatie fiscale a societatii si in acest scop si-a exercitat rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le-a considerat utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si in functie de limitele prevazute de lege.

Totodata, obiectivele vizate de organele de inspectie fiscala au implicat examinarea *in concreto* a starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Prin urmare, avand in vedere cele expuse mai sus, nu pot fi retinute exceptiile ridicate de contestatara, respectiv *faptul ca echipa de inspectie fiscala nu si-a indeplinit obligatia prevazuta de lege privind exprimarea concluziei asupra Punctului de vedere* invocate de SC X SRL, urmand a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere.

III.3. Referitor la TVA in suma de ... lei, DGRFP Timisoara prin Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte cu privire la dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturi fiscale emise de furnizori, in conditiile in care facturile au fost emise ulterior momentului la care a fost anulat codul de platitor de TVA al acestora.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2012 - 31.12.2014.

In fapt, in perioada 01.08.2012 - 31.12.2014, SC X SRL Petrosani a inregistrat TVA deductibila in cuantum de ... lei, in baza facturilor emise de SC A SRL Aninoasa.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit bazei de date a ANAF - SI INFOPC, din data de 01.08.2012, furnizorului SC A SRL Aninoasa i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA, in baza Deciziei nr. .../01.08.2012 privind anulara, din oficiu, a inregistrarii in scopuri de TVA, potrivit art. 153 alin. (9) lit. e) din Codul fiscal, intrucat in deconturile de TVA aferente perioadelor fiscale din semestrul anterior, depuse la organul fiscal, nu au fost evidentiata operatiuni, realizate in cursul acestor perioade de raportare.

De asemenea, in perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, SC X SRL Petrosani a inregistrat taxa pe valoarea adaugata deductibila in cuantum de ... lei, in baza facturilor emise de SC B SRL Aninoasa.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit bazei de date a ANAF - SI INFOPC, furnizorul SC B SRL Aninoasa a fost inregistrat in scopuri de TVA in perioada 07.01.2009 - 01.02.2011, data la care i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca in mod eronat SC X SRL Petrosani a dedus TVA in suma totala de ... lei, inscrisa in facturi emise de furnizori carora le-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA, respectiv societati neplatitoare de TVA.

In drept, in materia TVA, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, legiuitorul vine cu impunerea respectarii conditiilor prevazute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

Art. 146 *“Conditii de exercitare a dreptului de deducere.*

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155: ...”

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, legiuitorul reglementeaza la pct. 46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata, astfel:

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronica in conditiile stabilite la pct.73, care sa contina cel putin informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78. (...)”

Fata de prevederile legale mai sus invocate, se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, persoana impozabila trebuie sa justifice exercitarea acestui drept in baza exemplarului original al facturii, care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii: (...)

d) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA sau, dupa caz, codul de identificare fiscala, ale persoanei impozabile care emite factura; (...)”

respectiv art. 155 alin. (19) din acelasi act normativ, in vigoare incepand cu 01 septembrie 2012:

“(19) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii: (...)

d) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA sau, dupa caz, codul de identificare fiscala ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile; (...)”

Astfel, potrivit prevederilor legale, se retine faptul ca persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate de la o alta persoana impozabila inregistrata ca platitor de TVA, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa justifice suma

taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate emise pe numele sau de catre persoane impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 11 *“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.(...)”*

Totodata, conform art. 11 alin. (1⁴) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care potrivit art. VII alin. (1) lit. c) din OUG nr. 125/2011, se aplica incepand cu data de 1 iulie 2012 pentru beneficiarii care achizitioneaza bunuri si/sau servicii de la contribuabilii carora li s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. c) - e):

“(1⁴) Beneficiarii care achizitioneaza bunuri si/sau servicii de la contribuabilii carora li s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) si au fost inscrisi in Registrul persoanelor impozabile a caror inregistrare in scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulata nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiilor respective, cu exceptia achizitiilor de bunuri efectuate in cadrul procedurii de executare silita”, incepand cu data de 05.08.2013, stipuleaza:

“(1⁴) Beneficiarii care achizitioneaza bunuri si/sau servicii de la contribuabilii carora li s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) si au fost inscrisi in Registrul persoanelor impozabile a caror inregistrare in scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulata nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiilor respective, cu exceptia achizitiilor de bunuri efectuate in cadrul procedurii de executare silita si/sau a achizitiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate in procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificarile si completarile ulterioare.”

iar potrivit art. 153 alin. (9) lit. e) din acelasi act normativ:

“(...) (9) Organele fiscale competente anuleaza inregistrarea unei persoane in scopuri de TVA, conform prezentului articol: (...)

e) daca in deconturile de taxa depuse pentru 6 luni consecutive in cursul unui semestru calendaristic, in cazul persoanelor care au perioada fiscala luna calendaristica, si pentru doua perioade fiscale consecutive in cursul unui semestru calendaristic, in cazul persoanelor impozabile care au perioada fiscala trimestrul calendaristic, nu au fost evidentiata achizitii de bunuri/servicii si nici livrari de bunuri/prestari de servicii, realizate in cursul acestor perioade

de raportare, din prima zi a celei de-a doua luni urmatoare respectivului semestru calendaristic;(...)”,

incepand cu data de 07.06.2012, stipuleaza:

“(...) (9) Organele fiscale competente anuleaza inregistrarea unei persoane in scopuri de TVA, conform prezentului articol: (...)

e) daca in deconturile de taxa depuse pentru 6 luni consecutive in cursul unui semestru calendaristic, in cazul persoanelor care au perioada fiscala luna calendaristica, si pentru doua perioade fiscale consecutive in cursul unui semestru calendaristic, in cazul persoanelor impozabile care au perioada fiscala trimestrul calendaristic, nu au fost evidentiata achizitii de bunuri/servicii si nici livrari de bunuri/prestari de servicii, realizate in cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a celei de-a doua luni urmatoare respectivului semestru calendaristic. Incepand cu decontul aferent lunii iulie 2012, in cazul persoanei impozabile care are perioada fiscala luna calendaristica, respectiv incepand cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, in cazul persoanei impozabile care are perioada fiscala trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anuleaza inregistrarea unei persoane impozabile in scopuri de TVA daca in deconturile de taxa depuse pentru 6 luni consecutive, in cazul persoanei impozabile care are perioada fiscala luna calendaristica, si pentru doua trimestre calendaristice consecutive, in cazul persoanei impozabile care are perioada fiscala trimestrul calendaristic, nu au fost evidentiata achizitii de bunuri/servicii si nici livrari de bunuri/prestari de servicii, realizate in cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a lunii urmatoare celei in care a intervenit termenul de depunere al celui de-al saselea decont de taxa in prima situatie si, respectiv, din prima zi a lunii urmatoare celei in care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxa in a doua situatie; (...)”.

In conformitate cu aceste prevederi legale, beneficiarii care achizitioneaza bunuri si/sau servicii efectuate de la contribuabili carora li s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA, intrucat in deconturile de TVA depuse pentru 6 luni consecutive in cursul unui semestru calendaristic nu au fost evidentiata achizitii de bunuri/servicii si nici livrari de bunuri/prestari de servicii, realizate in cursul acestor perioade de raportare, conform prevederilor art.153 alin. (9) lit.e) si au fost inscrisi in Registrul persoanelor impozabile a caror inregistrare in scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulata, nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiilor respective, cu exceptia expres stipulata de lege.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine ca SC X SRL Petrosani si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei, inscrisa in facturile emise de SC A SRL Aninoasa, in perioada 01.08.2012 - 31.12.2014.

