



DECIZIA NR. 10172/16.04.2019

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. M înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X
sub nr. .2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice
Iași
sub nr. .2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, cu privire la contestația formulată de **S.C. M** cu domiciliul fiscal în mun., având J.../2007, CUI RO ..., reprezentată legal de dl. G..., avocat în cadrul Cabinetului de Avocat G., cu sediul în ..., în calitate de împuternicit în baza împuternicirii avocațiale Seria B nr. ..2019.

Prin contestația formulată societatea solicită comunicarea actelor de procedură la Cabinetul de Avocat G., în

Întrucât prin contestația formulată societatea precizează că formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, Deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. -, Deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. - și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. -, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, și ținând cont că nu a prezentat cu claritate cuantumul sumelor contestate, aferente fiecărei decizii contestate, prin adresa nr. .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat contribuabilului să completeze contestația cu elementele lipsă.

De asemenea, prin adresa nr. .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat organului de inspecție fiscală Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală să precizeze dacă a emis pe numele **S.C. M** Decizie privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale,

Deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale și Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală precizează că în urma întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, nu s-au emis Decizie privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, Deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale și Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași-Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, societatea răspunde că a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .2018 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, Deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. -, Deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. - și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. -, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală, dar fără a preciza cuantumul sumei contestate.

Totodată, prin acea adresă solicită și proba cu audierea contribuabilului.

Prin urmare, în temeiul prevederilor **art. 271** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se consideră contestația formulată de **S.C. M** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X.2018, **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

- **S lei - CAS angajator;**
- **S lei - CAS angajat;**
- **S lei - CAS pentru accidente muncă și boli profesionale datorată de angajator;**
- **S lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;**
- **S lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajat;**
- **S lei - contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;**
- **S lei - CASS angajator;**
- **S lei - CASS angajat;**
- **S lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;**
- **S lei - contribuție asiguratorie pentru muncă;**
- **S lei - impozit pe veniturile din salarii;**
- **S lei - impozit pe veniturile din alte surse;**
- **S lei - TVA.**

Referitor la solicitarea societății de susținere orală a contestației în data de .2019, facem precizarea că aceasta a decăzut din acest drept, întrucât conform prevederilor **art. 278 alin. (5)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aceasta avea dreptul de a solicita susținerea orală a contestației în termen de cel mult 30 zile de la data depunerii contestației (.2019), deci până la data de .2019, sub sancțiunea decăderii:

ART. 276

“Soluționarea contestației

[...]

(5) Contestatorul poate solicita organului de soluționare competent susținerea orală a contestației. În acest caz, organul de soluționare fixează un termen pentru care convoacă contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora. Această solicitare poate fi adresată organului de soluționare competent în termen de cel mult 30 de zile de la data înregistrării contestației, sub sancțiunea decăderii”.

Contestația formulată de societate împotriva deciziei de impunere a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de .2018, conform semnăturii depuse pe adresa nr. .2018 de înaintare a deciziei de impunere, existentă în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost trimisă prin fax în data de .2019, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. .2019 și în original sub nr. 2019.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este investit să analizeze contestația.

I. S.C. M formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA, impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente veniturilor din salarii, motivând în susținere următoarele:

Prin contestația formulată petenta precizează că, în fapt, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice IAȘI - Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a efectuat un control fiscal în urma căruia au fost evidențiate următoarele constatări:

Inspecția fiscală generală a contribuției la asigurări sociale de stat s-a efectuat pentru perioada 01.01.2017-30.09.2018, în baza legislației în

vigoare, respectiv Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind normele de aplicare a acestuia cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit documentelor verificate, societatea are ca obiect de activitate principal «Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice» cod CAEN 2511.

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

- societatea obține venituri conform obiectului de activitate înscris în statut, respectiv din fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;

- societatea efectuează prestări servicii intracomunitare către firme din Spania;

- lucrările au fost efectuate cu angajați proprii, cu care are încheiate contracte individuale de muncă pe perioadă nedeterminată;

- locul de desfășurare a activității prevăzut în Contractele de muncă este Spania. Conform documentelor puse la dispoziție de societate în timpul inspecției fiscale, sunt întocmite state de plată lunare pe compartimente.

Pentru salariații înscriși în statul de plată din compartimentul 2 «Spania», societatea acordă cu titlu de diurnă, diverse sume în euro.

Astfel, în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2017-30.09.2018, societatea înregistrează cheltuieli cu diurna cont 625 suma de 1.331.140 lei.

Conform evidenței contabile primare întocmite (chitanțe caserie și ordine de plată către salariați), s-a constatat că societatea achită diurna în valoare totală de S lei. În luna septembrie 2018, în dosarul prezentat de societate sunt arhivate documente privind achitarea diurnei către salariați în sumă de S lei, iar în evidența contabilă acestea nu au fost înregistrate. De asemeni, au fost achitate diverse sume în euro către administratorul societății, sume înregistrate în contul 625 «Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferuri», valoarea acestor plăți fiind de S lei.

S-a constatat că au fost achitate diverse sume de bani unor persoane care nu au avut încheiate contracte individuale de muncă cu titlu de diurnă (ex. B căreia societatea îi achită suma de S euro, echivalentul a S lei; C a încasat suma de S euro, echivalentul a S lei). Întrucât plățile efectuate către aceste persoane au fost efectuate ocazional, în cadrul inspecției fiscale derulate au fost considerate și impozitate ca sume achitate colaboratorilor.

Urmare a inspecției fiscale efectuate s-a constatat că sumele plătite cu titlu de diurnă diferă de la un angajat la altul rezultând că societatea nu a efectuat plata unei sume fixe/zi pentru fiecare salariat ci a remunerat angajații în funcție de complexitatea și specificul muncii prestate.

În anumite perioade, în evidența contabilă, sunt înregistrate cheltuieli cu cazarea personalului, precum și cheltuieli cu transportul personalului pe ruta România-Spania. În luna februarie 2017 cheltuielile de transport au fost înregistrate de societate în contul 625 «Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferuri», iar în celelalte perioade pe cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal - cont 624.

Organele de inspecție fiscală au menționat că societatea nu le-a prezentat formularele A1 emise de Casa Națională de Pensii pentru angajații care desfășoară activitate în Spania, întrucât pentru salariații care au obținut venituri din Spania, societatea a efectuat plata salariului minim pe economie din România și a calculat și declarat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente la nivelul salariului minim, contractele de munca sunt încheiate în România, societatea a ales că legislația aplicabilă este legislația din România. Se invocă prevederile art. 43, art. 44, art. 4 din Codul Muncii reglementat prin Legea 53/2003, referitor la delegare și detașare.

Petenta consideră că aprecierile și constatările organului de inspecție fiscală sunt subiective și lipsite de fundament juridic, asta în condițiile în care din documentele examinate a rezultat indubitabil că:

Persoanele pentru care s-a stabilit plata de contribuții restante pentru intervalul 01.01.2017-30.09.2018 au fost delegate și nu detașate.

Pentru aceste persoane sunt aplicabile dispozițiile: Din Codul Muncii - Art. 43-44.

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

- Se face pentru o perioadă de maxim 60 de zile, cu posibilitatea de prelungire pe perioade succesive de max. 60 de zile, numai cu acordul salariatului;

- Pe perioada delegării NU se suspendă contractul de muncă;

- Salariatul delegat se Subordonează în continuare angajatorului care a dispus delegarea;

- Plata salariului, a cheltuielilor cu transportul, cazarea și indemnizația de delegare se face de către angajatorul care a dispus delegarea;

- Se vor aplica întotdeauna condițiile prevăzute în contractul individual de muncă semnat cu angajatorul care a dispus delegarea.

- Salariul nu poate fi mai mic decât salariul minim brut garantat în plată în România.

- Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil. Pe perioada delegării în străinătate, persoana delegată are dreptul la o diurnă, în valoare de S Euro/zi pentru masă și cazare în valoare de S Euro/noapte. Sumele care depășesc aceste valori sunt impozitate.

- Delegarea este o măsură obligatorie pentru salariat, a cărei nerespectare poate atrage răspunderea disciplinară a acestuia, inclusiv desfacerea contractului de muncă.

Societatea invocă prevederile Hotărârii nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, conform căreia se fixează cuantumul diurnei și al plafoanelor de cazare neimpozitabile (S Euro/zi, respectiv S de Euro/noapte pentru cazare, pentru statele europene), pentru

persoanele delegate în străinătate de instituțiile publice. Pentru agenții economici privați, precum și pentru fundații și asociații, H.G. 510/1995 are caracter de recomandare.

Astfel, potrivit acestor dispoziții legale ÎN VIGOARE, angajatorul are obligația legală a plăti salariul minim pe economie.

Totodată, angajatorul este obligat la plata unei diurne negociabilă pentru fiecare zi petrecută în străinătate, pentru masă și cheltuieli uzuale, de maxim 5 Euro/zi (H.G. nr. 518/1995).

În această situație angajații nu sunt protejați de contractele colective de muncă/sau la nivel național, angajatorii nefiind obligați prin lege la plata diurnei într-un anumit cuantum.

Nu dispun de formularul A1 și au dificultăți în cazul în care au nevoie de asistență medicală (începând din 2017 toți șoferii care sunt detașați în Franța și Austria trebuie să prezinte Formularul A1). Ziua de lucru a acestora este de 8 ore/zi, orele suplimentare fiind plătite.

Privitor, la formularul A1 argumentul organului de control fiscal nu este aplicabil, deoarece suntem în ipoteza delegării personalului astfel că potrivit 11 alin. (3) lit. a) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004, sub rezerva articolelor 12-16, persoana care desfășoară o activitate salariată sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv. Astfel, regula este că salariații vor datora contribuții sociale în statul în care prestează activitate, cu excepția situațiilor stabilite la art. 12-16 din regulament. Excepțiile sunt:

1. Detașarea (în cazul activităților dependente);

2. Pluri-activitatea - situația în care lucrătorul desfășoară simultan, în mod obișnuit:

- activitate salariată în două sau mai multe state membre;

- activitate independentă în două sau mai multe state membre;

- activitate salariată și/sau activitate independentă în două sau mai multe state membre.

Din documentele examinate rezultă că suntem în situațiile de excepție, nefiind obligatorie prezentarea formularului A1.

Regimul fiscal, regulile de impunere respectiv baza de calcul a contribuției individuale se stabilește potrivit regulilor enunțate mai jos, argumentele organului de inspecție fiscală nefiind incidente, după cum urmează:

Fiscalitatea pentru venituri din diurne, delegare-detașare și alte indemnizații. Art. 76, care definește veniturile din salarii și asimilate salariilor, prevede că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică, între altele, și la:

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

- în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

- străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori nerezidenți, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător țării de rezidență a angajatorului nerezident de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă;

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și de către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

- în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

- în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite pe perioada deplasării în România, în interesul desfășurării activității, de către administratori sau directori, care au raporturi juridice stabilite cu entități nerezidente, astfel cum este prevăzut în raporturile juridice respective, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător

țării de rezidență a entității nerezidente de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă.

- **Avantajele primite în bani și în natură și imputate salariatului în cauză nu se impozitează.**

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, impozabile, primite pe perioada delegării în altă localitate, în România și în străinătate, se consideră venituri aferente lunii în care se aprobă decontul. Impozitul se calculează și se reține prin cumularea cu veniturile din salarii și asimilate salariilor aferente lunii respective, iar plata impozitului la bugetul de stat se efectuează lunar sau trimestrial, potrivit prevederilor art. 80 și 82 Cod fiscal, după caz.

- Pentru indemnizații și orice alte sume de aceeași natură, impozabile, primite pe perioada detașării/deplasării, impozitul se calculează și se reține la fiecare plată, iar plata impozitului la bugetul de stat se efectuează lunar sau trimestrial, potrivit prevederilor art. 80 și 82, după caz.

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

Potrivit art. 139 Cod fiscal, baza de calcul o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, care include, între altele,

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

-în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

-în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori din străinătate, pe perioada delegării/detașării după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător țării de rezidență a angajatorului, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte.

Astfel, legislația din România este respectată fiind respectate și directivele UE aplicabile în cauză.

Privitor la relația comercială a petentei cu societatea din SPANIA - C SL, pentru perioada 01.03.2018-31.07.2018, susține că aprecierile și măsurile dispuse de către organul fiscal sunt neîntemeiate.

Potrivit, argumentelor și dovezilor remise către organul fiscal, societatea consideră că a dovedit că aceasta cu societatea din SPANIA – C SL, este luată în evidențele fiscalului spaniol ca plătitor de TVA, astfel că facturile emise către această entitate au fost emise fără TVA.

În concluzie, pentru motivele învederate, solicită admiterea contestației și ANULAREA Raportului de Inspecție Fiscală întocmit la persoane juridice nr. .2018, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. ,2018, Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.-, Decizia de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-VS - și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui.

În drept, își întemeiază contestația pe dispozițiile art. 140 alin. (1) și art. 140 alin. (2¹), art. 146 alin. 1 lit. a), art. 147¹ din Legea nr. 571/2003, art. 23 alin. (10) din H.G. nr. 44/2004, art. 268-270 din Codul de procedură fiscală, articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 HOTĂRÂREA CURȚII EUROPENE DE JUSTIȚIE din 21 iunie 2012, Dispozițiile celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, HOTĂRÂREA CURȚII EUROPENE DE JUSTIȚIE din 22 octombrie 2015, hotărârea 581/1995, Codul muncii, art. 11 alin. (3) lit. a) din Regulamentului (CE) nr. 883/2004, sub rezerva articolelor 12-16.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași-Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. 16389/27.03.2019, prin care societatea răspunde solicitărilor organului de soluționare a contestației, petenta aduce și completări suplimentare la contestația formulată.

Astfel, susține că raportul de inspecție fiscală a fost întocmit de către organul de inspecție fiscală fără audierea contribuabilului.

De asemenea, susține că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală sunt lovite de nulitate.

