

DECIZIA NR. 3348/2018
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. X S.R.L.,
din mun. X, jud. X, înregistrată la
D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 38382/14.12.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 3520/12.12.2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 38382/14.12.2017, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, având C.U.I. X și domiciliul fiscal în mun. X, str. Margaretei, nr. 3, bl. 7, sc. D, ap. 1, județul X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. CVG_REG_37592/04.12.2017, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.11.2017**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.11.2017 și are ca obiect **suma totală de Q lei**, compusă din:

- S lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- S1 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- S2 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- S3 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- S4 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S4 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- S5 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- S6 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- S7 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- S8 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care contribuabilul a semnat pentru primirea plicului conținând Decizia de impunere nr. F-X/14.11.2017, respectiv data de **21.11.2017**, potrivit confirmării anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, respectiv data de **04.12.2017**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată și semnată de avocatul împuternicit dl Toth Zoltan, fiind anexată în original împuternicirea avocațială seria 517/22.11.2017.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul X, jud. X, prin avocat împuternicit, dl Toth Zoltan.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/14.11.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/14.11.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acesteia cu privire la suma totală de Q lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale obligatorii aferente.

Societatea consideră că organul de control a interpretat neadecvat art. 3 alin. 7 teza a doua din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și că aspectele privind delegarea/

detașarea angajaților în sectorul transporturilor rutiere ridică probleme mari de interpretare în UE.

În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că toți angajații săi încadrați cu funcția de șofer de autocamioane au menționat ca loc de muncă în contractul individual de muncă „teren” sau „sediul societății” și nu în Germania, și consideră că atunci când aceștia sunt delegați în străinătate, locul de muncă înscris în contractul individual de muncă le este modificat prin delegare. Societatea mai precizează că delegarea se face pe perioade între 4 și 6 săptămâni, fără a se depăși de obicei termenul legal de delegare de 60 de zile prevăzut de Legea 53/2003 la art. 44.

În susținerea opiniei că tratamentul fiscal aplicat de către organele de control este greșit, petenta subliniază că deoarece cuantumul sumelor plătite șoferilor cu titlul de diurne nu depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin HG pentru personalul din instituțiile publice, atunci, în conformitate cu prevederile art. 76 alin. (2) lit. k) și h) din Codul fiscal și cu normele date în aplicare, veniturile nu sunt impozabile și nu se datorează contribuțiile sociale obligatorii pentru aceste venituri.

În dezvoltarea motivelor de fapt, societatea susține că salariații fiind plătiți de societatea din România, aceștia sunt delegați și nu detașați în Germania, întrucât în conformitate cu prevederile art. 47 din Codul muncii, în cazul detașării drepturile salariale sunt achitate de firma la care s-a dispus detașarea.

Societatea invocă în susținere prevederile art. 139, art. 140, art. 157 și ale art. 158 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și răspunsul formulat de A.J.F.P. Ilfov prin adresa 4328015/09.10.2017, pe care îl anexează la contestație.

În concluzie, petenta consideră că angajații au beneficiat de sumele convenite conform reglementărilor UE și a celor naționale, respectiv că s-a acordat salariul și diurna în condițiile legislației naționale, sume acceptate și recunoscute conform Directivei UE ca parte a salariului minim.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.11.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de Q lei, constând în:

- S lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
 - S1 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
 - S2 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
 - S3 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
 - S4 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
 - S4 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
 - S5 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - S6 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
 - S7 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
 - S8 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- perioada supusă inspecției fiscale fiind 01.08.2015- 31.08.2017.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului- CAEN 7820.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.11.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/14.11.2017 contestate, s-au stabilit următoarele:

Organele de control precizează că societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile venituri din prestări de servicii de transport rutier care se efectuează cu camioane de mare tonaj, pe teritoriul Germaniei, în baza unui contract încheiat cu RTS DE. Ei constată că acesta este singurul client al societății verificate iar transporturile se efectuează în totalitate pe teritoriul Germaniei. În fapt, organele de control au constatat că SC X SRL pune la dispoziția clientului intracomunitar angajații săi, conducători auto, iar autovehiculele de mare

tonaj cu care se efectuează serviciile de transport sunt puse la dispoziție de către clientul RTS GmbH.