Potrivit bazei de date a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, furnizorul SC A SRL Aninoasa a fost inregistrat in scopuri de TVA in perioada 01.03.2011 - 01.08.2012, data la care i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA, in baza Deciziei nr. .../01.08.2012 privind anularea, din oficiu, a inregistrarii in scopuri de TVA, potrivit art. 153 alin. (9) lit. e) din Codul fiscal, intrucat in deconturile de TVA aferente perioadelor fiscale din semestrul anterior, depuse la organul fiscal, nu au fost evidentiata operatiuni, realizate in cursul acestor perioade de raportare - si incepand cu data de 24.03.2015 figureaza ca persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA.

Totodata, SC X SRL Petrosani si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei, inscrisa in facturile emise de SC B SRL Aninoasa, in perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

Potrivit bazei de date a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, furnizorul SC B SRL Aninoasa a fost inregistrat in scopuri de TVA in perioada 07.01.2009 - 01.02.2011, data la care i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA.

Astfel, se retine ca in perioada supusa verificarii societatile comerciale au emis facturi cu TVA desi le-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA, iar SC X SRL Petrosani si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta acestor facturi desi, potrivit actelor normative anterior precizate, beneficiarii care achizitioneaza bunuri si/sau servicii de la contribuabilii carora li s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiilor respective.

Mai mult, pentru a-si exercita dreptul de deducere a TVA, SC X SRL Petrosani avea obligatia sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155, iar in acest sens sa verifice daca factura are inscris un cod de inregistrare in scopuri de TVA valid.

Informatiile cu privire la valabilitatea sau nu a inregistrarii in scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informatii cu caracter public, fiind afisate pe site-ul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, conform prevederilor art. 153 alin. (9²) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor, care stipuleaza: „*Agentia Nationala de Administrare Fiscala organizeaza Registrul persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA conform art.153 si Registrul persoanelor impozabile a caror inregistrare in scopuri de TVA conform art.153 a fost anulata. Registrele sunt publice si se afiseaza pe site-ul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala. Inscrierea in Registrul persoanelor impozabile a caror inregistrare in scopuri de TVA conform art.153 a fost anulata se face de catre organul fiscal competent, dupa comunicarea deciziei de anulare a inregistrarii in scopuri de TVA, in termen de cel mult 3 zile de la data comunicarii.*”

Avand in vedere dispozitiile legale, se retine ca facturile nefiind emise de persoane impozabile din punct de vedere al TVA, nu constituie documente

legale cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA, nefiind indeplinita una dintre conditiile cumulative prevazute de lege, respectiv aceea de a avea la baza o factura completata cu toate elementele cerute de lege, cod de inregistrare in scopuri de TVA valid, iar societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

La art. 156 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

„ (1) Persoanele impozabile stabilite in Romania trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate in desfasurarea activitatii lor economice”.

In plus, conform art. 6 alin. (1) si (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ (1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz”.

In drept, spelei analizate ii sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se stipuleaza:

„ (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155;(...)”

- art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se stipuleaza:

„ART. 155 Facturarea (...)

(5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

a) numarul de ordine, in baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura in mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data incasarii unui avans, in masura in care aceasta data difera de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA sau, dupa caz, codul de identificare fiscala, ale persoanei impozabile care emite factura;(...)”

- art. 156 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„ (1) Persoanele impozabile stabilite in Romania trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate in desfasurarea activitatii lor economice”.

- art. 6 alin (1) si (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se mentioneaza:

„ (1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz”.

Potrivit textelor de lege anterior citate, una din conditiile care trebuie avuta in vedere la acordarea deductibilitatii TVA este aceea ca beneficiarul sa detina o factura emisa de o persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

Documentele emise de un contribuabil neinregistrat in scopuri de TVA nu pot fi considerate documente justificative pentru deducerea unor sume cu titlu de TVA la cumparator.

Legiuitorul, in textele de lege reglementatorii in materie (invocate de catre organele de inspectie atat in raportul de inspectie fiscala, cat si in decizia de impunere) a statuat fara echivoc ca nu poate fi dedusa TVA pe baza unui document emis de o persoana care nu este inregistrata in scopuri de TVA.

De retinut ca, aplicarea reglementarilor in cauza nu se face in functie de realizarea ori nerealizarea tranzactiei – nu exista exonerare in acest sens, textul aplicandu-se ad-literam in situatia in care furnizorul nu este platitor de TVA.

In contestatia formulata, petenta sustine ca societatea beneficiara nu avea obligatia de a verifica situatia fiscala a unitatii furnizoare, deoarece, in conditiile in care aceasta societate a emis facturi cu TVA, nu avea caderea si competenta de a verifica corectitudinea acestei stari de fapt.

De asemenea, petenta subliniaza faptul ca societatea verificata a procedat cu buna credinta si a respectat toate prevederile legale impuse de lege, considerand ca verificarea situatiei de platitor de TVA a societatii emitente a facturii nu reprezinta o obligatie a sa, imputarea starii de fapt trebuind sa fie facuta unitatii care a facturat cu TVA desi nu avea aceasta calitate.

In formularea opiniei sale petenta nu a avut in vedere prevederile art. 6 alin. (2) Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: *„Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz”.* Astfel, responsabilitatea in ceea ce priveste justificarea inregistrarilor contabile cu documente care sa indeplineasca conditiile legale

revine atat celui care emite documentul cat si celui care il inregistreaza in evidenta contabila.

De altfel, societatea avea obligatia sa verifice starea furnizorilor sai pe toata perioada colaborarii, cu atat mai mult cat aceste informatii sunt publice, accesibile pentru toti contribuabilii. Potrivit principiului de drept „*nemo censetur ignorare legem*”, se retine ca nimeni nu se poate prevala in apararea sa de necunoasterea legii.

Avand in vedere prevederile legale redate mai sus si considerentele prezentate referitoare la TVA dedusa de contribuabil fara a avea la baza un document justificativ se retine ca in speta, sustinerile petentei nu sunt de natura sa combata constatarea organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca organele de control nu au acordat drept de deductere pentru TVA in suma de ... lei.

Se retine ca societatea contestatara putea sa aiba cunostinta despre faptul ca SC A SRL (CUI ...) si a SC B SRL (CUI ...) li s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA, prin simpla accesare a paginii de internet a Ministerului de Finante – www.mfinante.ro sectiunea „*Agenti economici si institutii publice – date de identificare, informatii fiscale, bilanturi*” si a paginii de internet a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala– www.anaf.ro sectiunea a „*Registrul persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA*”, in vederea verificarii indeplinirii tuturor conditiilor legale privind deductibilitatea TVA.

Sustinerile contestatoarei potrivit carora, conform jurisprudentei comunitare, Directiva 2006/112/CE si art. 17 alin. (6) din Directiva a 6-a 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977, trebuie interpretate in sensul ca, in materie de TVA se opune unei reglementari nationale care exclude dreptul de deductere a TVA platita de o persoana impozabila unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci cand aceasta din urma nu este inregistrata in scopuri de TVA, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, din urmatoarele considerente:

Cu privire la invocarea Hotararii Curtii de Justitie a Uniunii Europene din data de 22 decembrie 2010, in cazul C-438/09, se retine ca in speta de fata supusa solutionarii, societatilor furnizoare le-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA si nu se afla in situatia de a nu-si fi indeplinit obligatia de inregistrare in scopuri de TVA, asa cum este stipulat in jurisprudenta mai sus mentionata, motiv pentru care aceasta nu este opozabila.