II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. M în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, prin care au stabilit în sarcina acesteia suma de Slei, reprezentând:

- S lei - CAS angajator;

- S lei - CAS angajat;
- S lei - CAS pentru accidente muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- S lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajat;
- S lei - contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- S lei - CASS angajator;
- S lei - CASS angajat;
- S lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- S lei - contribuție asiguratorie pentru muncă;
- S lei - impozit pe veniturile din salarii;
- S lei - impozit pe veniturile din alte surse;
- S lei - TVA.

Inspekția fiscală efectuată la **S.C. M** a vizat perioada 01.03.2018-31.07.2018 cu privire la TVA, perioada 01.01.2017-30.09.2018 cu privire la contribuțiile și impozitul aferente veniturilor din salarii și perioada 01.06.2017-30.09.2018 cu privire la impozitul pe veniturile din alte surse.

Obiectul de activitate al societății: „Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice”, cod CAEN 2511.

Situația juridică a contribuabilului este de societate activă.

1. Cu privire la impozitul și contribuțiile aferente veniturilor din salarii

În urma inspekției fiscale efectuate, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspekție Fiscală a stabilit suplimentar în sarcina **S.C. M** suma totală de **S lei**, reprezentând contribuții și impozit aferente veniturilor din salarii, astfel:

În urma inspekției fiscale s-au constatat următoarele:

-societatea obține venituri conform obiectului de activitate înscris în statut, respectiv din fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;

-societatea efectuează prestări servicii intracomunitare către firme din Spania;

-lucrările au fost efectuate cu angajați proprii, cu care are încheiate contracte individuale de muncă pe perioadă nedeterminată;

-locul de desfășurare al activității prevăzut în Contractele de muncă este Spania. Conform documentelor puse la dispoziție de societate în timpul inspekției fiscale, sunt întocmite state de plată lunare pe compartimente, compartimentul I pentru salariații care lucrează în România și compartimentul II pentru salariații care lucrează în Spania;

-numărul efectiv de salariați pe lună, diferă pe toată perioada supusă inspekției fiscale fiind cuprins între 2 și 42 salariați;

-în anul fiscal 2017 numărul mediu a fost 14 salariați;

-pentru perioada supusă inspecției fiscale în societate fluctuează un număr de 122 salariați cu contract individual de muncă pe perioadă nedeterminată, angajarea fiind efectuată pe funcțiile de «sudor» și «lucrător în construcții navale»;

-toate contractele de muncă încheiate de societate pentru salariații care desfășoară activitate în Spania sunt cu normă întreagă, iar referitor la salarizare, sunt încheiate cu salariul minim pe economie din România;

-societatea nu a prezentat la control pontaje pentru salariați;

-în anumite perioade (iulie 2017, august 2017, septembrie 2017, octombrie 2017) societatea are înscris în statele de plată concedii fără salariu pentru o parte din salariați cuprins între 6 și 16 zile. În această perioadă, pentru angajații care au fost înscrisi în statul de plată întocmit de societate cu concediu fără salariu, au fost achitate diverse sume de bani cu titlu de diurnă. Organul de inspecție fiscală menționează că nu au fost prezentate la control cererile angajaților pentru concedii fără plată și nu au fost înscriși în REVISAL cu contractele de muncă suspendate.

-Societatea achită salariaților diverse sume de bani cu titlu de diurnă, sume ce se regăsesc în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală. Organul de inspecție fiscală menționează că pentru aceste sume nu au fost prezentate la control ordine de deplasare;

-plata diurnei s-a efectuat atât în numerar cât și prin transfer bancar de la și către bănci din Spania.

Potrivit statelor de plată întocmite de societate, salariații care au prestat munca în Spania, au fost plătiți cu salariul minim pe economie din România, pentru care **S.C. M** a constituit și declarat impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente acestor venituri, proporțional cu timpul efectiv lucrat.

Pentru salariații înscriși în statul de plată din compartimentul 2 «Spania», societatea acordă cu titlu de diurnă, diverse sume în euro. Astfel, în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2017-30.09.2018, societatea înregistrează cheltuieli cu diurna cont 625 suma de S lei. Conform evidenței contabile primare întocmite (chitanțe caserie și ordine de plată către salariați), s-a constatat că societatea achită diurna în valoare totală de S lei. Organul de control fiscal menționează că în luna septembrie 2018, în dosarul prezentat de societate sunt arhivate documente privind achitarea diurnei către salariați în sumă de S lei, iar în evidența contabilă acestea nu au fost înregistrate. De asemenea, au fost achitate diverse sume în euro către administratorul societății, sume înregistrate în contul 625 «Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferuri», valoarea acestor plăți fiind de S lei.

S-a constatat că au fost achitate diverse sume de bani unor persoane care nu au avut încheiate contracte individuale de muncă cu titlu de diurnă (ex. B căreia societatea îi achită suma de S euro, echivalentul a S lei; S a încasat suma de S euro, echivalentul a S lei). Întrucât plățile efectuate către aceste persoane au fost efectuate ocazional, în cadrul inspecției fiscale derulate au fost considerate și impozitate ca sume achitate colaboratorilor.

Urmare a inspecției fiscale efectuate s-a constatat că sumele plătite cu titlu de diurnă diferă de la un angajat la altul, rezultând că societatea nu a efectuat plata unei sume fixe/zi pentru fiecare salariat ci a remunerat angajații în funcție de complexitatea și specificul muncii prestate.

În anumite perioade, în evidența contabilă, sunt înregistrate cheltuieli cu cazarea personalului, precum și cheltuieli cu transportul personalului pe ruta Romania-Spania. În luna februarie 2017 cheltuielile de transport au fost înregistrate de societate în contul 625 «Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferuri», iar în celelalte perioade pe cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal-cont 624.

Din actele normative care reglementează indemnizația personalului detașat în străinătate, respectiv Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 și Legea 344/2006, modificată de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 28/2015, în vigoare până la data de 21.05.2017 și Legea 16/2017 și Hotărârea Guvernului nr. 337/2017, în vigoare începând cu data de 21.05.2017, se constată că indemnizațiile primite de muncitorii români pe durata deplasării pe teritoriul altor state nu sunt condiționate de felul sau complexitatea muncii, indemnizațiile fiind acordate pentru compensarea inconvenientelor cauzate de detașare sau pentru acoperirea cheltuielilor cu hrana, transportul și cazarea angajaților. Având în vedere că legislația din România nu prevede diferențierea diurnei în funcție de meserie, se apreciază că acordarea unor sume diferențiate reprezintă în fapt o formă de plată a salariilor în funcție de munca prestată. Rezultă că societatea avea obligația să asigure angajaților săi care au desfășurat activitate în Spania, plata salariului minim din statul în care își desfășoară activitatea.

Astfel, sumele acordate angajaților cu titlu de diurnă trebuiau considerate parte a salariului minim de care aceștia trebuiau să beneficieze.

Organul de control fiscal menționează că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală formularele A1 emise de Casa Națională de Pensii pentru angajații care desfășoară activitate în Spania. Întrucât pentru salariații care au obținut venituri din Spania, societatea a efectuat plata salariului minim pe economie din România și a calculat și declarat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente la nivelul salariului minim, contractele de muncă sunt încheiate în România, societatea a ales că legislația aplicabilă este legislația din România, fiindu-i aplicabil Codul Muncii reglementat prin Legea 53/2003.

În cazul societății supuse inspecției fiscale, salariații își desfășoară activitatea doar în Spania, loc prevăzut și în contractul individual de muncă, deci sumele achitate salariaților cu titlu de diurnă, nu pot fi încadrate din punct de vedere legal ca diurna, întrucât salariatul nu exercita o activitate temporară pe teritoriul Spaniei, activitatea desfășurată de angajați este permanentă.

La nivel european, regulile privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestărilor de servicii transnaționale sunt stabilite de prevederile Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării transnaționale de servicii. Directiva 96/71/CE nu stabilește o durată minimă sau maximă a

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

În înțelesul Directivei 96/71/CE, statele membre trebuie să se asigure că întreprinderile garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor, condiții de munca și de încadrare în muncă cu privire la un set de aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările.

În înțelesul Directivei 96/71/CE, noțiunea de salariu minim menționată la art. 3 al Directivei, este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul, iar alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuieli de transport, cheltuieli de cazare, etc.

Prevederile Directivei 96/71/CE sunt transpuse în legislația României prin Legea 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și a normelor metodologice de aplicare a acestora stabilite prin Hotărârea Guvernului nr. 337/2017, art. 2, alin. (1), lit.c) din Legea 16/2017 definește salariatul detașat de pe teritoriul României: «salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art.5, alin. (2).».

În conformitate cu prevederile art. 11 din Legea 16/2017 orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată salariatului cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv transport, cazare.

Prin punctul de vedere transmis de inspecția Muncii înregistrat sub nr. 7369/05.05.2015, referitor la solicitarea ANAF nr. 668/29.04.2015 cu privire la tratamentul sumelor primite de salariații romani cu titlu de indemnizații și orice alte sume pe perioada delegării/detașării se precizează că: «pentru situațiile în care, în cadrul unei prestări servicii transnaționale, angajatorii stabiliți în România își trimit lucrătorii proprii pe teritoriul unui stat membru, pentru a executa lucrări cu caracter temporar, noțiunea de salariu minim la care aceștia au dreptul pe durata executării lucrărilor pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, este cea stabilită de legislația și practica națională a aceluși stat. Statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările stabilește care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva menționând doar faptul că: «alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi: cheltuieli de transport, cazare și masă» ».

Având în vedere că salariații angajați pentru munca temporară desfășoară munca la dispoziția utilizatorilor din statul membru, precum și faptul ca sintagma detașare din Directiva 71/1996 nu are accepțiunea de delegare/detașare așa cum sunt definite la art. 41-47 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată cu modificările și completările ulterioare, așa cum s-a pronunțat și Ministerul Muncii, organul de inspecție fiscală consideră că în cauză nu operează tratamentul fiscal referitor la plafonul de scutire de 2,5 ori nivelul stabilit pentru indemnizația de delegare/detașare (diurna) personalului din instituțiile publice. În cazul de față, diurna sau alte sume de natura indemnizațiilor de delegare/detașare de către agentul de muncă salariaților care desfășoară munca la dispoziția utilizatorului, din considerentul că aceștia desfășoară munca în străinătate, aceste sume sunt considerate ca fiind venituri de natură salarială, nefiind aplicabil plafonul de scutire de 2,5% nivelul stabilit pentru indemnizația de delegare/detașare (diurna) personalului din instituții publice.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de inspecție fiscală au considerat sumele achitate de societate salariaților cu titlu de diurnă ca fiind venituri de natură salarială, conform art. 76, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În baza contractelor individuale de muncă, a documentelor cu evidență primară (chitanțe, ordine de plată) puse la dispoziția organului de inspecție fiscală, precum și a datelor existente în REVISAL, s-a procedat de calcularea contribuțiilor sociale obligatorii și a impozitului pe veniturile din salarii.

Situația fondului de salarii stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală și a contribuțiilor sociale obligatorii, precum și a impozitului pe venit din salarii se regăsește în anexa nr. 2, la raportul de inspecție fiscală.

La stabilirea impozitului pe veniturile din salarii s-a avut în vedere deducerea personală pentru fiecare persoană, conform art. 77 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația contribuției unității la asigurări sociale de stat (CAS angajator) în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3, parte integrantă din raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017:

-fond salarii evidențiat S lei;

-fond salarii control S lei;

-diferența fond salarii S lei;

-CAS angajator evidențiat S lei

CAS angajator declarat S lei

CAS angajator control S lei

diferența CAS angajator evidențiat-control=S lei

Total diferență CAS angajator constatată S lei.

Pentru perioada verificată, societatea depune în termen legal declarația D112, la organul fiscal teritorial. Diferența CAS angajator constatată în sumă de S lei, provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate

salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a efectuării inspecției fiscale a CAS angajator pentru perioada 01.01.2017-30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilita la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, iar societatea datorează **CAS angajator suplimentar în sumă de S lei.**

Situația contribuției angajaților la asigurări sociale de stat (CAS angajat) în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexele nr. 3 și 4 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017 :

- fond salarii evidențiat S lei;
- fond salarii control S lei;
- diferența fond salarii S lei;
- CAS individual evidențiat S lei;
- CAS individual declarat S lei;
- CAS individual control S lei;

diferența CAS angajat evidențiat-control S lei.

Pentru anul fiscal 2018, perioada 01.01.2018-30.09.2018:

- fond salarii evidențiat S lei;
- fond salarii control S lei;
- diferența fond salarii S lei;
- CAS individual evidențiat S lei
- CAS individual declarat S lei
- CAS individual control S lei

diferența CAS individual evidențiat-control=S lei

diferența CAS individual evidențiat- declarat= S lei

Total diferență constatată = S lei.

Pentru perioada verificată, societatea depune în termen legal declarația D112, la organul fiscal teritorial. Diferența CAS asigurați constatată în sumă de S lei, provine de la: suma de S lei, reprezentând recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; suma de S lei, reprezentând declararea eronată a contribuției conform art. 102, alin. (3) din Legea 207/2015, privind Codul de procedură fiscală.

Urmare a efectuării inspecției fiscale a CAS individual pentru perioada 01.01.2017 — 30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, societatea datorează **CAS individual suplimentar în sumă de S lei.**

Situația contribuției de asigurări accidente de muncă și boli profesionale (CAS accidente de muncă și boli profesionale) în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017:

-fond salarii evidențiat S lei;
-fond salarii control S lei;
-diferența fond salarii S lei;
-FAMBP evidențiat Slei;
FAMBP declarat S lei;
FAMBP control S lei;

diferența FAMBP evidențiat-control=S lei

Pentru perioada verificată, societatea depune în termen legal declarația D112, la organul fiscal teritorial. Diferența contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale constatată în sumă de S lei, provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a efectuării inspecției fiscale a contribuției de asigurări accidente de muncă și boli profesionale pentru perioada 01.01.2017 - 30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, societatea datorează **contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale suplimentar în sumă de S lei.**

Situația contribuției unității la asigurări pentru șomaj în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017 :

-fond salarii evidențiat S lei;
-fond salarii control S lei;
-diferența fond salarii S lei;
-contribuție șomaj angajator evidențiat S lei;
-contribuție șomaj angajator declarat Slei;
- contribuție șomaj angajator control lei;

-diferența contribuție șomaj angajator evidențiat-control= S lei.

Pentru perioada verificată, societatea depune în termen legal declarația D112, la organul fiscal teritorial. Diferența contribuție șomaj angajator constatată în sumă de S lei, provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natura salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și

(2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a efectuării inspecției fiscale asupra contribuției șomaj angajator pentru perioada 01.01.2017 -30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifica cu suma de S lei, societatea datorează **contribuție șomaj angajator suplimentar în sumă de S lei.**

Situația contribuției individuale la asigurări pentru șomaj în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017 :

- fond salarii evidențiat S lei;
- fond salarii control S lei;
- diferența fond salarii S lei;
- contribuție șomaj asigurați evidențiat S lei
- contribuție șomaj asigurați declarat S lei
- contribuție șomaj asigurați control S lei

-diferența contribuție șomaj angajator evidențiat-control=S lei.

Pentru perioada verificată, societatea depune în termen legal declarația D112, la organul fiscal teritorial. Diferența contribuție șomaj asigurați constatată în sumă de S lei, provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a efectuării inspecției fiscale a contribuției șomaj asigurați pentru perioada 01.01.2017-30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, **societatea datorează contribuție șomaj asigurați suplimentar în sumă de S lei.**

Situația Contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017-31.12.2017:

- fond salarii evidențiat S lei;
- fond salarii control S lei;
- diferența fond salarii S lei;
- Fond garantare evidențiat S lei;
- Fond garantare declarat S lei;
- Fond garantare control S lei;

-diferența Fond garantare evidențiat-control =S lei

Pentru perioada verificată, societatea depune în termen legal declarația D112, la organul fiscal teritorial. Diferența Fond garantare pentru

plata creanțelor salariale constatată în sumă de S lei, provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natura salarială, conform art. 78, aliniat (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a efectuării inspecției fiscale a contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale pentru perioada 01.01.2017-30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, societatea datorează **contribuția angajatorilor la fondul de garantare suplimentar în sumă de S lei.**

Situația contribuției unității la asigurările sociale de sănătate (CASS angajator) în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017:

- fond salarii evidențiat S lei;
- fond salarii control S lei;
- diferența fond salarii S lei;
- CASS angajator evidențiat S lei;
- CASS angajator declarat S lei;
- CASS angajator control S lei;

-diferența CASS angajator evidențiat- control=S lei.

Pentru perioada verificată, societatea depune în termen legal declarația D112, la organul fiscal teritorial. Diferența CASS angajator constatată în sumă de S lei, provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a efectuării inspecției fiscale a contribuției unității la asigurările sociale de sănătate pentru perioada 01.01.2017- 30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, societatea datorează **CASS angajator suplimentar în sumă de S lei.**

Situația contribuției individuale la asigurările sociale de sănătate (CASS angajat) în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 și 4 din raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017-31.12.2017:

- fond salarii evidențiat S lei;
- fond salarii control S lei;
- diferența fond salarii S lei;
- CASS asigurați evidențiat S lei;

-CASS asigurați declarat S lei

-CASS asigurați control S lei

-diferența CASS asigurați evidențiat-control=S lei.

Pentru anul fiscal 2018, perioada 01.01.2018- 30.09.2018:

-fond salarii evidențiat S lei;

-fond salarii control S lei;

-diferența fond salarii S lei;

-CASS asigurați evidențiat S lei;

-CASS asigurați declarat S lei;

-CASS asigurați control S lei;

-diferența CASS asigurați evidențiat- control=S lei

-diferența CASS asigurați evidențiat- declarat= S lei

Total diferența constatată S lei.

Pentru perioada verificată, societatea depune în termen legal declarația D112, la organul fiscal teritorial. Diferența contribuției individuale la asigurările sociale de sănătate constatată în sumă de S lei, provine de la: suma de S lei reprezintă recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; suma de S lei, reprezintă declararea eronată a contribuției conform art. 102, alin.(3) din Legea 207/2015, privind Codul de procedura fiscală.

Urmare a efectuării inspecției fiscale a contribuției individuale la asigurările sociale de sănătate pentru perioada 01.01.2017-30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, societatea datorează **CASS asigurați suplimentar în sumă de S lei.**

Situația contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017 :

-fond salarii evidențiat S lei;

-fond salarii control S lei;

-diferența fond salarii S lei;

-FUNASS evidențiat S lei

-FUNASS declarat S lei

-FUNASS control S lei

-diferența FUNASS evidențiat- control=S lei.

Pentru perioada verificată, societatea depune în termen legal declarația D112, la organul fiscal teritorial. Diferența contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate constatată în sumă de S lei, provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu

titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Urmare a efectuării inspecției fiscale a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 01.01.2017-30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, societatea datorează **contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate suplimentar în sumă de S lei.**

Situația contribuției asiguratorii pentru muncă în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 4, parte integrantă din raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2018, perioada 01.01.2018- 30.09.2018:

-fond salarii evidențiat S lei;
-fond salarii control S lei;
-diferența fond salarii S lei;
-contribuție asiguratorie pentru muncă evidențiat S lei
contribuție asiguratorie pentru muncă declarat S lei
contribuție asiguratorie pentru muncă control S lei

-diferența contribuție asiguratorie pentru muncă evidențiat-control=S lei.

-diferența contribuție asiguratorie pentru muncă evidențiat-declarat=S lei.

-total diferență constatată=S lei;

Pentru perioada verificată, societatea depune în termen legal declarația D112, la organul fiscal teritorial. Diferența de contribuție asiguratorie pentru munca constatată în sumă de S lei, provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și de la declararea eronată a contribuției conform art. 102, alin. (3) din Legea 207/2015, privind Codul de procedură fiscală. Urmare a efectuării inspecției fiscale a contribuției asiguratorie pentru muncă pentru perioada 01.01.2018 - 30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, societatea datorează **contribuție asiguratorie pentru munca suplimentară în sumă de S lei.**

Situația impozitului pe venit din salarii în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 2, la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017:

- fond salarii evidențiat S lei;
- fond salarii control S lei;
- diferența fond salarii S lei;
- impozit evidențiat S lei
- impozit declarat S lei
- impozit control S lei
- diferența impozit evidențiat- declarat=0 lei**
- diferența impozit evidențiat- control=S lei**

Pentru anul fiscal 2018, perioada 01.01.2018- 30.09.2018 :

- fond salarii evidențiat S lei;
- fond salarii control S lei;
- diferența fond salarii S lei;
- impozit evidențiat S lei
- impozit declarat S lei
- impozit control S lei
- diferența impozit evidențiat- declarat =S lei**
- diferența impozit evid- control=S lei.**
- Total diferența constatată=S lei.**

Pentru perioada verificată, societatea depune în termen legal declarația D112, la organul fiscal teritorial. Diferența de impozit pe venitul din salarii constatată în sumă de S lei, provine de la recalcularea impozitului pe venit din salarii aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și din declararea eronată a impozitului, conform art.102, alin.(3) din Legea 207/2015, privind Codul de procedură fiscală. Diferența impozit venit salarii constatată în sumă de S lei, reprezintă declararea eronată a impozitului în lunile iulie și septembrie 2018.

Urmare a efectuării inspecției fiscale a impozitului pe venit din salarii pentru perioada 01.01.2017-30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, societatea datorează **impozit pe venit din salarii suplimentar în sumă de S lei.**

2. Cu privire la TVA

În urma inspecției fiscale efectuate, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală a stabilit suplimentar în sarcina **S.C. M suma de S lei, reprezentând TVA**, astfel:

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

- societatea obține venituri conform obiectului de activitate înscris în statut, respectiv din fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;
- societatea efectuează prestări servicii intracomunitare către firme din Spania;

-lucrările au fost efectuate cu angajați proprii, cu care are încheiate contracte individuale de muncă pe perioadă nedeterminată;

-locul de desfășurare al activității prevăzut în Contractele de muncă este Spania.

S.C. ME a fost înscrisă în Registrul persoanelor impozabile care aplică TVA la încasare pentru perioada 01.01.2013- 01.03.2018.

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea realizează o cifră de afaceri peste S euro, conform art. 322 din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, perioada fiscală de raportare a taxei pe valoarea adăugată este luna calendaristică.

Societatea a fost înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de2007.

În perioada 01.03.2018 - 30.09.2018, societatea efectuează prestări servicii intracomunitare facturate către firma spaniolă C , având înscris pe facturile emise codul de TVA B-.....

Cu Adresa nr. .2018 s-a solicitat Compartimentului de schimb internațional de informații, Raportul Vies privind toate livrările/prestările și achizițiile intracomunitare efectuate de **S.C. M** . În urma consultării Raportului VIES, s-a constatat că sunt înscrise "livrări românești suspecte" pentru codul fiscal ESB..., care aparține firmei spaniole C.. S-a verificat în baza de date existența la organul fiscal valabilitatea codului de înregistrare pentru TVA-VIES, pentru acest partener, rezultatul fiind "Număr de TVA invalid pentru tranzacțiile transfrontaliere în interiorul UE". Având în vedere cele prezentate, organul de insoecție fiscală a constatat că societatea nu beneficiază de scutirea de TVA întrucât nu îi sunt aplicabile prevederile art. 278, alin. (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal și punctului 8 aferent art. 278 din Normele Metodologice de aplicare Legii 227/2015, stabilite prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

Pentru prestările de servicii efectuate către firma spaniolă C, societatea se încadrează în prevederile art. 278, alin. (3) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal și punctul (9) al articolului 278 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, privind Normele metodologice de aplicare a Legii 227/2015, privind Codul fiscal.

Organul de inspecție fiscală menționează că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală contractele încheiate cu partenerul din Spania și nici copie după codul de înregistrare în scopuri de TVA al acestuia.

La control s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii facturate către firma C , valoarea bazei impozabile fiind în sumă de S lei, pentru care societatea datorează taxa pe valoare adăugată în procent de 19% în sumă de S lei.

Pentru perioada supusă inspecției fiscale, societatea nu a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior. Situația conturilor de taxă pe valoarea adăugată și stabilirea taxei datorate pentru perioada supusă inspecției fiscale, se regăsește în anexele nr. 5, parte integrantă din raportul

de inspecție fiscală și se prezintă astfel: -pentru anul fiscal 2018, perioada 01.03.2018 - 31.07.2018:

- total TVA deductibilă cont 4426 evidențiat S lei;
- total TVA deductibilă cont 4426 control S lei;
- diferență TVA deductibilă cont 4426 declarat S lei;
- total TVA colectată cont 4427 evidențiat S lei;
- total TVA colectată cont 4427 control S lei;
- diferență TVA colectată control S lei;**
- TVA de plată evidențiat S lei;
- TVA de plată declarat S lei;
- TVA de plată control S lei;
- diferența TVA de plata S lei;
- TVA de recuperat evidențiat S lei;
- TVA de recuperat declarat S lei;
- TVA de recuperat control S lei;
- diferență TVA de recuperat evidențiat/control S lei;
- total diferența constatată în perioada 01.03.2018 - 31.07.2018=**

S lei.

Diferența de taxă pe valoarea adăugată constatată în sumă de S lei provine de la colectarea taxei aferente prestațiilor de servicii intracomunitare efectuate către firma spaniolă C în valoare de S lei, societate ce nu deține un cod valid de TVA eliberat de autoritățile spaniole.

Având în vedere că beneficiarul serviciilor facturate de **S.C. M** nu deține un cod valid din punct de vedere al TVA, societății verificate îi sunt aplicabile prevederile art. 278, alin.(3) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal și Punctul 15. aliniatul(9) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 și rezultă că **S.C. M** pentru serviciile facturate către firma spaniolă C, datorează taxa pe valoarea adăugată.

Urmare a efectuării inspecției fiscale generale a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.03.2018-30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere se modifică cu suma de S lei, societatea are **obligatii fiscale suplimentare de plată către bugetul general consolidat al statului în valoare de S lei, reprezentând TVA.**

3. Cu privire la impozitul pe veniturile din alte surse

În urma inspecției fiscale efectuate, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală a stabilit suplimentar în sarcina **S.C. M** suma de S lei, reprezentând impozit pe veniturile din alte surse, astfel:

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

- societatea obține venituri conform obiectului de activitate înscris în statut, respectiv din fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;

- societatea efectuează prestări servicii intracomunitare către firme din Spania.

-societatea achită la două persoane fizice (C și B) diverse sume de bani cu titlu de diurnă, sume ce se regăsesc în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală. Organul de control fiscal menționează că, pentru aceste două persoane, nu au fost prezentate la control contracte individuale de muncă sau alte documente care să justifice plățile.

-plata diurnei s-a efectuat atât în numerar cât și prin transfer bancar de la și către bănci din Spania.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat sumele achitate de societate celor două persoane cu titlu de diurnă ca fiind venituri din alte surse, conform art.114, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În baza documentelor cu evidență primară (chitanțe, ordine de plată) puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a procedat de calcularea impozitului pe veniturile din alte surse, astfel:

-iunie 2017 -B încasat S euro = S lei impozit datorat în cotă de 16% în sumă de S lei, termen scadent 25.07.2017;

-iulie 2017 – B încasat S euro = S lei impozit datorat în cota de 16% în sumă de S lei, termen scadent 25.08.2017;

-octombrie 2017 – B încasat S euro = S lei impozit datorat în cotă de 16% în sumă de S lei, termen scadent 25.11.2017;

-iunie 2018 C încasat S euro = S lei impozit datorat în cotă de 10% în sumă de S lei, termen scadent 25.03.2019;

-iulie 2018 Cloșcă Silvica încasat S euro = S lei impozit datorat în cotă de 10% în sumă de S lei, termen scadent 25.03.2019.