In acest sens, jurisprudenta comunitara in materie recunoaste ca taxa facturata din greseala beneficiarului nu poate face obiectul restituirii in temeiul celei de-a opta directive 79/1072/CEE (care a fost inlocuita din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar **persoana careia i-au fost prestate serviciile poate exercita o actiune de drept civil in restituirea platii nedatorate impotriva furnizorului** (hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul C-35/05 Reemtsma).

Referitor la sustinerile contestatorului privind incalcarea de catre organele de inspectie fiscala a obligatiilor ce decurg din prevederile art. 10 si art. 11 din Directiva 95/45/CE privind protectia datelor cu caracter personal, in sensul ca s-a colaborat cu alte autoritati publice, s-a primit sau transmis date cu caracter personal, de natura fiscala, privitoare la societate, sunt vadit neintemeiate, din urmatoarele motive:

La CAP.II "*Principii generale de conduita in administrarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*", art. 7 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

Art.7 "*Rolul activ*

[...] (2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz."

De altfel, asa cum s-a retinut mai sus, informatiile cu privire la cele doua societati, SC A SRL si SC B SRL au fost obtinute din baza de date a ANAF- SI INFOPC.

Mai mult, conform aceluiasi act normativ:

Art. 52 "*Obligatia de a furniza informatii.*

(1) Contribuabilul sau alta persoana imputernicita de acesta are obligatia de a furniza organului fiscal informatiile necesare pentru determinarea starii de fapt fiscale. In acelasi scop, organul fiscal are dreptul sa solicite informatii si altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informatiile furnizate de alte persoane se iau in considerare numai in masura in care sunt confirmate si de alte mijloace de proba".

Art.60 "*Obligatia autoritatilor si institutiilor publice de a furniza informatii si de a prezenta acte.*

(1) Autoritatile publice, institutiile publice si de interes public, centrale si locale, precum si serviciile deconcentrate ale autoritatilor publice centrale vor furniza informatii si acte organelor fiscale, la cererea acestora.(...)"

Art.63 "*Colaborarea interstatala dintre autoritatile publice.*

(1) In baza conventiilor internationale, organele fiscale vor colabora cu autoritatile fiscale similare din alte state.

(2) In lipsa unei conventii, organele fiscale pot acorda sau pot solicita colaborarea altei autoritati fiscale din alt stat pe baza de reciprocitate".

Art.67¹ "*Verificarea documentara.*

(1) Pentru stabilirea corecta a situatiei fiscale a contribuabililor, organul fiscal poate proceda la o verificare documentara.

(2) Verificarea documentara consta in efectuarea unei analize de coerenta a situatiei fiscale a contribuabilului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, precum si pe baza oricaror informatii si documente transmise de terti sau detinute de organul fiscal, care au relevanta pentru determinarea situatiei fiscale.(...)”

Art. 94 “(...) (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;(...)”

iar potrivit alin. (3):

“(3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin.(2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

(...) d) solicitarea de informatii de la terti; (...)”

Avand in vedere cele retinute mai sus si prevederile legale citate, in temeiul prevederilor art. 216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora: “*contestatia poate fi respinsa ca: a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezente in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”,

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata, pentru TVA in suma de ... lei.

III.4. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca sumele platite salariatilor detasati in alte state membre, cu titlu de alocatii specifice detasarii, se incadreaza in categoria veniturilor de natura salariala.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2012 - 31.12.2014.

In fapt, in decursul perioadei verificate, SC X SRL a incheiat contracte cu societati din Germania si Ungaria, avand diverse obiecte de activitate, precum:

- constructia, producerea, livrarea si montajul componentelor unei instalatii de preparare a cenusii de incinerare - Contract .../02.12.2014 cu S... Germania, in valoare de ... euro;

- constructia, producerea, livrarea si montajul componentelor unei instalatii de sortare a materialelor plastice - Contract .../08.08.2014 cu S... Germania, in valoare de ... euro;

- constructia, producerea, livrarea si montajul componentelor unei instalatii de preparare a cenusii de pe gratar - Contract .../13.11.2013 cu S... Germania, in valoare de ... euro;

- reparatii rezervoare de colectare a deseurilor si containerelor cu capac, confectionarea de benzi de transport si de elemente de constructii metalice pentru instalatia de sortare - Contract .../07.05.2014 cu S... Germania, in valoare de ... euro;

- executarea, livrarea si montarea componentelor enumerate in continuare pentru instalatia de preparare a zgurei din ardere - Contract .../17.10.2012 cu D... Germania, in valoare de ... euro;

- fabricarea, livrarea si montajul unei constructii de acoperis pentru o hala - Contract .../11.10.2012 cu S... Germania, in valoare de ... euro;

- finisare banda de transport, finisare de elemente de constructii din otel pentru instalatia de sortare, containere de 5mc, 7mc, 10mc, 36mc si reparatii de containere cu capac - Contract .../10.05.2012 cu G... Germania, in valoare de ... euro;

- reparatii containere de colectare a deseurilor si a containerelor cu capac, finisare benzi de transport, finisare elemente de constructii din otel pentru instalatia de sortare - Contract .../28.02.2011 cu G... Germania, in valoare de ... euro;

- fabricarea, instalarea, montarea si punerea in functiune a echipamentelor tehnologice ale instalatiei de sortare a deseurilor Kokeny - Contract ... cu E... Ungaria, in valoare de euro.

In vederea onorarii contractelor incheiate cu partenerii din statele membre ale Uniunii Europene, societatea **a detasat personal in Germania si Ungaria.**

SC X SRL are incheiate cu personalul angajat, contracte individuale de munca.

III.4.a. Referitor la impozitul de salarii aferent sumelor platite salariatilor detasati in Germania

In fapt, din analiza documentelor existente la dosar, respectiv „Situatiile detasarilor in Germania” puse la dispozitie de reprezentantul legal al societatii, s-a constatat ca SC X SRL a acordat salariatilor detasati in Germania, urmatoarele sume de bani:

- **alocatii specifice detasarii**, in valoare totala neta de ... euro.

Plata sumelor nete reprezentand alocatii specifice detasarii catre salariatii detasati in Germania, s-a facut la sucursala din Germania, ca urmare a virarii acestor sume de catre SC X SRL Petrosani catre sucursala.

Aferent alocatiilor specifice detasarii salariatilor in Germania, societatea, prin sucursala sa din Germania, a achitat impozit pe salarii in suma totala de ... euro, baza de impozitare conform situatiilor puse la dispozitie fiind de ... euro.

- **sume cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare**, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa, in valoare totala de .. euro.

Spre exemplificare, in cazul persoanei ...:

- conform "Situatiei detasarilor in Germania in anul 2014" aferenta perioadei 01.03.2014 - 31.03.2014, pe langa alocatia specifica detasarii platita in Germania in suma de ... euro, salariatul a beneficiat de indemnizatie de deplasare de la cazare la santier, platita in Germania in suma de ... euro;

- conform documentului "Decontare castig brut/net la luna martie 2014" emis de catre sucursala societatii din localitatea ..., Germania, salariatul a beneficiat de indemnizatie masa in suma de ... euro si de un rest de plata in suma de ... euro, pentru un numar de 21,67 zile prezente si 173,81 ore prezente.