Total impozit datorat S lei.

Diferența impozit pe venitul din alte surse constatată în sumă de S lei, provine de la reîncadrarea sumelor cu titlu de diurnă achitate celor două persoane care nu au încheiate contracte de muncă, din punct de vedere fiscal ca venituri din alte surse, conform art. 114, aliniatul (1) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a efectuării inspecției fiscale a impozitului pe venit din alte surse pentru perioada 01.06.2017 - 30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, societatea datorează **impozit pe venit din alte surse suplimentar în sumă de S lei.**

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

A. Cu privire la condițiile procedurale

Referitor la invocarea de către societate a faptului că raportul de inspecție fiscală a fost întocmit de către organul de inspecție fiscală

fără audierea contribuabilului și la invocare a nulității actului administrativ fiscal atacat

În fapt, la data de .2018, i se comunică societății de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, prin adresa nr. .2018.

La data de .2019 (la termenul limită de depunere a contestației), societatea depune contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, Deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. -, Deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. - și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. -, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, în care prezintă care sunt argumentele sale cu privire la debitul stabilit în sarcina sa.

Prin adresa nr. .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații¹, a solicitat contribuabilului să completeze contestația cu precizarea cuantumului sumei contestate.

Prin adresa .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași-Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, societatea răspunde că a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .2018 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, Deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. -, Deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. - și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. -, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, dar fără a preciza cuantumului sumei contestate.

Totodată prin acea adresă, petenta aduce și completări suplimentare la contestația formulată.

Astfel, susține că raportul de inspecție fiscală a fost întocmit de către organul de inspecție fiscală fără audierea contribuabilului.

De asemenea, susține că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală sunt lovite de nulitate.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 269** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și **pct. 2.5.-2.6.** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

ART. 269

“Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

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

[...]

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

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii”.

ART. 77*)

“Termenul de soluționare a cererilor contribuabilului/plătitorului

(1) Cererile depuse de către contribuabil/plătitor la organul fiscal se soluționează de către acesta în termen de 45 de zile de la înregistrare”.

Conform acestor prevederi legale, contestația se formulează în scris și cuprinde o serie de elemente obligatorii, printre care și motivele de fapt și de drept și dovezile pe care se întemeiază.

De asemenea, în situația în care pentru o contestație se aduc motive peste termenul legal de depunere a contestației (cel de 45 zile), contestatorul decade din dreptul său de a i se lua în considerare aceste motive.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că prin contestația formulată și depusă la data de 21.01.2019, societatea a prezentat o serie de motive de fapt și de drept în cadrul termenului de 45 zile de la comunicarea deciziei de impunere atacate (06.12.2018), drept pentru care urmează să ne pronunțăm asupra acestora.

De asemenea, prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași-Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. .2019, societatea aduce completări suplimentare la contestația formulată.

Astfel, susține că raportul de inspecție fiscală a fost întocmit de către organul de inspecție fiscală fără audierea contribuabilului.

De asemenea, susține că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală sunt lovite de nulitate.

Cu privire la aceste două noi motive/argumente/dovezi aduse de societate, facem precizarea că nu ne vom pronunța pe fondul cauzei, întrucât societatea a decăzut din dreptul său, motivele fiind aduse după împlinirea termenului de 45 zile în care avea acest drept (.2019), **drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire**

la invocarea faptului că raportul de inspecție fiscală a fost întocmit de către organul de inspecție fiscală fără audierea contribuabilului și la invocarea nulității actului administrativ fiscal atacat.

B. Cu privire la fondul cauzei

1. **Referitor la suma de S lei, aferentă perioadei 01.01.2017-30.09.2018, reprezentând CAS angajator în sumă de S lei, CAS angajat în sumă de S lei, CAS pentru accidente muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de S lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în umă de S lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajat în sumă de S lei, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de S lei, CASS angajator în sumă de S lei, CASS angajat în sumă de S lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de S lei, contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de S lei, impozit pe veniturile din salarii în sumă S lei, stabilită în sarcina S.C. M, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat diurnele acordate salariaților pentru munca prestată în Spania ca venituri de natură salarială, în condițiile în care societatea nu face dovada că aceste persoane au fost delegate/detașate în interesul serviciului.**

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală a stabilit suplimentar în sarcina **S.C. M suma totală de S lei, reprezentând contribuții și impozit aferente veniturilor din salarii**, astfel:

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

-societatea obține venituri conform obiectului de activitate înscris în statut, respectiv din fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;

-societatea efectuează prestări servicii intracomunitare către firme din Spania;

-lucrările au fost efectuate cu angajați proprii, cu care are încheiate contracte individuale de muncă pe perioadă nedeterminată;

-locul de desfășurare al activității prevăzut în Contractele de muncă este Spania. Conform documentelor puse la dispoziție de societate în timpul inspecției fiscale, sunt întocmite state de plată lunare pe compartimente, compartimentul I pentru salariații care lucrează în România și compartimentul II pentru salariații care lucrează în Spania;

-numărul efectiv de salariați pe lună, diferă pe toată perioada supusă inspecției fiscale fiind cuprins între 2 și 42 salariați;

-în anul fiscal 2017 numărul mediu a fost 14 salariați;

-pentru perioada supusă inspecției fiscale în societate fluctuează un număr de 122 salariați cu contract individual de muncă pe perioadă nedeterminată, angajarea fiind efectuată pe funcțiile de «sudor» și «lucrător în construcții navale»;

-toate contractele de muncă încheiate de societate pentru salariații care desfășoară activitate în Spania sunt cu normă întreagă, iar referitor la salarizare, sunt încheiate cu salariul minim pe economie din România;

-societatea nu a prezentat la control pontaje pentru salariați;

-în anumite perioade (iulie 2017, august 2017, septembrie 2017, octombrie 2017) societatea are înscris în statele de plată concedii fără salariu pentru o parte din salariați cuprins între 6 și 16 zile. În această perioadă, pentru angajații care au fost înscrisi în statul de plată întocmit de societate cu concediu fără salariu, au fost achitate diverse sume de bani cu titlu de diurnă. Organul de inspecție fiscală menționează că nu au fost prezentate la control cererile angajaților pentru concedii fără plată și nu au fost înscrisi în REVISAL cu contractele de muncă suspendate.

-Societatea achită salariaților diverse sume de bani cu titlu de diurnă, sume ce se regăsesc în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală. Organul de inspecție fiscală menționează că pentru aceste sume nu au fost prezentate la control ordine de deplasare;

-plata diurnei s-a efectuat atât în numerar cât și prin transfer bancar de la și către bănci din Spania.

Potrivit statelor de plată întocmite de societate, salariații care au prestat munca în Spania, au fost plătiți cu salariul minim pe economie din România, pentru care **S.C. M** a constituit și declarat impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente acestor venituri, proporțional cu timpul efectiv lucrat.

Pentru salariații înscrisi în statul de plată din compartimentul 2 «Spania», societatea acordă cu titlu de diurnă, diverse sume în euro. Astfel, în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2017-30.09.2018, societatea înregistrează cheltuieli cu diurna cont 625 suma de S lei. Conform evidenței contabile primare întocmite (chitanțe caserie și ordine de plată către salariați), s-a constatat că societatea achită diurna în valoare totală de S lei. Organul de control fiscal menționează că în luna septembrie 2018, în dosarul prezentat de societate sunt arhivate documente privind achitarea diurnei către salariați în sumă de S lei, iar în evidența contabilă acestea nu au fost înregistrate. De asemenea, au fost achitate diverse sume în euro către administratorul societății, sume înregistrate în contul 625 «Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferuri», valoarea acestor plăți fiind de S lei.

S-a constatat că au fost achitate diverse sume de bani unor persoane care nu au avut încheiate contracte individuale de muncă cu titlu de diurnă (ex. B căreia societatea îi achită suma de S euro, echivalentul a S lei; C a încasat suma de S euro, echivalentul a S lei). Întrucât plățile efectuate

către aceste persoane au fost efectuate ocazional, în cadrul inspecției fiscale derulate au fost considerate și impozitate ca sume achitate colaboratorilor.

Urmare a inspecției fiscale efectuate s-a constatat că sumele plătite cu titlu de diurnă diferă de la un angajat la altul, rezultând că societatea nu a efectuat plata unei sume fixe/zi pentru fiecare salariat ci a remunerat angajații în funcție de complexitatea și specificul muncii prestate.

În anumite perioade, în evidența contabilă, sunt înregistrate cheltuieli cu cazarea personalului, precum și cheltuieli cu transportul personalului pe ruta România-Spania. În luna februarie 2017 cheltuielile de transport au fost înregistrate de societate în contul 625 «Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferuri», iar în celelalte perioade pe cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal-cont 624.

Din actele normative care reglementează indemnizația personalului detașat în străinătate, respectiv Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 și Legea 344/2006, modificată de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 28/2015, în vigoare până la data de 21.05.2017 și Legea 16/2017 și Hotărârea Guvernului nr. 337/2017, în vigoare începând cu data de 21.05.2017, se constată că indemnizațiile primite de muncitorii români pe durata deplasării pe teritoriul altor state nu sunt condiționate de felul sau complexitatea muncii, indemnizațiile fiind acordate pentru compensarea inconvenientelor cauzate de detașare sau pentru acoperirea cheltuielilor cu hrana, transportul și cazarea angajaților. Având în vedere că legislația din România nu prevede diferențierea diurnei în funcție de meserie, se apreciază că acordarea unor sume diferențiate reprezintă în fapt o formă de plată a salariilor în funcție de munca prestată. Rezultă că societatea avea obligația să asigure angajaților săi care au desfășurat activitate în Spania, plata salariului minim din statul în care își desfășoară activitatea.

Astfel, sumele acordate angajaților cu titlu de diurnă trebuiau considerate parte a salariului minim de care aceștia trebuiau să beneficieze.

Organul de control fiscal menționează că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală formularele A1 emise de Casa Națională de Pensii pentru angajații care desfășoară activitate în Spania. Întrucât pentru salariații care au obținut venituri din Spania, societatea a efectuat plata salariului minim pe economie din România și a calculat și declarat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente la nivelul salariului minim, contractele de muncă sunt încheiate în România, societatea a ales că legislația aplicabilă este legislația din România, fiindu-i aplicabil Codul Muncii reglementat prin Legea 53/2003.

În cazul societății supuse inspecției fiscale, salariații își desfășoară activitatea doar în Spania, loc prevăzut și în contractul individual de muncă, deci sumele achitate salariaților cu titlu de diurnă, nu pot fi încadrate din punct de vedere legal ca diurna, întrucât salariatul nu exercita o activitate temporară pe teritoriul Spaniei, activitatea desfășurată de angajați este permanentă.

La nivel european, regulile privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestărilor de servicii transnaționale sunt stabilite de prevederile Directivei

96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării transnaționale de servicii. Directiva 96/71/CE nu stabilește o durată minimă sau maximă a detașării în cadrul prestării de servicii transnaționale, ci specifică doar faptul că această perioadă este limitată. Astfel, lucrătorul detașat în cadrul prestării de servicii transnaționale, în înțelesul Directivei 96/71/CE este lucrătorul care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal.

În înțelesul Directivei 96/71/CE, statele membre trebuie să se asigure că întreprinderile garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor, condiții de munca și de încadrare în muncă cu privire la un set de aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările.

În înțelesul Directivei 96/71/CE, noțiunea de salariu minim menționată la art. 3 al Directivei, este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul, iar alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuieli de transport, cheltuieli de cazare, etc.

Prevederile Directivei 96/71/CE sunt transpuse în legislația României prin Legea 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și a normelor metodologice de aplicare a acestora stabilite prin Hotărârea Guvernului nr. 337/2017, art. 2, alin. (1), lit.c) din Legea 16/2017 definește salariatul detașat de pe teritoriul României: «salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art.5, alin. (2).».

În conformitate cu prevederile art. 11 din Legea 16/2017 orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată salariatului cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv transport, cazare.

Prin punctul de vedere transmis de inspecția Muncii înregistrat sub nr. .2015, referitor la solicitarea ANAF nr. .2015 cu privire la tratamentul sumelor primite de salariații romani cu titlu de indemnizații și orice alte sume pe perioada delegării/detașării se precizează că: «pentru situațiile în care, în cadrul unei prestări servicii transnaționale, angajatorii stabiliți în România își trimit lucrătorii proprii pe teritoriul unui stat membru, pentru a executa lucrări cu caracter temporar, noțiunea de salariu minim la care aceștia au dreptul pe durata executării lucrărilor pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, este cea stabilită de legislația și practica națională a aceluia stat. Statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările stabilește care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva menționând doar faptul că: «alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi: cheltuieli de transport, cazare și masă» ».

Având în vedere că salariații angajați pentru munca temporară desfășoară munca la dispoziția utilizatorilor din statul membru, precum și faptul ca sintagma detașare din Directiva 71/1996 nu are accepțiunea de delegare/detașare așa cum sunt definite la art. 41-47 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată cu modificările și completările ulterioare, așa cum s-a pronunțat și Ministerul Muncii, organul de inspecție fiscală consideră că în cauză nu operează tratamentul fiscal referitor la plafonul de scutire de 2,5 ori nivelul stabilit pentru indemnizația de delegare/detașare (diurna) personalului din instituțiile publice. În cazul de față, diurna sau alte sume de natura indemnizațiilor de delegare/detașare de către agentul de muncă salariaților care desfășoară munca la dispoziția utilizatorului, din considerentul că aceștia desfășoară munca în străinătate, aceste sume sunt considerate ca fiind venituri de natură salarială, nefiind aplicabil plafonul de scutire de 2,5% nivelul stabilit pentru indemnizația de delegare/detașare (diurna) personalului din instituții publice.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de inspecție fiscală au considerat sumele achitate de societate salariaților cu titlu de diurnă ca fiind venituri de natură salarială, conform art. 76, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În baza contractelor individuale de muncă, a documentelor cu evidență primară (chitanțe, ordine de plată) puse la dispoziția organului de inspecție fiscală, precum și a datelor existente în REVISAL, s-a procedat de calcularea contribuțiilor sociale obligatorii și a impozitului pe veniturile din salarii.

Situația fondului de salarii stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală și a contribuțiilor sociale obligatorii, precum și a impozitului pe venit din salarii se regăsește în anexa nr. 2, la raportul de inspecție fiscală.

La stabilirea impozitului pe veniturile din salarii s-a avut în vedere deducerea personală pentru fiecare persoană, conform art. 77 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația contribuției unității la asigurări sociale de stat (CAS angajator) în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3, parte integrantă din raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina societății o **diferență CAS angajator constatată S lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei**, sumă care provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Situația contribuției angajaților la asigurări sociale de stat (CAS angajat) în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexele nr. 3 și 4 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru perioada 01.01.2017- 31.07.2018, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina societății o **diferență CAS angajat în sumă**

de S lei (S lei pentru anul 2017+S lei pentru perioada 01.01.2018-31.07.2018), aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei (S lei+S lei pentru perioada 01.01.2018-31.07.2018), sumă care provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația contribuției de asigurări accidente de muncă și boli profesionale (CAS accidente de muncă și boli profesionale) în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina societății o **diferență de contribuție de asigurări accidente de muncă și boli profesionale în sumă de S lei**, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei, sumă care provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația contribuției unității la asigurări pentru șomaj în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina societății o **diferență de contribuție șomaj angajator în sumă de S lei**, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei, sumă care provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația contribuției individuale la asigurări pentru șomaj în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina societății o **diferență de contribuție șomaj angajator în sumă de S lei**, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei, sumă care provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul

(1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația Contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017-31.12.2017, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina societății **o diferență de contribuție a angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de S lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei**, sumă care provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniat (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația contribuției unității la asigurările sociale de sănătate (CASS angajator) în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina societății **o diferență de contribuție a unității la asigurările sociale de sănătate în sumă de S lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei**, sumă care provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația contribuției individuale la asigurările sociale de sănătate (CASS angajat) în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 și 4 din raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017-31.12.2017, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina societății **o diferență de CASS asigurați în sumă de S (S lei pentru anul 2017+S lei pentru perioada 01.01.2018-31.07.2018) aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei (S lei pentru anul 2017+S lei pentru perioada 01.01.2018-31.07.2018)**, sumă care provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina societății **o diferență de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei**, sumă care provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația contribuției asiguratorii pentru muncă în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 4, parte integrantă din raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2018, perioada 01.01.2018- 30.09.2018, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina societății **o diferență de contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de S lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei**, sumă care provine de la recalcularea contribuției aferente veniturilor suplimentare stabilite la control reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația impozitului pe venit din salarii în perioada supusă inspecției fiscale se regăsește în anexa nr. 2, la raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel:

Pentru anul fiscal 2017, perioada 01.01.2017- 31.12.2017, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina societății **o diferență de contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de S lei (S lei pentru anul 2017+S lei pentru perioada 01.01.2018-31.07.2018), aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei (S lei pentru anul 2017+S lei pentru perioada 01.01.2018-31.07.2018)**, sumă care provine de la recalcularea impozitului pe venit din salarii aferente veniturilor suplimentare stabilite la control, reprezentând sume achitate salariaților cu titlu de diurnă, aceste venituri fiind retratate din punct de vedere fiscal ca venituri de natură salarială, conform art. 78, aliniatul (1) și (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 11** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale **pct. 4** din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 11

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

„SECȚIUNEA 1

Reguli pentru reîncadrarea tranzacțiilor/activităților

4. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.

Din aceste prevederi legale se reține că, autoritățile fiscale au dreptul de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

O tranzacție fără scop economic este orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

- **Art. 7 pct. 10, art. 61, art. 64, art. 76** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale **pct. 12** din Hotărârea Guvernului nr. 1/2015, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

ART. 7

“Definiții ale termenilor comuni

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

10. contribuții sociale obligatorii - prelevare obligatorie realizată în baza legii, care are ca scop protecția persoanelor fizice obligate a se asigura împotriva anumitor riscuri sociale, în schimbul cărora aceste persoane beneficiază de drepturile acoperite de respectiva prelevare;

[...]”.

ART. 61

“Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

[...]

b) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76;

[...]"

ART. 64

“Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

[...]

b) salarii și asimilate salariilor;

[...]"

ART. 76*

“Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

[...]

(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

[...]

o) sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv, inclusiv din activități dependente desfășurate la bordul navelor în apele internaționale. Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România, care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere;

[...]

(6) Indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, impozabile, primite pe perioada delegării în altă localitate, în România și în străinătate, se consideră venituri aferente lunii în care se aprobă decontul. Impozitul se calculează și se reține prin cumularea cu veniturile din salarii și asimilate salariilor aferente lunii respective, iar plata impozitului la bugetul de stat se efectuează lunar sau trimestrial, potrivit prevederilor art. 80 și 82, după caz.

(7) Pentru indemnizații și orice alte sume de aceeași natură, impozabile, primite pe perioada detașării/deplasării, potrivit prevederilor

alin. (2) lit. k) - n), impozitul se calculează și se reține la fiecare plată, iar plata impozitului la bugetul de stat se efectuează lunar sau trimestrial, potrivit prevederilor art. 80 și 82, după caz.

“SECȚIUNEA 1

Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

12. (1) În sensul art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

(i) salariile de bază;

(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;

(iii) indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3 alin. (1), având aceeași natură;

(iv) recompensele și premiile de orice fel;

(v) sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

(vi) sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

(vii) sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

(viii) valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, voucherelor de vacanță, acordate potrivit legii;

(ix) orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;

[...]

(3) La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, în conformitate cu prevederile art. 76 alin. (3) din Codul fiscal, cum ar fi:

[...]

g) cazarea și masa acordate în unități proprii de tip hotelier;

[...]”.

- Conform art. I pct. 3 și art. II din Ordonanța Guvernului nr. 25/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, începând cu data de 1 ianuarie 2018, la articolul 76 alineatul (4), litera o) se modifică și va avea următorul cuprins:

"o) sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv, inclusiv din activități dependente desfășurate la bordul navelor și aeronavelor operate în trafic internațional. Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România, care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere;"

- Conform Ordonanței de Urgență a Guvernului Nr. 79/2017 din 8 noiembrie 2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, începând cu 01 ianuarie 2018, prevederile **art. 64** se modifică astfel:

"15. La articolul 64, partea introductivă a alineatului (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 64

Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 10% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:"

Conform prevederilor legale invocate mai sus, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

Totodată se specifică faptul că intră în categoria veniturilor din salarii sau asimilate veniturilor din salarii și se impozitează ca atare, tot felul de premii și sporuri primite.

Prevederile legale invocate precizează că nu sunt venituri impozabile sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, dar cu excepția veniturilor salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România, care sunt impozabile în România.

De asemenea, sunt contribuții sociale obligatorii, orice prelevare obligatorie realizată în baza legii, care are ca scop protecția persoanelor fizice obligate a se asigura împotriva anumitor riscuri sociale, în schimbul cărora aceste persoane beneficiază de drepturile acoperite de respectiva prelevare.

- În ceea ce privește modul de calcul al impozitului pe veniturile din salarii, sunt aplicabile prevederile **art. 78, art. 80** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 78

"Determinarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorată potrivit legii, și următoarele:

(i) deducerea personală acordată pentru luna respectivă;

(ii) cotizația sindicală plătită în luna respectivă;

(iii) contribuțiile la fondurile de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, și cele la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro;

(iv) primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, definite conform Legii nr. 95/2006, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro. Contractul de asigurare, respectiv abonamentul vizează servicii medicale furnizate angajatului și/sau oricărei persoane aflate în întreținerea sa, așa cum este definită la art. 77 alin. (3);

b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii, pe fiecare loc de realizare a acestora.

(3) În cazul veniturilor din salarii și/sau al diferențelor de venituri din salarii stabilite pentru perioade anterioare, conform legii, impozitul se calculează și se reține la data efectuării plății, în conformitate cu reglementările legale în vigoare privind veniturile realizate în afara funcției de bază la data plății, și se plătește până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit.

[...]

ART. 80

“Termenul de plată a impozitului

(1) Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l plăti la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri”.

- Conform art. I pct. 23 și art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 79/2017, începând cu data de 1 ianuarie 2018, la **articolul 78 alineatul (2), partea introductivă a literei a) și litera b)** se modifică și vor avea următorul cuprins:

"a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorată potrivit legii, și următoarele:

.....

b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii, pe fiecare loc de realizare a acestora."

- În ceea ce privește contribuțiile sociale obligatorii aferente veniturilor din salarii, sunt aplicabile prevederile **art. 135, art. 2** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 135

"Sfera contribuțiilor sociale

În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii".

ART. 2

"Impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal

[...]

(2) Contribuțiile sociale obligatorii reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:

a) contribuțiile de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat;

b) contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;

c) contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;

d) contribuțiile asigurărilor pentru șomaj datorate bugetului asigurărilor pentru șomaj;

e) contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator bugetului asigurărilor sociale de stat;

f) contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator potrivit art. 4 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare”.

- În ceea ce privește modul de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii aferente veniturilor din salarii, sunt aplicabile prevederile art. 136-140, art. 153, art. 155-158, art. 184-188, art. 190, art. 192-195, art. 199, art. 201-203, art. 207, art. 209-212, art. 214, din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“CAPITOLUL II

Contribuțiile de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat

SECȚIUNEA 1

Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii

ART. 136

Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

[...]

c) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, atât pe perioada în care persoanele fizice care realizează venituri din salarii ori asimilate salariilor desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

[...]”.

ART. 137

“Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art. 136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

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

[...]”.

ART. 138

“Cotele de contribuții de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;

b) 31,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

c) 36,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă astfel cum sunt prevăzute în Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator”.

ART. 139

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

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

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

[...]

j) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori din străinătate, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător țării de rezidență a angajatorului, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din

România dacă s-ar deplasa în țara respectivă, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;”.

ART. 140

“Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora, prevăzute la art. 136 lit. c)

(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 136 lit. c), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 139, realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor asupra cărora se datorează contribuția individuală”.

CAPITOLUL III

“Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate

SECȚIUNEA 1

Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate

ART. 153

Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate

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

a) cetățenii români cu domiciliul în țară;

[...]

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

[...]”.

ART. 155

“Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

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

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

ART. 156

“Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală;

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

ART. 157

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

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

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. [...]

m) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

n) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori din străinătate, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător țării de rezidență a angajatorului, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;”.

ART. 158

“Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de angajatori sau de persoane asimilate acestora prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. f)

(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. f), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o

reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 157 asupra cărora se datorează contribuția individuală”.

“CAPITOLUL IV

Contribuțiile asigurărilor pentru șomaj datorate bugetului asigurărilor pentru șomaj

SECȚIUNEA 1

Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj

ART. 184

“Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

[...]

b) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora”.

SECȚIUNEA a 2-a

“Veniturile pentru care se datorează contribuția, cotele de contribuții și bazele de calcul

ART. 185

Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări pentru șomaj

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj, prevăzuți la art. 184, datorează, după caz, contribuții de asigurări pentru șomaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76”.

ART. 186

“Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj

Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj sunt următoarele:

a) 0,5% pentru contribuția individuală;

b) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator”.

ART. 187

“Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

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

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;

[...]

g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

h) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori din străinătate, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător țării de rezidență a angajatorului, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;”.

ART. 188

“Baza de calcul al contribuției de asigurări pentru șomaj datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora

Pentru persoanele prevăzute la art. 184 lit. b), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 187, acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj”.

ART. 190

“Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări pentru șomaj

(1) Persoanele prevăzute la art. 184 lit. b) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări pentru șomaj, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări pentru șomaj datorate de aceștia, după caz.[...]

(3) Contribuțiile de asigurări pentru șomaj individuale, calculate și reținute potrivit alin. (1), se plătesc până la data de 25 inclusiv a lunii

următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii”.

CAPITOLUL V

“Contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

SECȚIUNEA 1

Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, în cazul veniturilor supuse contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

ART. 192

Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, obligați la plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

Contribuabilii/plătitorii de venit obligați la plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate sunt, după caz:

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

“SECȚIUNEA a 2-a

Veniturile pentru care se datorează contribuția, cotele de contribuții și bazele de calcul

ART. 193

Categorii de venituri supuse contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

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

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

ART. 194

“Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este de 0,85%”.

ART. 195

“Baza de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 192 lit. a) baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale

de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege; [...]

h) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

i) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori din străinătate, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător țării de rezidență a angajatorului, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;”.

ART. 199

“Stabilirea și plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) Persoanele prevăzute la art. 192 lit. a) și c) au obligația de a calcula contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

[...]

(3) Contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate calculată potrivit alin. (1) se plătește până la data 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz”.

“CAPITOLUL VI

Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

SECȚIUNEA 1

Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, în cazul veniturilor supuse contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

ART. 201

Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, obligați la plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, obligați la plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, sunt, după caz:

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

“SECȚIUNEA a 2-a

Veniturile pentru care se datorează contribuția, cotele de contribuții și bazele de calcul

ART. 202

Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

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

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

ART. 203

“Cotele de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Cota de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este cuprinsă între 0,15% și 0,85%, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii.