Astfel, din in scrisul documentului denumit in traducere din germana "Decontare castig brut/net la luna martie 2014", aflat in copie la dosarul cauzei, rezulta ca, sumele platite salariatilor deplasati la munca in Germania au fost acordate avand la baza criteriul salarizarii muncii, in functie de numarul de zile si ore prezente, fiind evidentiati atat venitul salarial, cat si impozitul pe salariu aferent, precum si alte retineri.

Ca urmare, veniturile obtinute in Germania cu titlu de alocatii specifice detasarii, reprezinta venituri de natura salariala cuprinse in baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii si asupra carora au fost retinute impozitele si alte retineri aferente. Pentru personalul detasat s-au intocmit Certificate privind legislatia in materie de securitate sociala, formular A1, emise de Casa Nationala de Pensii Publice, acte aditionale la contractele initiale de munca si decizii de detasare, in care sunt stipulate clauze pentru perioada detasarii precum: scopul detasarii, durata detasarii, drepturile salariatului detasat.

Dintre aceste clauze cea privind drepturile salariatului detasat prevede ca ***salariatul detasat va primi un salariu care va fi cel putin in cuantumul stabilit de legislatia statului membru, pentru salariul minim***, salariu care va fi alcatuit din:

- salariul stabilit conform Contractului individual de munca platibil in Romania, si
- alocatiile specifice detasarii considerate parte a salariului minim, platite in euro.

Din analiza documentelor existente la dosar reiese ca sumele platite salariatilor deplasati la munca in Germania au fost acordate avand la baza criteriul productivitatii muncii, pe baza statelor de plata si a pontajelor de prezenta.

Avand in vedere ca prin natura lor atat diurna cat si indemnizatia de detasare se acorda pentru acoperirea unor cheltuieli legate de desfasurarea activitatii remunerate in alt amplasament decat in cel care se regaseste locul de

munca, aceste drepturi banesti reprezinta o suma fixa, nefiind conditionata de productivitatea muncii.

In consecinta in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca sumele platite salariatilor in Germania reprezinta venituri salariale supuse impozitului pe veniturile din salarii.

In ceea ce priveste sumele acordate salariatilor, organul de inspectie fiscala a acordat credit fiscal in limita impozitului pe veniturile din salarii platit de societate in Germania la nivelul impozitului pe veniturile din salarii datorat in Romania pentru veniturile obtinute atat din tara cat si din strainatate, **motiv pentru care nu au calculat impozit pe salarii pentru pentru sumele acordate salariatilor detasati in Germania.**

III.4.b. Referitor la impozitul de salarii aferent sumelor platite salariatilor detasati in Ungaria

In fapt, din analiza documentelor existente la dosar, respectiv „Situatiile detasarilor in Germania si Ungaria in anul 2014” puse la dispozitie de reprezentantul legal al societatii, s-a constatat ca SC X SRL a acordat salariatilor detasati Ungaria **alocatii specifice detasarii**, in valoare totala neta de ... euro, dupa cum urmeaza:

- ... (conform Contractului nr. ... – Ungaria):
 - perioada 14.01.2014-31.01.2014 = ... lei;
 - perioada 01.02.2014-28.02.2014 = ... lei.
- ... (conform Contractului nr. ... – Ungaria):
 - perioada 14.01.2014-31.01.2014 = ... lei;
 - perioada 01.02.2014-28.02.2014 = ... lei.
- ... (conform Contractului nr. ... – Ungaria):
 - perioada 14.01.2014-31.01.2014 = ... lei;
 - perioada 01.02.2014-28.02.2014 = ... lei.
- ... (conform Contractului nr. ... – Ungaria):
 - perioada 14.01.2014-31.01.2014 = ... lei;
 - perioada 01.02.2014-28.02.2014 = ... lei.
- ... (conform Contractului nr. ... – Ungaria):
 - perioada 14.01.2014-31.01.2014 = ... lei;
 - perioada 01.02.2014-28.02.2014 = ... lei.
- ... (conform Contractului nr. ... – Ungaria):
 - perioada 14.01.2014-31.01.2014 = ... lei;
 - perioada 01.02.2014-28.02.2014 = ... lei.
- ... (conform Contractului nr. ... – Ungaria):
 - perioada 14.01.2014-31.01.2014 = ... lei;
 - perioada 01.02.2014-28.02.2014 = ... lei.
- Hiri Iosif (conform Contractului nr. ... – Ungaria):
 - perioada 14.01.2014-31.01.2014 = ... lei;

- perioada 01.02.2014-28.02.2014 = ... lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca raporturile dintre personalul detasat in Ungaria si petenta sunt generatoare de venituri de natura salariala si ar fi trebuit cuprinse in baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii deoarece sunt similare „alocatiilor specifice detasarii” decontate pentru Germania.

In drept, Legea nr. 53/2003 Republicata, privind Codul muncii, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

Art. 45 „*Detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia (...).*”

Art. 46 „*(...) (4) Salariatul detasat 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 aplicabil.*”

Totodata, Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii, prevede:

Art. 1 „*(1) Prezenta directiva se aplica intreprinderilor infiintate intr-un stat membru care, in cadrul prestarii de servicii transnationale, detaseaza lucratori, conform alineatului (3), pe teritoriul unui stat membru.*”

(3) Prezenta directiva se aplica in masura in care intreprinderile mentionate la alineatul (1) iau una dintre urmatoarele masuri cu caracter transnational:

a) detasarea unui lucrator, in numele intreprinderii sau sub coordonarea acesteia, pe teritoriul unui stat membru, in cadrul unui contract incheiat intre intreprinderea care face detasarile si destinatarul prestarii de servicii care isi desfasoara activitatea in statul membru respectiv, daca exista un raport de munca intre intreprinderea care face detasarea si lucrator pe perioada detasarii. (...)”

Art. 2 „*(1) In sensul prezentei directive, prin lucrator detasat se intelege un lucrator care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel in care lucreaza in mod normal.*”

(2) In sensul prezentei directive, notiunea de lucrator este cea care se aplica in legislatia statului membru pe teritoriul caruia este detasat lucratorul”.

Art. 3 “*(1) Statele membre asigura ca, indiferent de legea aplicabila raporturilor de munca, intreprinderile mentionate la articolul 1 alineatul (1) garanteaza lucratorilor detasati pe teritoriul lor conditii de munca si de incadrare in munca cu privire la urmatoarele aspecte stabilite in statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile:*

- prin acte cu putere de lege si acte administrative si

- prin conventii colective sau sentinte arbitrare de generala aplicare in sensul alineatului 8, in masura in care acestea se refera la activitatile mentionate in anexa: (...)

c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare; prezenta litera nu se aplica sistemelor complementare de pensii.

(...) (7) 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.

(8) Prin conventii colective sau sentinte arbitrare declarate de generala aplicare se inteleg conventiile colective sau sentintele arbitrare care trebuie respectate de catre toate intreprinderile apartinand sectorului sau profesiei respective si care tin de domeniul teritorial de aplicare al acestora.”