Baza de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 201 lit. a) baza lunară de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații acestora, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;

[...]

f) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;”.

ART. 207

“Stabilirea și plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Persoanele prevăzute la art. 201 au obligația de a calcula contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.

(2) Contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale calculată potrivit alin. (1) se plătește până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz”.

CAPITOLUL VII

“Contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator potrivit art. 4 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare

SECȚIUNEA 1

Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, obligați la plata contribuției

ART. 209

Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, obligați la plata contribuției sunt persoanele fizice și juridice, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, ce pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute

de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

SECȚIUNEA a 2-a

“Veniturile pentru care se datorează contribuția, cota de contribuție și baza de calcul

ART. 210

Categoriile de venituri supuse contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, prevăzuți la art. 209, datorează, după caz, contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale pentru veniturile din salarii, definite conform art. 76”.

ART. 211

“Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator, este de 0,25%”.

ART. 212

“Baza de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajatori sau persoane asimilate acestora

(1) Pentru persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator prevăzute la art. 209, baza lunară de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații care au la bază un contract individual de muncă, din salarii sau venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă;[...]

c) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;”

ART. 214

“Stabilirea și plata contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

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

(2) Contribuția calculată potrivit alin. (1) se plătește până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz”.

- Pentru anul 2018, prevederile legale mai sus menționate s-au modificat, astfel:

ART. 137

“Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art. 136, datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri realizate din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România:”.

ART. 138

“Cotele de contribuții de asigurări sociale

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 25% datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi;

b) 4% datorată în cazul condițiilor deosebite de muncă, astfel cum sunt prevăzute în Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora;

c) 8% datorată în cazul condițiilor speciale de muncă, astfel cum sunt prevăzute în Legea nr. 263/2010, de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora”.

ART. 139

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

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

ART. 140

“Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora

Pentru persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 139, realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor asupra cărora se datorează contribuția, pentru activitatea desfășurată în condiții deosebite, speciale sau în alte condiții de muncă”.

ART. 155

“Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:

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

ART. 156

“Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate

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

ART. 157

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

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

“ART. 158 *** Abrogat[...]

ART. 184 *** Abrogat

ART. 185 *** Abrogat

ART. 186 *** Abrogat

ART. 187 *** Abrogat

ART. 188 *** Abrogat

ART. 189 *** Abrogat

ART. 190 *** Abrogat[...]

ART. 192 *** Abrogat

ART. 193 *** Abrogat

ART. 194 * Abrogat**
ART. 195 * Abrogat**
[...]ART. 199 * Abrogat**
[...]ART. 201 * Abrogat**
ART. 202 * Abrogat**
ART. 203 * Abrogat**
[...]ART. 207 * Abrogat**
ART. 209 * Abrogat**
ART. 210 * Abrogat**
ART. 211 * Abrogat**
ART. 212 * Abrogat**
[...]ART. 214 * Abrogat”.**

“CAPITOLUL IX

Contribuția asiguratorie pentru muncă

ART. 220¹

Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă

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

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

b) persoanele fizice cetățeni români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, și care realizează în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori din state care nu intră sub incidența legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte.”.

ART. 220²

“Categoriile de venituri pentru care se datorează contribuția asiguratorie pentru muncă

(1) Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la art. 76 alin. (1) - (3), după caz, acordate de către contribuabilii prevăzuți la art. 220¹ lit. a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la art. 220¹ lit. b)”.

ART. 220³

“Cota contribuției asiguratorie pentru muncă

Cota contribuției asiguratorie pentru muncă este de 2,25%”.

ART. 220⁴

“Baza de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă

(1) Baza lunară de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

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

h) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

i) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori din străinătate, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător țării de rezidență a angajatorului, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;”.

ART. 220⁶

“Stabilirea și plata contribuției asiguratorie pentru muncă

(1) Persoanele fizice și juridice prevăzute la art. 220¹ lit. a) au obligația de a calcula contribuția asiguratorie pentru muncă și de a o plăti la bugetul de stat, într-un cont distinct, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se plătesc

veniturile, după caz. Persoanele fizice prevăzute la art. 220¹ lit. b) efectuează plata contribuției până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile”.

Din aceste prevederi legale se reține că plătitorii de venituri rețin prin reținere la sursă impozitul pe veniturile din salarii, precum și contribuțiile aferente acestora.

Calitatea de contribuabil la sistemele de asigurări sociale o au persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori.

Atât în cazul impozitului pe veniturile din salarii, cât și în cazul contribuțiilor sociale aferente veniturilor din salarii, obligația calculării, declarării și achitării acestor sume revine persoanelor fizice și juridice care au calitatea de angajator, în cazul de față, **S.C. M** întrucât aceasta are calitatea de angajator.

În baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii și asimilate acestora și a contribuțiilor aferente se cuprind atât veniturile obținute din salarii, cât și sumele reprezentând diurne, indemnizații de delegare/detașare, alte avantaje.

- Conform Codului muncii reglementat de Legea nr. 53/2003, republicată, delegarea/detașarea salariatului într-un alt loc de muncă se face pe o perioadă determinată, din dispoziția angajatorului, este un act unilateral (nefiind necesar și acordul salariatului):

ART. 42

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

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

ART. 43

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

ART. 45

“Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificării efectuate la societate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a prestat o serie de servicii în Spania cu salariații săi angajați pe perioadă nedeterminată, cărora le-a acordat salariu la nivelul minim pe economie și diurne.

Pentru diurnele acordate societatea nu a prezentat pontaje pe fiecare zi lucrată, sumele plătite cu titlu e diurnă diferă de la un angajat la altul, nu s-a stabilit plata unei sume fixe/zi pentru fiecare salariat, ci a remunerat salariații în funcție de complexitatea lucrărilor efectuate.

De asemenea, societatea nu a prezentat organului de inspecție fiscală formularele A1 emise de Casa Națională de Pensii pentru angajații care desfășoară activitate în Spania și nici ordine de deplasare însoțite de documente justificative, pentru a se justifica diurna și cazarea.

- Conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2634/2015 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, ordinul de deplasare este un document pentru decontarea cheltuielilor efectuate și o dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea:

**“ORDIN DE DEPLASARE
(DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)**

Ordinul de deplasare (delegație) servește ca:

- **dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea pe teritoriul țării;**
- **document pentru decontarea cheltuielilor efectuate;**
- **document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;**
- **document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

Ordinul de deplasare (delegație) se întocmește pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar. În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie (cod 14-4-4).

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziție de încasare către casierie (cod 14-4-4).

**ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE) ÎN STRĂINĂTATE
(transporturi internaționale - Cod 14-5-4/a)**

Ordinul de deplasare (delegație) în străinătate (transporturi internaționale) servește ca:

- **dispoziție către conducătorii auto să efectueze transporturi în străinătate cu autovehiculele entității;**
- **document de stabilire a avansului în valută, pentru deplasările conducătorilor auto care urmează să efectueze transporturi în străinătate, pe baza căruia aceștia ridică avansul de la casierie;**
- **document pentru justificarea valutei ridicate de la casierie, precum și a valutei de restituit la înapoiere în țară;**
- **document justificativ de înregistrare în Registrul de casă (în valută) și în contabilitate”.**

- În ceea ce privește legislația aplicabilă persoanelor detașate în străinătate, în Legea nr. 16/2017 din 17 martie 2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale se prevede:

ART. 2

“(1) În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

c) salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 5 alin. (2);

[...]

f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariatul;[...]”.

“CAPITOLUL II

Domeniul de aplicare

ART. 3

Prevederile prezentei legi se aplică:

[...]

b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (2)”.

ART. 8

“Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia sunt prestate serviciile, cu privire la:

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

ART. 11

“Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă”.

“CAPITOLUL V

Apărarea drepturilor, răspunderea în materie de subcontractare, accesul la informații

ART. 26

[..](8) Angajatorul salariatului detașat poartă răspunderea pentru acordarea tuturor drepturilor acestuia prevăzute în contractul individual de muncă și/sau contractul colectiv de muncă aplicabil.

(9) Angajatorul salariatului detașat are următoarele obligații față de acesta:

a) să plătească orice remunerație netă restantă datorată în temeiul prevederilor art. 6, respectiv art. 8;[...]”.

Conform acestor prevederi legale, salariatul detașat de pe teritoriul României este salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România și care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România.

Se reține astfel că salariatul detașat va lucra în străinătate doar o anumită perioadă de timp și nu în mod continuu, permanent.

De asemenea, acest salariat detașat într-o țară membră a Uniunii Europene trebuie să primească cel puțin un salariu minim aplicabil pe teritoriul statului membru unde salariatul este detașat, în cazul de față, Spania.

Angajatorul din statul de proveniență a salariatului detașat, în speță **S.C. M** poartă răspunderea pentru acordarea tuturor drepturilor salariatului, printre care și acela de a-i plăti și salariul de la nivelul minim din țara în care a fost detașat.

Prevederile legale invocate anterior au fost preluate din și adaptate la legislația Uniunii Europene.

- Astfel, în Directiva 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii se stipulează:

ART. 2

“Definiție

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

ART. 3

“Condiții de muncă și de încadrare în muncă

(1) Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:

- prin acte cu putere de lege și acte administrative și/sau
- prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare în sensul alineatului (8), în măsura în care acestea se referă la activitățile menționate în anexă:

[...] (c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare; prezenta literă nu se aplică sistemelor complementare de pensii;[...]”.

Se reține că atât legislația națională, cât și cea a Uniunii Europene prevăd obligativitatea angajatorului de a acorda salariatului detașat într-o țară membră UE de a acorda acestuia un salariu minim la nivelul celui existent în țara în care este detașat.

Prin punctul de vedere transmis de Inspekția Muncii înregistrat sub nr. ../05.05.2015, referitor la solicitarea ANAF nr. 668/29.04.2015 cu privire la tratamentul sumelor primite de salariații români cu titlu de indemnizații și orice alte sume pe perioada delegării/detașării se precizează că: «pentru situațiile în care, în cadrul unei prestări servicii transnaționale, angajatorii stabiliți în România își trimit lucrătorii proprii pe teritoriul unui stat membru, pentru a executa lucrări cu caracter temporar, noțiunea de salariu minim la care aceștia au dreptul pe durata executării lucrărilor pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, este cea stabilită de legislația și practica națională a aceluia stat. Statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările stabilește care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva menționând doar faptul că: «alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi: cheltuieli de transport, cazare și masă» ».

În cazul de față, având în vedere cele prezentate și analizate la acest capăt de cerere, rezultă că sumele acordate de societate salariaților care au prestat servicii în Spania nu pot fi considerate diurne.

Pe de o parte, societatea nu a prezentat documente de pontaj și documente din care să rezulte diurna acordată pentru fiecare zi fiecărui salariat, documente de deplasare ale salariaților în interesul serviciului și nici faptul că aceștia ar fi fost delegați/detașați pentru o perioadă limitată de timp, locul de desfășurare a activității care rezultă din contractele încheiate cu salariații fiind Spania.

Pe de altă parte, întrucât salariații au prestat munca în Spania, conform prevederilor legale invocate, aceștia aveau dreptul, iar petenta avea obligația de a le achita cel puțin salariul minim din acea țară, din Spania, și nu salariul din România cum a acordat societatea.

Prin urmare, sumele acordate de societate drept diurne, nu îmbracă forma diurnelor și a indemnizațiilor de delegare/detașare, ci sunt de fapt parte din salariul minim din Spania, cu toate consecințele ce decurg din acest fapt, respectiv obligația achitării contribuțiilor și a impozitului aferente salariilor către bugetul de stat.

În ceea ce privește depunerea de către societate a unor documente la contestația formulată (ordine de deplasare și cereri de concediu fără plată), facem precizarea că acest fapt nu este suficient pentru soluționarea favorabilă a contestației.

Prin raportul de inspekție fiscală la pag. 4-5 organul de control fiscal enumeră o serie de constatări, printre care și faptul că, în anumite perioade (iulie 2017, august 2017, septembrie 2017, octombrie 2017) societatea are

Înscris în statele de plată concedii fără salariu pentru o parte din salariați cuprins între 6 și 16 zile. În această perioadă, pentru angajații care au fost înscrisi în statul de plată întocmit de societate cu concediu fără salariu, au fost achitate diverse sume de bani cu titlu de diurnă. Organul de inspecție fiscală menționează că nu au fost prezentate la control cererile angajaților pentru concedii fără plată și nu au fost înscrisi în REVISAL cu contractele de muncă suspendate.

Prin contestația formulată, societatea a depus copii după cereri de concediu fără plată și după o serie de ordine de deplasare, dar nu combat și restul constatărilor organului de inspecție fiscală, respectiv faptul că acei salariați trebuiau să fie înscrisi în REVISAL cu contractele de muncă suspendate. În plus, chiar dacă salariații ar fi fost în concediu fără plată, societatea a achitat acestora în acea perioadă sume de bani cu titlu de diurnă.

Mai mult, ordinele de deplasare depuse în copie la dosar sunt incomplete, conțin doar prima parte a formularului, cea privind acordul delegării către firma din Spania, nu și restul documentului, respectiv cel privind semnarea și ștampilarea de la locul de destinație, documente pentru acordarea diurnei, documente de cazare etc.