Se retine ca, Directiva 96/71/CE se aplica lucratorilor care, pentru o perioada limitata de timp, isi desfasoara activitatea pe teritoriul unui Stat Membru, altul decat statul in care lucreaza in mod obisnuit si carora le sunt garantate conditii de munca si de incadrare in munca identice cu cele stabilite in statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile.

De asemenea, Directiva impune acordarea unui salariu minim asa cum este definit de legislatia si practica nationala a statului membru pe teritoriul caruia este detasat lucratorul, inclusiv plata orelor suplimentare, iar **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.

Totodata conform “Situatiei detasarilor in Germania si Ungaria in anul 2014” pusa la dispozitie de reprezentantul legal al societatii, s-a constatat ca SC X SRL a acordat alocatii specifice detasarii si salariatilor detasati in statul membru, Ungaria. Alocatiile acordate sunt in valoare totala de ... euro.

Plata alocatiilor specifice detasarii pentru salariatii detasati in Ungaria s-a facut direct de catre SC X SRL Petrosani.

In drept, art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca:

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

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

k) orice alte sume sau avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor in vederea impunerii.”

coroborat cu dispozitiile pct. 67 si pct. 68 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare:

67. *„Veniturile de natura salariala prevazute la art. 55 din Codul fiscal, denumite in continuare venituri din salarii, sunt venituri din activitati dependente, daca sunt indeplinite urmatoarele criterii:*

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

- partea care utilizeaza forta de munca pune la dispozitia celeilalte parti mijloacele de munca, cum ar fi: spatii cu inzestrare corespunzatoare, imbracaminte speciala, unelte de munca si altele asemenea;

- persoana care activeaza contribuie numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea ei intelectuala, nu si cu capitalul propriu;

- platitorul de venituri de natura salariala suporta cheltuielile de deplasare in interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizatia de delegare-detasare in tara si in strainatate, si alte cheltuieli de aceasta natura, precum si indemnizatia de concediu de odihna si indemnizatia pentru incapacitate temporara de munca suportata de angajator potrivit legii;

- persoana care activeaza lucreaza sub autoritatea unei alte persoane si este obligata sa respecte conditiile impuse de aceasta, conform legii”.

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

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

- salariile de baza;

- sporurile si adaosurile de orice fel;

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

Asa cum s-a retinut mai sus, conform deciziilor de detasare si a actelor aditionale incheiate, in perioada detasarii, salariatii beneficiaza de salariul minim din statul membru in care presteaza munca, salariu care este alcatuit din salariul stabilit, conform Contractului individual de munca platibil in Romania si alocatiile specifice detasarii platite in euro.

Sumele au fost incadrate de societate cu titlu de diurna, asa cum rezulta din nota explicativa data de administratorul societatii.

Ca urmare, societatea a tratat eronat aceste venituri de natura salariala ca fiind diurna, intrucat prin natura lor, atat diurna cat si indemnizatia de detasare se acorda pentru acoperirea unor cheltuieli legate de desfasurarea activitatii

remunerate in alt amplasament decat in cel care se regaseste locul de munca si aceste drepturi banesti reprezinta o suma fixa, nefiind conditionata de plata muncii.

In consecinta, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca sumele platite salariatilor detasati in Germania si Ungaria, reprezinta venituri de natura salariala supuse impozitului pe veniturile din salarii, si au procedat la majorarea fondului de salarii, cu veniturile de natura salariala acordate si incasate de salariatii detasati care-si desfasoara activitatea in statul membru, Ungaria.

In speta, potrivit art. 57 alin. (2¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„In cazul veniturilor din salarii si/sau al diferentelor de venituri din salarii stabilite pentru perioade anterioare, conform legii, impozitul se calculeaza si se retine la data efectuarii platii, in conformitate cu reglementarile legale in vigoare privind veniturile realizate in afara functiei de baza la data platii, si se vireaza pana la data de 25 a lunii urmatoare celei in care s-au platit”.

coroborat cu dispozitiile pct. 106 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare:

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

Referitor la alocatiile specifice detasarii acordate salariatilor detasati in Ungaria, reprezentand venituri de natura salariala acordate sub forma de diurna, in suma totala de ... euro, la care SC X SRL nu a calculat, nu a retinut, nu a inregistrat in contabilitate si nu a virat la bugetul statului impozit pe veniturile din salarii, diminuand astfel baza impozabila a impozitului pe salarii cu suma de ... lei (echivalentul a ... euro) in timpul inspectiei fiscale s-a stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar in suma de ... lei.

Referitor la sustinerile contestatorului potrivit carora nu ii sunt incidente dispozitiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii, se retine faptul ca, atata timp cat, o intreprindere infiintata intr-un stat membru si care, in cadrul prestarii de servicii transnationale, detaseaza lucratori pe teritoriul unui stat membru, aceasta face obiectul aplicarii dispozitiilor Directivei.

Astfel, in raport cu legislatia noastra, in situatia detasarii lucratorilor romani in tarile Uniunii Europene, sunt prioritare reglementarile Directivei 96/71/CE privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii.

De asemenea, fac parte din dreptul nostru intern in materie, incepand cu 1 mai 2010, Regulamentul (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, precum si Regulamentul (CE) nr.987/2009 de stabilire a procedurii de punere in aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004.

De altfel, insasi administratorul societatii arata ca detasarea salariatilor s-a efectuat in baza Directivei 96/71/CE, cu aprobarea Casei Nationale de Pensii Publice care a eliberat Certificatele privind legislatia in materie de securitate sociala, formular A1.

In vederea detasarii lucratorilor romani in tarile U.E., angajatorul roman, care deja a identificat relatiile comerciale ce il incadreaza in dispozitiile Directivei 96/71/CE, va parcurge mai multe etape, printre care:

1. incheie cu salariatii sai cate un act aditional (la contractul individual de munca existent), privind exercitarea temporara (pentru cel mult 24 de luni) a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului lor de munca (in cadrul unor servicii cu caracter transnational);

2. obtine formularele A1 de la Casa Nationala de Pensii Publice care vor insoti salariatii detasati in cadrul prestarii de servicii transnationale (acestea dovedesc exclusiv mentinerea titularului acestuia la sistemul de securitate sociala din statul de trimitere).

Mai mult, in cauza nu se pune problema incidentei acestui act normativ, ci daca sumele acordate de societate pentru plata activitatilor desfasurate de salariatii sai, detasati in alte state membre, Germania si Ungaria, sunt prin natura lor venituri salariale, respectiv o plata a muncii efectuate in strainatate ca urmare a detasarii sau diurna si/sau indemnizatie de detasare.

De asemenea, chiar societatea contestatoarea stabileste prin actele aditionale la contractele individuale de munca si deciziile de detasare, natura salariala a veniturilor platite salariatilor detasati in statele membre, astfel: spre exemplificare in Act aditional nr. 7/2013 *“angajatul beneficiaza indiferent de legea aplicabila raporturilor de munca, de conditiile de munca stabilite de legislatia germana:*

- (...) salariul minim;
- alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt cheltuieli suportate efectiv pentru detasare cum ar fi: transport, masa, cazare; (...).”

si Decizia nr. 7/2013 *“salariatul detasat va primi un salariu care va fi cel putin in cuantumul stabilit de legislatia germana pentru salariul minim in Germania, salariu care va fi alcatuit din:*

- salariul stabilit, conform Contractului individual de munca platibil in Romania, conform statului de plata;
- alocatiile specifice detasarii considerate parte a salariului minim, vor fi platite in euro prin sucursala societatii X SRL, cu sediul in ... (...).”