Conform prevederilor Ordinului ministrul finanțelor publice nr. 2634/2015 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, formularul "ordin de deplasare" are următoarea structură:

Entitatea	Depus decontul (numărul și data)
ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE) nr.	
DI./D-na
având funcția de
este delegat pentru
.....
.....
la
.....
Durata deplasării de la	la
Se legitimează cu
Semnătura conducătorului entității	
Data

14-5-4

Ziua și ora plecării	Avans spre decontare:	
Ziua și ora sosirii	- Primit la plecare lei	
Data depunerii decontului	- Primit în timpul	
Penalizări calculate	deplasării lei	
	TOTAL lei	
CHELTUIELI EFECTUATE CONFORM DOCUMENTELOR ANEXATE		
Felul actului și emitentul	Nr. și data actului	Suma

TOTAL CHELTUIELI			
Diferența de restituit s-a depus cu dispoziție de încasare către casierie nr. din		primit Diferența de ----- lei	
		restituit	
Aprobat conducătorul entității,	Verificat decont,	Șef compartiment,	Titular,

Având în vedere prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a reîncadrat operațiunea de acordare de diurne drept sume acordate sub formă de salarii către angajații care au prestat servicii în Spania, **drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de S lei, reprezentând CAS angajator în sumă de S lei, CAS angajat în sumă de S lei, CAS pentru accidente muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de S lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în umă de S lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajat în sumă de S lei, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de S lei, CASS angajator în sumă de S lei, CASS angajat în sumă de S lei, contribuția pentru concedii si indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de S lei, contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de S lei, impozit pe veniturile din salarii în sumă S lei.**

2. Referitor la suma de S lei, aferentă perioadei 01.06.2017-30.09.2018, reprezentând impozit pe veniturile din alte surse, stabilită în sarcina S.C. M prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat diurnele acordate unor persoane pentru munca prestată în Spania în venituri din alte surse, în condițiile în care societatea nu face dovada că a încheiat cu aceste persoane contracte individuale de muncă sau alte documente care să justifice plățile.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală a stabilit suplimentar în sarcina **S.C. M** , **suma de S lei, reprezentând impozit pe veniturile din alte surse**, astfel:

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

-societatea obține venituri conform obiectului de activitate înscris în statut, respectiv din fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;

-societatea efectuează prestări servicii intracomunitare către firme din Spania.

-societatea achită la două persoane fizice (C și B) diverse sume de bani cu titlu de diurnă, sume ce se regăsesc în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală. Organul de control fiscal menționează că, pentru aceste două persoane, nu au fost prezentate la control contracte individuale de muncă sau alte documente care să justifice plățile.

-plata diurnei s-a efectuat atât în numerar cât și prin transfer bancar de la și către bănci din Spania.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat sumele achitate de societate celor două persoane cu titlu de diurnă ca fiind venituri din alte surse, conform art.114, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În baza documentelor cu evidență primară (chitanțe, ordine de plată) puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a procedat de calcularea impozitului pe veniturile din alte surse, astfel:

-iunie 2017 -B încasat S euro = S lei impozit datorat în cotă de 16% în sumă de S lei, termen scadent 25.07.2017;

-iulie 2017 – B încasat S euro = S lei impozit datorat în cota de 16% în sumă de S lei, termen scadent 25.08.2017;

-octombrie 2017 – B încasat S euro = S lei impozit datorat în cotă de 16% în sumă de S lei, termen scadent 25.11.2017;

-iunie 2018 C încasat S euro = S lei impozit datorat în cotă de 10% în sumă de S lei, termen scadent 25.03.2019;

-iulie 2018 C încasat S euro = S lei impozit datorat în cotă de 10% în sumă de S lei, termen scadent 25.03.2019.

Total impozit datorat S lei.

Diferența impozit pe venitul din alte surse constatată în sumă de S lei, provine de la reîncadrarea sumelor cu titlu de diurnă achitate celor două persoane care nu au încheiate contracte de muncă, din punct de vedere fiscal ca venituri din alte surse, conform art. 114, aliniatul (1) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a efectuării inspecției fiscale a impozitului pe venit din alte surse pentru perioada 01.06.2017 - 30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere stabilită la control față de baza de impunere evidențiată se modifică cu suma de S lei, societatea datorează **impozit pe venit din alte surse suplimentar în sumă de S lei.**

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 11** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale **pct. 4** din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 11

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

„SECȚIUNEA 1

Reguli pentru reîncadrarea tranzacțiilor/activităților

4. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.

Din aceste prevederi legale se reține că, autoritățile fiscale au dreptul de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

O tranzacție fără scop economic este orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

- **Art. 61, art. 114, art. 115** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

ART. 61

“Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

- a) venituri din activități independente, definite conform art. 67;**
- b) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art.**

76;

- c) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art.**

83;

- d) venituri din investiții, definite conform art. 91;**

- e) venituri din pensii, definite conform art. 99;**

f) venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, definite conform art. 103;

g) venituri din premii și din jocuri de noroc, definite conform art. 108;

h) venituri din transferul proprietăților imobiliare, definite conform art. 111;”.

ART. 114

“Definirea veniturilor din alte surse

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

(2) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

[...]

a¹) veniturile, cu excepția celor obținute ca urmare a unor contracte încheiate în baza Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sau în baza raporturilor de serviciu încheiate în baza Legii nr. 188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, republicată, cu modificările și completările ulterioare, obținute de către operatorii statistici din activitatea de colectare a datelor de la populație și de la persoanele juridice cuprinse în cercetările statistice efectuate în vederea producerii de statistici oficiale;”.

ART. 115

“Calculul impozitului și termenul de plată

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. a) - k), precum și în normele metodologice elaborate în aplicarea art. 114”.

- Conform art. I pct. 34 și art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 79/2017, începând cu data de 1 ianuarie 2018, la articolul 115, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 115

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l)."

Din aceste prevederi legale se reține că venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile și care nu se încadrează în categoriile prevăzute la articolul privind categoriile de venituri supuse impozitului pe venit.

Printre veniturile din alte surse se includ și veniturile, cu excepția celor obținute ca urmare a unor contracte încheiate în baza Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificării efectuate, organul de control fiscal a constatat că societatea a achitat către două persoane fizice, B și C, sume de bani cu titlu de diurnă pentru munca prestată de acestea în Spania.

Întrucât societatea nu a prezentat la control contracte individuale de muncă sau alte documente prin care să justifice plățile, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a reîncadrat operațiunea și a considerate sumele acordate ca diurne, drept venituri din alte surse.

- Conform prevederilor **art. 72 și art. 73** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale:

“SECȚIUNEA a 6-a

Sarcina probei

ART. 72

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

- Conform Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată,

ART. 10

“Contractul individual de muncă este contractul în temeiul căruia o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze munca pentru și sub autoritatea unui angajator, persoană fizică sau juridică, în schimbul unei remunerații denumite salariu”.

ART. 16

“(1) Contractul individual de muncă se încheie în baza consimțământului părților, în formă scrisă, în limba română, cel târziu în ziua anterioară începerii activității de către salariat. Obligația de încheiere a contractului individual de muncă în formă scrisă revine angajatorului.

(2) Anterior începerii activității, contractul individual de muncă se înregistrează în registrul general de evidență a salariaților, care se transmite inspectoratului teritorial de muncă cel târziu în ziua anterioară începerii activității.

(3) Angajatorul este obligat ca, anterior începerii activității, să înmâneze salariatului un exemplar din contractul individual de muncă.

(4) Angajatorul este obligat să păstreze la locul de muncă o copie a contractului individual de muncă pentru salariații care prestează activitate în acel loc”.

Având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere și ținând cont de faptul că societatea nu prezintă documente prin care să facă dovada că cele două persoane sunt angajate cu contracte de muncă și că au dreptul la diurnă, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a reîncadrat operațiunea drept venituri obținute din alte surse și a impozitat-o ca atare, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit pe veniturile din alte surse.**

3. Referitor la suma de S lei, aferentă perioadei 01.01.2017-30.09.2018, reprezentând CAS angajat în sumă de S lei, CASS angajat în sumă de S lei, contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de S lei și impozit pe veniturile din salarii în sumă de S lei, stabilită în sarcina S.C. M prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit această sumă în sarcina petentei, în condițiile în care contestatoarea nu aduce dovezi și argumente clare, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina S.C. M suma de S lei (S lei+S lei+S lei+S lei), reprezentând diferențe între sumele declarate de contribuabil și cele rezultate din evidența contabilă, astfel:

Cu privire la contribuția angajaților la asigurări sociale de stat (CAS angajat), pentru anul fiscal 2018, perioada 01.01.2018-30.09.2018:

-fond salarii evidențiat S lei;

-CAS individual evidențiat S lei

CAS individual declarat SLei

diferența CAS individual evidențiat- declarat= S lei.

Cu privire la contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate (CASS angajat), pentru anul fiscal 2018, perioada 01.01.2018-30.09.2018:

-fond salarii evidențiat S lei;

-CASS asigurați evidențiat S lei;

-CASS asigurați declarat S lei;

-diferența CASS asigurați evidențiat- declarat= S lei.

Cu privire la contribuția asiguratorie pentru muncă, pentru anul fiscal 2018, perioada 01.01.2018- 30.09.2018:

-fond salarii evidențiat S lei;
-contribuție asiguratorie pentru muncă evidențiat S lei
contribuție asiguratorie pentru muncă declarat S lei

-diferența contribuție asiguratorie pentru muncă evidențiat-declarat = S lei.

Cu privire la impozitul pe venit din salarii, pentru anul fiscal 2018, perioada 01.01.2018- 30.09.2018:

-fond salarii evidențiat S lei;
-impozit evidențiat S lei
-impozit declarat S lei

-diferența impozit evidențiat- declarat =S lei.

Petenta contestă sumele stabilite suplimentar, dar nu aduce dovezi și argumente clare, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 269** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 269

„Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, în cuprinsul unei contestații trebuie să se regăsească motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază.

- **Art. 276** din actul normativ mai sus menționat prevede că:

ART. 276

„Soluționarea contestației

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

[...]”.

Rezultă din acest text de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

- **Pct. 11.1.** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea

titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;

[...]”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2017-30.09.2018 diferențe de obligații fiscale în sumă de S lei.

Petenta contestă sumele stabilite suplimentar în sarcina sa, dar nu aduce dovezi și argumente clare, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

Având în vedere că petenta nu depune documente și nu aduce argumente pentru a demonstra că nu datorează sumele contestate și de faptul că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, **urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată cu privire la suma de S lei, reprezentând CAS angajat în sumă de S lei, CASS angajat în sumă de S lei, contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de S lei și impozit pe veniturile din salarii în sumă de S lei, stabilită în sarcina S.C. M**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018.

4. Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA aferentă perioadei 01.03.2018-31.07.2018, stabilită în sarcina S.C. M prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit această sumă în sarcina petentei, în condițiile în care contestatoarea a emis către clientul spaniol C facturi cu codul de TVA B-..., cod client care nu era valid la data facturării.

În drept, cu privire la TVA, în urma inspecției fiscale efectuate, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală a stabilit suplimentar în sarcina S.C. M suma de S lei, reprezentând TVA, astfel:

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

-societatea obține venituri conform obiectului de activitate înscris în statut, respectiv din fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;

-societatea efectuează prestări servicii intracomunitare către firme din Spania;

-lucrările au fost efectuate cu angajați proprii, cu care are încheiate contracte individuale de muncă pe perioadă nedeterminată;

-locul de desfășurare al activității prevăzut în Contractele de muncă este Spania.

S.C. M a fost înscrisă în Registrul persoanelor impozabile care aplică TVA la încasare pentru perioada 01.01.2013- 01.03.2018.

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea realizează o cifră de afaceri peste 100.000 euro, conform art. 322 din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, perioada fiscală de raportare a taxei pe valoarea adăugată este luna calendaristică.

Societatea a fost înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de 09.08.2007.

În perioada 01.03.2018 - 30.09.2018, societatea efectuează prestări servicii intracomunitare facturate către firma spaniolă C, având înscris pe facturile emise codul de TVA B-....

Prin Raportul Vies nr. .2018 privind toate livrările/prestările și achizițiile intracomunitare efectuate de **S.C. M** Compartimentul de schimb internațional de informații, răspunde solicitărilor organelor de inspecție fiscală. În urma consultării Raportului VIES, s-a constatat că sunt înscrise "livrări românești suspecte" pentru codul fiscal ESB..., care aparține firmei spaniole C . S-a verificat în baza de date existența la organul fiscal valabilitatea codului de înregistrare pentru TVA-VIES, pentru acest partener, rezultatul fiind "Număr de TVA invalid pentru tranzacțiile transfrontaliere în interiorul UE". Având în vedere cele prezentate, organul de insoecție fiscală a constatat că societatea nu beneficiază de scutirea de TVA întrucât nu îi sunt aplicabile prevederile art. 278, alin. (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal și punctului 8 aferent art. 278 din Normele Metodologice de aplicare Legii 227/2015, stabilite prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

Pentru prestările de servicii efectuate către firma spaniolă C, societatea se încadrează în prevederile art. 278, alin. (3) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal și punctul (9) al articolului 278 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, privind Normele metodologice de aplicare a Legii 227/2015, privind Codul fiscal.

Organul de inspecție fiscală menționează că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală contractele încheiate cu partenerul din Spania și nici copie după codul de înregistrare în scopuri de TVA al acestuia.

La control s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii facturate către firma C, valoarea bazei impozabile

fiind în sumă de S lei, pentru care societatea datorează taxa pe valoare adăugată în procent de 19% în sumă de S lei.

Pentru perioada supusă inspecției fiscale, societatea nu a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior. Situația conturilor de taxă pe valoarea adăugată și stabilirea taxei datorate pentru perioada supusă inspecției fiscale, se regăsește în anexele nr. 5, parte integrantă din raportul de inspecție fiscală și se prezintă astfel: -pentru anul fiscal 2018, perioada 01.03.2018 - 31.07.2018 :

-total TVA deductibilă cont 4426 evidențiat	S lei;
-total TVA deductibilă cont 4426 control	S lei;
-diferență TVA deductibilă cont 4426 declarat	0 lei;
-total TVA colectată cont 4427 evidențiat	S lei;
-total TVA colectată cont 4427 control	S lei;
-diferență TVA colectată control	S lei;
-TVA de plată evidențiat	0 lei;
-TVA de plată declarat	0 lei;
-TVA de plată control	S lei;
-diferența TVA de plata	S lei;
-TVA de recuperat evidențiat	S lei;
-TVA de recuperat declarat	S lei;
-TVA de recuperat control	S lei;
-diferență TVA de recuperat evidențiat/control	S lei;
-total diferența constatată în perioada 01.03.2018 - 31.07.2018=	S lei.