In consecinta, suma platita salariatilor detasati nu poate avea un anumit caracter in statul membru si un altul in Romania, cu atat mai mult cu cat, asa cum s-a retinut, veniturile platite sunt de natura salariala, motiv pentru care, societatea, prin sucursala sa din Germania a si achitat impozit pe salarii.

Avand in vedere cele antementionate, nu se poate retine ca oportuna sustinerea petentei ca organul fiscal a determinat gresit beneficiarii Directivei 96/71/CE.

Referitor la sustinerea petentei cu privire la aplicarea conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata cu Ungaria

In fapt, pentru alocatiile specifice detasarii acordate salariatilor detasati in Ungaria, reprezentand venituri de natura salariala acordate sub forma de diurna, in suma totala de ... euro, s-a stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar in suma de ... lei.

In drept, potrivit art. 41 si art. 91 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 40

(1) Impozitul prevazut in prezentul titlu, denumit in continuare impozit pe venit, se aplica urmatoarelor venituri:

a) in cazul persoanelor fizice rezidente romane, cu domiciliul in Romania, veniturilor obtinute din orice sursa, atat din Romania, cat si din afara Romaniei;

b) in cazul persoanelor fizice rezidente, altele decat cele prevazute la lit. a), veniturilor obtinute din orice sursa, atat din Romania, cat si din afara Romaniei, incepand cu data de 1 ianuarie a anului calendaristic urmator anului in care acestia devin rezidenti in Romania; (...)”

„Art. 91. – (1) Contribuabilii persoane fizice rezidente care, **pentru acelasi venit si in decursul aceleiasi perioade impozabile, sunt supusi impozitului pe venit atat pe teritoriul Romaniei, cat si in strainatate, au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat in Romania a impozitului platit in strainatate, denumit in continuare credit fiscal extern, in limitele prevazute in prezentul articol.**

(2) Creditul fiscal extern se acorda daca sunt indeplinite, cumulativ, urmatoarele conditii:

a) se aplica prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si statul strain in care s-a platit impozitul;

*b) impozitul platit in strainatate, pentru venitul obtinut in strainatate, a fost efectiv platit in mod direct de persoana fizica sau de reprezentantul sau legal ori prin retinere la sursa de catre platitorul venitului. **Plata impozitului in strainatate se dovedeste printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competenta a statului strain respectiv;***

c) venitul pentru care se acorda credit fiscal face parte din una dintre categoriile de venituri prevazute la art. 41”.

In urma analizarii documentelor depuse, s-a constatat ca desi petenta sustine ca ii este aplicabila Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata cu

Ungaria, nu a prezentat niciun document justificativ eliberat de autoritatea competenta a Ungariei din care sa rezulte impozitul platit in strainatate.

Concluzionand, petentei i s-a dat posibilitatea de a proba veridicitatea prin contestatia formulata.

Societatea contestatara nu a inteles sa depuna documente care sa infirme constatarile organelor fiscale cu privire la alocatiile specifice detasarii acordate salariatilor detasati in Ungaria.

Avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala, precum si prevederile legale imperative citate, se retine ca petenta nu a prezentat documentele justificative eliberate de autoritatea competenta a Ungariei cu care sa probeze plata impozitului pe venit in aceasta tara.

Or, intrucat petenta este cea care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune este una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatarei.

Situatiei de fapt ii este aplicabil si principiul de drept potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiu consfintit de art. 243 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila „*cel care face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.*”

Astfel, sarcina probei nu implica un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al celui care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac.

Prin prisma celor retinute si a prevederilor legale aplicabile in speta, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca alocatiile specifice detasarii, platite salariatilor detasati in Germania si Ungaria, reprezinta venituri de natura salariala, cuprinse in baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii, fapt pentru care **se va respinge contestatia ca neintemeiata** pentru acest capat de cerere, respectiv pentru impozitul pe venit in suma de ... lei , in baza prevederilor art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„ Solutii asupra contestatiei

*(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, **ori respinsa.**”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza:

„11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

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

III.5. In ceea ce priveste suma totala de ... lei, reprezentand contributia de asigurari sociale datorata de angajator in suma de ... lei, contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de ... lei, contributia la fondul de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de ... lei, contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de ... lei, contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in suma de ... lei, contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice in suma de ... lei, contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de ... lei, contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de ... lei, contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de ... lei, precum si accesoriile aferente, cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza aceste sume stabilite suplimentar, in conditiile in care sunt aferente veniturilor de natura salariala, asa cum s-a retinut la capitolul III.4. din prezenta si care trebuiau cuprinse in baza de calcul a contributiilor sociale.

In fapt, asa cum s-a retinut la capitolul III.4., pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, alocatiile specifice detasarii, platite salariatilor detasati in statele membre, Germania si Ungaria, reprezinta venituri de natura salariala pentru care, societatea, prin sucursala sa din Germania a si achitat impozit pe salarii, iar pentru Ungaria, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe veniturile din salarii suplimentar in suma de ... lei.

Ca urmare, alocatiile specifice detasarii, reprezinta in fapt venituri de natura salariala care se includ la stabilirea bazei de calcul a contributiilor mai sus mentionate.

Obligatiile fiscale suplimentare reprezentand contributii sociale aferente veniturilor de natura salariala, au fost stabilite in conformitate cu prevederile art. 296³, art. 296⁴, art. 296⁵ si art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

Art. 296³ „**Contribuabilii sistemelor de asigurari sociale sunt, dupa caz:**

a) persoanele fizice rezidente, care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum si orice alte venituri din desfasurarea unei activitati dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internationale la care Romania este parte; (...)

e) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori, precum si entitatile asimilate angajatorului care au calitatea de platitori de venituri din activitati dependente, atat pe perioada in care persoanele prevazute la lit. a) si b) desfasoara activitate, cat si pe perioada in care acestea beneficiaza de concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate;”.

Art. 296⁴ „**Baza de calcul al contributiilor sociale individuale.**

(1) *Baza lunara de calcul al contributiilor sociale individuale obligatorii, in cazul persoanelor prevazute la art.2 96^3 lit.a) si b), reprezinta castigul brut realizat din activitati dependente, in tara si in strainatate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internationale la care Romania este parte, care include:*

a) 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. In situatia personalului roman trimis in misiune permanenta in strainatate, veniturile din salarii cuprind salariile de baza corespunzatoare functiilor in care persoanele respective sunt incadrate in tara, la care se adauga, dupa caz, sporurile si adaosurile care se acorda potrivit legii; (...)

u) orice alte sume de natura salariala sau avantaje asimilate salariilor in vederea impunerii.”