Diferența de taxă pe valoarea adăugată constatată în sumă de S lei provine de la colectarea taxei aferente prestațiilor de servicii intracomunitare efectuate către firma spaniolă C în valoare de S lei, societate ce nu deține un cod valid de TVA eliberat de autoritățile spaniole.

Având în vedere că beneficiarul serviciilor facturate de **S.C. M** nu deține un cod valid din punct de vedere al TVA, societății verificate îi sunt aplicabile prevederile art. 278, alin.(3) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal și Punctul 15 aliniatul(9) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 și rezultă că **S.C. M** pentru serviciile facturate către firma spaniolă C , datorează taxa pe valoarea adăugată.

Urmare a efectuării inspecției fiscale generale a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.03.2018-30.09.2018 în baza documentelor contabile puse la dispoziție de agentul economic, baza de impunere se modifică cu suma de S lei, societatea are **obligatii fiscale suplimentare de plată către bugetul general consolidat al statului în valoare de S lei, reprezentând TVA.**

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 265, art. 266, art. 268, art. 270, art. 271, art. 278, art. 286, art. 294, art. 307** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale **pct. 14 și pct. 15** din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

referitor la aplicarea prevederilor art. 278 din Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 265

“Definiția taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu”.

ART. 266

“Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

17. livrare intracomunitară are înțelesul prevăzut la art. 270 alin. (9);

[...]

21. persoană impozabilă are înțelesul art. 269 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;

22. persoană juridică neimpozabilă reprezintă instituția publică, organismul internațional de drept public și orice altă persoană juridică, care nu este persoană impozabilă, în sensul art. 269 alin. (1);

[...]

32. taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii taxabile la momentul exigibilității taxei, efectuate sau care urmează a fi efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 307 - 309;[...]”.

ART. 268

“Operațiuni impozabile

(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2)”.

ART. 270

“Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(9) **Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.**

ART. 271

“Prestarea de servicii

(1) **Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270.**

[...]”.

ART. 278

“Locul prestării de servicii

[...]

(2) **Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.**

(3) **Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită”.**

ART. 286

“Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) **pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;[...].”**

ART. 294

“Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

[...]

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 312;”.

ART. 307

“Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331”.

“SECȚIUNEA a 3-a

Locul prestării de servicii

14. (1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii.

(2) În aplicarea art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, sediu fix înseamnă sediul definit la art. 266 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.

(3) În aplicarea art. 278 alin. (3) și art. 278 alin. (5) lit. g) din Codul fiscal, sediu fix înseamnă sediul definit la art. 266 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să furnizeze serviciile respective.

(4) Faptul că dispune de un cod de înregistrare în scopuri de TVA nu este suficient pentru ca un sediu să fie considerat sediu fix.

(5) În aplicarea art. 278 din Codul fiscal, locul în care este stabilită o persoană juridică neimpozabilă este:

a) locul în care se exercită funcțiile de administrare centrală a acesteia; sau

b) locul oricărui alt sediu care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată, în ceea ce privește resursele umane și tehnice, care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care îi sunt prestate pentru necesitățile proprii.

[...]

(8) Prevederile referitoare la stabilirea locului prestării serviciilor se completează cu prevederile din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care sunt de directă aplicare.

15. (1) Regulile prevăzute la art. 278 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal.

(2) În cazul în care o prestare de servicii efectuată în beneficiul unei persoane impozabile sau în beneficiul unei persoane juridice neimpozabile considerate a fi o persoană impozabilă intră sub incidența art. 278 alin. (2) din Codul fiscal:

a) dacă persoana impozabilă respectivă este stabilită într-o singură țară sau, în absența unui sediu al activității economice sau a unui sediu fix, are domiciliul stabil și reședința obișnuită într-o singură țară, prestarea de servicii în cauză se consideră că are locul în țara respectivă. Prestatorul stabilește respectivul loc pe baza informațiilor furnizate de client și verifică aceste informații pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității sau a plății. Aceste informații pot cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de statul membru în care este stabilit clientul;

b) dacă persoana impozabilă este stabilită în mai multe țări, prestarea în cauză se consideră că are locul în țara în care respectiva persoană impozabilă și-a stabilit sediul activității economice. Cu toate acestea, în cazul în care serviciul este prestat către un sediu fix al persoanei impozabile aflat în altă țară decât cea în care clientul și-a stabilit sediul activității economice, prestarea în cauză este impozabilă în locul în care se află acel sediu fix care primește serviciul respectiv și îl utilizează pentru propriile sale nevoi. În cazul în care persoana impozabilă nu dispune de un sediu al activității economice sau de un sediu fix, serviciul este impozabil la locul unde este domiciliul stabil sau reședința obișnuită a acesteia.

(3) În scopul identificării sediului fix al clientului căruia îi este prestat serviciul, prestatorul examinează natura și utilizarea serviciului prestat. Atunci când natura și utilizarea serviciului furnizat nu îi permit

să identifice sediul fix căruia îi este furnizat serviciul, prestatorul, pentru a identifica sediul fix respectiv, trebuie să urmărească în special dacă contractul, formularul de comandă și codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de statul membru al clientului și comunicat acestuia de către client identifică sediul fix ca fiind client al serviciului și dacă sediul fix este entitatea care plătește pentru serviciul în cauză.

[...]

(6) Serviciile pentru care se aplică prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, care sunt prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul Uniunii Europene, se numesc prestări de servicii intracomunitare și se declară în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 325 din Codul fiscal, dacă nu beneficiază de o scutire de taxă. Persoanele impozabile care prestează astfel de servicii și care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA trebuie să îndeplinească obligațiile specifice de înregistrare în scopuri de TVA prevăzute la art. 316 și 317 din Codul fiscal.

[...]

(8) În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Uniunea Europeană. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în alt stat membru are statutul de persoană impozabilă:

a) atunci când respectivul client i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA și dacă prestatorul obține confirmarea validității codului de înregistrare respectiv, precum și a numelui și adresei aferente acestuia, în conformitate cu art. 31 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

[...]

(9) Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Uniunea Europeană are statutul de persoană neimpozabilă atunci când demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA”.

- REGULAMENTUL DE PUNERE ÎN APLICARE (UE) NR. 282/2011 din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (reformare), stipulează că:

“(8) Ar trebui să se precizeze că atribuirea unui cod de înregistrare în scopuri de TVA unei persoane impozabile care prestează servicii către un alt stat membru sau beneficiază de o prestare de

servicii dintr-un alt stat membru, pentru care TVA trebuie plătită numai de către client, nu aduce atingere dreptului respectivei persoane impozabile de a nu i se impozita achizițiile intracomunitare de bunuri. Cu toate acestea, dacă persoana impozabilă comunică prestatorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA pentru o achiziție intracomunitară de bunuri, se consideră, oricum, că aceasta a optat pentru supunerea acestor operațiuni la plata TVA.

[...]

(18) Aplicarea corectă a regulilor privind locul prestării de servicii depinde în principal de statutul clientului, de persoană impozabilă sau neimpozabilă, și de calitatea în care acționează clientul. Pentru a determina statutul de persoană impozabilă al clientului trebuie să se stabilească dovezile care trebuie obținute de prestator de la clientul său.

(19) Ar trebui să se clarifice că în cazul în care serviciile sunt destinate uzului personal al unei persoane impozabile, inclusiv uzului personalului acesteia, respectiva persoană impozabilă nu se poate fi considerată ca acționând în calitatea sa de persoană impozabilă. Pentru a determina dacă clientul acționează sau nu în calitatea sa de persoană impozabilă, este suficient ca acesta să îi comunice prestatorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA, cu excepția cazului în care prestatorul dispune de informații contrare. Ar trebui, de asemenea, să se asigure că același serviciu achiziționat atât pentru utilizarea în cadrul activității economice, cât și pentru uz personal este impozitat numai într-un singur loc”.

Din prevederile legale citate anterior se reține că persoana impozabilă este persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică, iar persoana juridică neimpozabilă reprezintă instituția publică, organismul internațional de drept public și orice altă persoană juridică, care nu este persoană impozabilă.

Taxa colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile la momentul exigibilității taxei, efectuate sau care urmează a fi efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei.

Din punctul de vedere al TVA, pentru a putea întruni condițiile de operațiune impozabilă în România, trebuie îndeplinite cumulativ o serie de condiții, respectiv operațiunea să reprezinte o prestare de servicii în sfera taxei, efectuate cu plată, locul de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute de lege.

Cu privire la locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare, acesta este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale

economice, iar locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice.

Pentru a se stabili care este locul prestării serviciilor, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă.

Astfel, se consideră că locul prestării este în țara beneficiarului serviciilor dacă persoana impozabilă respectivă este stabilită într-o singură țară sau, în absența unui sediu al activității economice sau a unui sediu fix, are domiciliul stabil și reședința obișnuită într-o singură țară. Pentru a se putea confirma că locul prestării serviciului este în țara beneficiarului, prestatorul stabilește respectivul loc pe baza informațiilor furnizate de client și verifică aceste informații pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității sau a plății. Aceste informații pot cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de statul membru în care este stabilit clientul.

Atunci când respectivul client i-a comunicat prestatorului său codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA și dacă prestatorul obține confirmarea validității codului de înregistrare respectiv, precum și a numelui și adresei aferente acestuia, atunci prestatorul poate considera că un client stabilit în alt stat membru are statutul de persoană impozabilă.

Dacă prestatorul demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA, poate considera că acel client stabilit în Uniunea Europeană are statutul de persoană neimpozabilă atunci când demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA

Astfel, se reține că dacă se constată că acel cod de înregistrare în scopuri de TVA al clientului nu este valid, nu există, prestatorul va considera că operațiunea economică este de prestare servicii către o persoană neimpozabilă, iar în acest caz, locul prestării serviciului este în România, conform prevederilor art. 278 alin. (3) mai sus citat. Conform prevederilor art. 268 din Codul fiscal mai sus citat, operațiunea este taxabilă în România din punctul de vedere al TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificării efectuate, organul de control fiscal a constatat că societatea a efectuat prestări de servicii către clientul său din Spania care i-a comunicat prestatorului un cod de TVA invalid la data facturării.

Conform prevederilor legale invocate și analizate anterior, prestatorul **S.C. M** avea obligația de a verifica codul de TVA al clientului său, sediul acestuia și calitatea acestuia de persoană impozabilă.

Întrucât la data facturării codul de TVA al clientului din Spania nu era valabil, conform prevederilor legale invocate, acesta nu avea calitatea de persoană impozabilă, ci era o persoană neimpozabilă din punctul de vedere al TVA, iar locul prestării serviciului este în România (conform prevederilor art. 278 alin. (3)) și nu în Spania (cum prevede art. 278 alin. (2) din Codul fiscal).

Prin urmare, operațiunea este impozabilă în România, iar conform prevederilor art. 269 mai sus citat, persoana obligată la plata taxei pe

valoarea adăugată, este persoana impozabilă care efectuează prestarea de servicii, în speță **S.C. M**

Prin contestația formulată societatea susține că, privitor la relația comercială a petentei cu societatea din SPANIA – C pentru perioada 01.03.2018-31.07.2018, susține că aprecierile și măsurile dispuse de către organul fiscal sunt neîntemeiate.

Potrivit, argumentelor și dovezilor remise către organul fiscal, societatea consideră că a dovedit că aceasta cu societatea din SPANIA – C este luată în evidențele fiscului spaniol ca plătitor de TVA, astfel că facturile emise către această entitate au fost emise fără TVA.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se observă că, prin Adresa de răspuns nr. .2018 formulată de Serviciul Central de Legături din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se comunică faptul că la data de 27.11.2018, operatorul identificat prin codul de TVA ES-B.... are denumirea C cu adresa ... și deține un cod valabil de identificare în scopuri de TVA. Data valabilității acestui cod de TVA ES-B .. este începând cu data de 23.11.2018.

De asemenea, Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X prin Raportul nr. .2018 comunică faptul că, la data de 25.10.2018 apar în sistemul VIES, pentru perioada 2013 IANUARIE-2018 AUGUST pentru societatea S.C. M la **pct. 4. Livrări românești suspecte**, următoarele tranzacții către partenerul cu codul de TVA ESB..-cod TVA nealocat SM:

- luna 03/2018 S lei;
- luna 07/2018 S lei;
- luna 06/2018 S lei;
- luna 05/2018 S lei;
- luna 04/2018 S lei.

Prin urmare, rezultă că în perioada martie 2018-iulie 2018 clientul din Spania nu avea un cod valid de TVA.

Rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a constatat că tranzacțiile derulate cu clientul din Spania nu sunt supuse taxării TVA în Spania, întrucât în acea perioadă codul de TVA nu era valid.

Rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacția și a constatat că operațiunile în cauză sunt impozabile în România, prestatorul **S.C. M , având obligația achitării TVA.**

Având în vedere prevederile legale invocate și analizate la acest capăt cerere, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății **TVA în sumă de S lei, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. M împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, cu privire la suma de S lei, reprezentând:

- S lei - CAS angajator;
- S lei - CAS angajat;
- S lei - CAS pentru accidente muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- S lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajat;
- S lei - contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- S lei - CASS angajator;
- S lei - CASS angajat;
- S lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- S lei - contribuție asiguratorie pentru muncă;
- S lei - impozit pe veniturile din salarii;
- S lei - impozit pe veniturile din alte surse;
- S lei - TVA.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. M cu privire la suma de S lei, reprezentând:

- S lei - CAS angajat;
- S lei - CASS angajat;
- S lei - contribuție asiguratorie pentru muncă;
- S lei - impozit pe veniturile din salarii.