Art. 296^5 “**Baza de calcul al contributiilor sociale datorate de angajatori**, entitati asimilate angajatorului si orice platitor de venituri de natura salariala sau asimilate salariilor

(1) *In sistemul public de pensii, in cazul contribuabililor prevazuti la art. 296^3 lit. e) si g), baza lunara de calcul o reprezinta suma castigurilor brute realizate de persoanele prevazute la art. 296^3 lit. a) si b). (...)*

(2) *Pentru persoanele prevazute la art. 296^3 lit. e) si g), baza lunara de calcul pentru contributia de asigurari sociale de sanatate o reprezinta suma castigurilor brute realizate de persoanele prevazute la art.296^3 lit a) si b), corectata cu exceptiile prevazute la art. 296^15 si art. 296^16 lit. b). In baza lunara de calcul pentru contributia de asigurari sociale de sanatate se includ si veniturile prevazute la art. 296^17 alin. (6).*

(2^1) *Pentru persoanele prevazute la art. 296^3 lit. e) si g), baza lunara de calcul al contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate o reprezinta suma castigurilor brute realizate de persoanele prevazute la art. 296^3 lit.a) si b), corectata cu exceptiile prevazute la art.2 96^15 si art. 296^16 lit.e). In baza lunara de calcul al contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate se includ si veniturile prevazute la art. 296^17 alin.(7). Baza lunara de calcul al contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate nu poate fi mai mare decat produsul dintre numarul asiguratilor din luna pentru care se calculeaza contributia si valoarea corespunzatoare a 12 salarii minime brute pe tara garantate in plata.*

(3) *Pentru persoanele prevazute la art. 296^3 lit .e) si g), baza lunara de calcul pentru contributia de asigurari pentru somaj prevazuta de lege reprezinta suma castigurilor brute acordate persoanelor prevazute la art. 296^3 lit. a) si b), asupra carora exista, potrivit legii, obligatia de plata a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj.*

(4) *Pentru persoanele prevazute la art. 296^3 lit. e), care pot sa angajeze*

fora de munca pe baza de contract individual de munca, in conditiile prevazute de Legea nr. 53/2000 -Codul muncii, cu modificarile si completarile ulterioare, care au, cu exceptia institutiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finantele publice, cu modificarile si completarile ulterioare, si Legii nr. 273/2006 privind finantele publice locale, cu modificarile si completarile ulterioare, obligatia de a plati lunar contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, baza lunara de calcul a acestei contributii reprezinta suma castigurilor brute realizate de salariatii incadrati cu contract individual de munca, potrivit legii, inclusiv de salariatii care cumuleaza pensia cu salariul, in conditiile legii, cu exceptia veniturilor de natura celor prevazute la art. 296¹⁵.

(5) Pentru persoanele prevazute la art. 296³ lit. e) si g), baza lunara de calcul al contributiei de asigurare la accidente de munca si boli profesionale reprezinta suma castigurilor brute realizate lunar de persoanele prevazute la art. 296³ lit. a) si b), respectiv salariul de baza minim brut pe tara garantat in plata, corespunzator numarului zilelor lucratoare din concediul medical, cu exceptia cazurilor de accident de munca sau boala profesionala.”

Art. 296¹⁸ “Calculul, retinerea si virarea contributiilor sociale

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, precum si entitatile prevazute la art. 296³ lit .f) si g) au obligatia de a calcula, de a retine si de a vira lunar contributiile de asigurari sociale obligatorii. (...)

(5) Calculul contributiilor sociale individuale se realizeaza prin aplicarea cotelor prevazute la alin. (3) asupra bazei lunare de calcul prevazute la art. 296⁴, corectata cu veniturile specifice fiecarei contributii in parte, cu exceptiile prevazute la art. 296¹⁵ si, dupa caz, la art. 296¹⁶. (...)

(8) Calculul contributiilor sociale datorate de angajator si de entitatile prevazute la art. 296³ lit. f) si g) se realizeaza prin aplicarea cotelor prevazute la alin. (3) asupra bazelor de calcul prevazute la art. 296⁵-296¹³, dupa caz.

(9) Contributiile sociale individuale calculate si retinute potrivit alin.(1) se vireaza la bugetele si fondurile carora le apartin pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se datoreaza sau pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza, dupa caz, impreuna cu contributia angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorata potrivit legii.”

Avand in vedere prevederile legale citate, se retine ca baza de calcul a contributiilor in cauza este constituita din suma veniturilor din salarii sau asimilate salariilor.

Luand in considerare prevederile legale, constatariile facute la capitolul III.4. din prezenta decizie si intrucat, la stabilirea bazei de calcul a contributiilor sociale aferente veniturilor de natura salariala, societatea nu a inclus contravaloarea alocatiilor specifice detasarii mai sus mentionate, care reprezinta venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii si

al contributiilor sociale, organul de solutionare a contestatiei retine ca, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la recalcularea bazei de impozitare a acestor contributii, prin majorarea corespunzatoare a acesteia.

Referitor la sustinerea contestatorului, potrivit careia pentru eventualele contributii de asigurari sociale aferente remuneratiilor suportate de sediul permanent din Germania, competenta de impozitare revine acesteia, AJFP Hunedoara neavand niciun drept sa stabileasca obligatii fiscale pentru aceste remuneratii, se retin urmatoarele:

Detasarea salariatilor s-a efectuat cu aprobarea Casei Nationale de Pensii Publice care a eliberat Certificatele privind legislatia in materie de securitate sociala, formular A1.

Conform prevederilor art. 11 alin. (3) lit. a) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala „*persoana care desfasoara o activitate salariata sau independenta intr-un stat membru se supune legislatiei din statul membru respectiv*”, sub rezerva articolelor 12 - 16 din regulamentul.

Potrivit art. 12 din acelasi regulament:

„(1) O persoana care desfasoara o activitate salariata intr-un stat membru pentru un angajator care in mod normal isi desfasoara activitatile acolo si care este detasata de angajatorul respectiv in alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continua sa faca obiectul legislatiei primului stat membru, cu conditia ca durata previzibila a activitatii sa nu depaseasca douazeci si patru de luni si sa nu fi fost trimisa sa inlocuiasca o alta persoana”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, art. 19 din Regulamentul (CE) nr. 987/2009 de stabilire a procedurii de punere in aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, stabileste urmatoarele:

“(1) Institutia competenta din statul membru a carui legislatie devine aplicabila in temeiul titlului II din regulamentul de baza informeaza persoana respectiva si, daca este cazul, angajatorul (angajatorii) acesteia cu privire la obligatiile prevazute in legislatia respectiva. Institutia ofera acestora sprijinul necesar pentru incheierea formalitatilor cerute de respective legislatie.

(2) La cererea persoanei respective ori a angajatorului sau, institutia competenta a statului membru a carui legislatie este aplicabila in temeiul titlului II din regulamentul de baza elibereaza un atestat conform caruia respectiva legislatie este aplicabila si indica, daca este cazul, pana la ce data si in ce conditii”.

Astfel, din dispozitiile comunitare antecitate rezulta regula de baza ce sta la baza sistemelor de securitate sociala din Uniunea Europeana, conform carora, in cazul persoanelor salariate, se aplica de regula legislatia de asigurari sociale din statul membru in care se realizeaza activitatea.

Prin derogare de la acest principiu, pentru a aplica legislatia altui stat membru decat cel in care se realizeaza activitatea, persoana interesata poate solicita institutiei competente din tara sa, determinarea legislatiei aplicabile, tinand cont de situatia sa personala si de prevederile din regulamentele comunitare aplicabile, care elibereaza in acest sens documentul portabil A1 (certificat) si prin care se stabileste ce legislatie este aplicabila persoanei respective, pana la ce data si in ce conditii.

In lipsa acestui document recunoscut de toate celelalte institutii competente din statele membre, ramane aplicabila regula generala - cea a asigurarii conform legislatiei statului membru de desfasurare a activitatii.

In acest sens, in conditiile in care detasarea salariatilor s-a efectuat cu aprobarea Casei Nationale de Pensii Publice care a eliberat Certificatele privind legislatia in materie de securitate sociala, formular A1, rezulta ca pentru activitatea desfasurata in Germania si Ungaria, salariatii au ramas supusi legislatiei de securitate sociala din Romania, pe perioada de valabilitate a documentului.

Spre exemplificare, in Certificatul privind legislatia in materie de securitate sociala care se aplica titularului ..., emis de catre CNPP Romania, se arata „*Acest certificat vizeaza legislatia in materie de securitate sociala care vi se aplica dumneavoastra si atesta faptul ca nu aveti obligatii de plata a contributiilor intr-un alt stat*”.

In consecinta, in temeiul art. 216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora: “*contestatia poate fi respinsa ca: a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezente in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL, pentru contributiile sociale aferente veniturilor de natura salariala, in suma totala de ... lei.

III.6. Referitor la obligatiile fiscale accesorii in suma totala de ... lei din care, ... lei aferente TVA si ... lei aferente impozitului pe veniturile din salarii si contributiilor sociale obligatorii, cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile, in conditiile in care, in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate diferentele suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestata si stabilirea in sarcina societatii de accesorii este o masura accesorie in raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

In fapt, in urma inspectiei fiscale au fost stabilite dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de ... lei.

De asemenea, au fost stabilite dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit in suma de ... lei.

Iar, aferent contributiilor sociale obligatorii stabilite suplimentar in suma de ... lei, au fos stabilite dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de ... lei.

In drept, in ceea ce priveste calcularea obligatiilor fiscale accesorii sunt incidente prevederile art. 119, art .120 si art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

Art. 119 *„Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere*

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.”

Art.120 *„Dobanzi*

(1) Dobanzile reprezinta echivalentul prejudiciului creat titularului creantei fiscale ca urmare a neachitarii de catre debitor a obligatiilor de plata la scadenta si se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv. (...).”

Art. 120¹ *„Penalitati de intarziere*

(1) Penalitatile de intarziere reprezinta sanctiunea pentru neindeplinirea obligatiilor de plata la scadenta si se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozitiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile in mod corespunzator.(...).”

Fata de prevederile legale invocate, se retine ca pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv, prin oricare din modalitatile prevazute de lege.

Deoarece in sarcina contestatorului a fost retinut debitul in suma totala de ... lei, reprezentand TVA in suma de ... lei si impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale obligatorii in suma totala de ... lei, iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al obligatiilor fiscale accesorii in ceea ce priveste perioada si cota aplicata, acesta datoreaza pe cale de consecinta si obligatiile fiscale accesorii in suma totala de ... lei, conform principiului de drept *„accessorium sequitur principale”*, potrivit caruia accesoriul urmeaza soarta principalului.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada emiterii actelor administrativ fiscale contestate, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de ... lei,

potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, in ceea ce priveste perioada de calcul si cota aplicata, in temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

„11.1. *Contestatia poate fi respinsa ca:*

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

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de petenta pentru acest capat de cerere.

III.7. Referitor la solicitarea contestatorului de a se face aplicarea art.2 din Legea nr. 209/20.07.2015 si a OPANAF nr. 2202/19.08.2015, prin prisma celor aratate la capitolul III.4. din prezenta, se retine faptul ca, societatea petenta nu intra sub incidenta acestora.

In fapt, conform deciziilor de detasare si actelor aditionale incheiate de SC X SRL in perioada detasarii, salariatii beneficiaza de salariul minim din statul in care presteaza munca, salariu care este alcatuit din salariul stabilit, conform Contractului individual de munca platibil in Romania si alocatiile specifice detasarii platite in euro, sume contabilizate de societate cu titlu de diurna, asa cum rezulta din nota explicativa data de administratorul societatii.

Totodata, potrivit art. 3 din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii, prevede:

“(1) Statele membre asigura ca, indiferent de legea aplicabila raporturilor de munca, intreprinderile mentionate la articolul 1 alineatul (1) garanteaza lucratorilor detasati pe teritoriul lor conditii de munca si de incadrare in munca cu privire la urmatoarele aspecte stabilite in statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile:

- prin acte cu putere de lege si acte administrative si
- prin conventii colective sau sentinte arbitrale de generala aplicare in sensul alineatului 8, in masura in care acestea se refera la activitatile mentionate in anexa: (...)

c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare; prezenta litera nu se aplica sistemelor complementare de pensii.

(...) (7) 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.

(8) Prin conventii colective sau sentinte arbitrale declarate de generala aplicare se inteleg conventiile colective sau sentintele arbitrale care trebuie respectate de catre toate intreprinderile apartinand sectorului sau profesiei respective si care tin de domeniul teritorial de aplicare al acestora.”

In MO al României nr. 540 din 20 iulie 2015 a fost publicată **Legea nr. 209/2015** privind anularea unor obligații fiscale, care la art. 2 alin. (1) care stipulează:

„ART. 2

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

Avand in vedere ca petenta a acordat salariatilor sume de bani sub forma alocatiilor specifice detasarii menite sa completeze veniturile pana la concurenta salariului minim din statul membru in care si-au desfasurat activitatea salariatii, sumele platite salariatilor deplasati la munca in Germania si Ungaria **fiind acordate pe baza baza criteriul salarizarii muncii, in functie de numarul de zile si ore prezente**, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au concluzionat ca in speta nu sunt aplicabile prevederile art. 2 alin. (1) din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada emiterii actelor administrativ fiscale contestate, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au apreciat ca nu sunt aplicabile prevederile art. 2 alin. (1) din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, in temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.”,

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

„11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

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

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata petenta pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 Republicata, privind Codul de procedura fiscala, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr. .../30.10.2015, se

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL din Petrosani impotriva Deciziei de impunere nr..../15.05.2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisa de AJFP Hunedoara, Activitatea de inspectie fiscala, cu privire la suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei – TVA;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere TVA;
- ... lei - penalitati de intarziere TVA;
- ... lei - CAS angajator;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere CAS angajator;
- ... lei - penalitati de intarziere CAS angajator;
- ... lei - CAS angajat;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere CAS angajat;
- ... lei - penalitati de intarziere CAS angajat;
- ... lei - CAS accidente munca;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere CAS accidente munca;
- ... lei - penalitati de intarziere CAS accidente munca;
- ... lei - Somaj angajator;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere Somaj angajator;
- ... lei - penalitati de intarziere Somaj angajator;
- ... lei - Somaj angajat;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere somaj angajat;
- ... lei - penalitati de intarziere somaj angajat;
- ... lei - Fond garantare;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere fond garantare;
- ... lei - penalitati de intarziere fond garantare;
- ... lei - CASS angajator;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere CASS angajator;
- ... lei - penalitati de intarziere CASS angajator;
- ... lei - CASS angajat;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere CASS angajat;

- ... lei - penalitati de intarziere CASS angajat;
- ... lei - Concedii si indemnizatii;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere concedii si indemnizatii;
- ... lei - penalitati de intarziere concedii si indemnizatii;
- ... lei - Impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei - penalitati de intarziere impozit pe veniturile din salarii.

Prezenta decizie se comunica la:

- SC X SRL din Petrosani ;
- AJFP Hunedoara - Inspectie fiscala, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OANAF nr. 2906/2014.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la instanta judecatoreasca de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,