Conform documentelor prezentate la control, societatea le-a acordat angajaților săi trimiși la muncă în Germania, următoarele sume de bani:

- salariul de bază lunar în lei, înscris în contractul individual de muncă (cu valori între 1.100 și 1.600 lei). În perioada verificată SC X SRL a înregistrat în contul 421- *Personal salarii datorate*, cheltuieli cu salariile în sumă totală de X1 lei (X2 lei în 2015+ X3 lei în 2016+ X4 lei în perioada ian.- aug. 2017);
- diverse sume în euro înregistrate în evidențele financiar-contabile în contul 625- *Diurnă externă*. În perioada verificată SC X SRL a înregistrat cheltuieli cu diurnele în sumă totală de X5 lei (X6 lei în 2015+ X7 lei în 2016+ X8 lei pentru perioada ian.-aug. 2017) reprezentând peste 66% din totalul cheltuielilor înregistrate.

În urma verificării situației de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de angajații SC X SRL pe teritoriul Germaniei nu poate fi considerată delegare, așa cum este definită de art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, și implicit nici sumele în euro achitate personalului trimis în Germania nu pot fi considerate indemnizații de delegare ci parte a salariului minim garantat în Germania.

Având în vedere faptul că societatea nu a respectat prevederile Legii 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și a Directivei 96/71/CE a Parlamentului European, respectiv nu a acordat salariaților săi salariul minim din țara unde își desfășoară activitatea, în cauză din Germania, s-a procedat la reîncadrarea sumelor acordate cu titlul de diurnă externă ca parte a salariului minim din Germania, până la nivelul minim stabilit pentru această țară (8,5 euro/oră de la 01.01.2015 și 8,84 euro/oră de la 01.01.2017), prin diminuarea diurnei achitate, cu consecința fiscală a modificării bazei de impozitare pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor și a bazei de impozitare pentru contribuțiile sociale obligatorii.

În urma inspecției s-au asimilat salariilor venituri în sumă totală de X9 lei pentru care s-au determinat contribuții sociale obligatorii în sumă totală de **S9 lei** și stabilit o bază de impozitare suplimentară pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă totală de x10 lei, pentru care s-a determinat impozit pe venit în sumă de **S lei**.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării D.GR.F.P. Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este să se pronunțe dacă S.C. X S.R.L. datorează în mod legal debitele cu titlu de impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale, aferente sumelor plătite salariaților în Germania sub denumirea de indemnizații de delegare, în condițiile în care aceste sume achitate salariaților se includ în categoria veniturilor de natură salarială.

În fapt, în perioada 11.10.2017-20.10.2017, organe de control din cadrul AJFP X- Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii aferente perioadei 01.08.2015-31.08.2017.

Organele de control precizează că în perioada verificată societatea a înregistrat în evidențele financiar- contabile venituri din prestări de servicii de transport rutier care se efectuează cu camioane de mare tonaj, pe teritoriul Germaniei, în baza unui contract încheiat cu RTS DE. Ei constată că acesta este singurul client al societății verificate iar transporturile se efectuează în totalitate pe teritoriul Germaniei. Conform contractului cadru încheiat între părți, datat 15.10.2015, SC X SRL pune la dispoziția clientului intracomunitar angajații săi,

conducători auto, iar autovehiculele de mare tonaj cu care se efectuează serviciile de transport sunt puse la dispoziție de către clientul RTS GmbH.

Conform documentelor prezentate la control, societatea le-a acordat angajaților săi trimiși la muncă în Germania, următoarele sume de bani:

- salariul de bază lunar în lei, înscris în contractul individual de muncă (cu valori între 1.100 și 1.600 lei), pentru care întocmește state lunare de salarii, calculează obligațiile fiscale aferente, respectiv impozit pe venit și contribuții sociale, pe care le declară și le achită la organul fiscal competent din România. În perioada verificată SC X SRL a înregistrat în contul 421- *Personal salarii datorate*, cheltuieli cu salariile în sumă totală de X1 lei (X2 lei în 2015+ X3 lei în 2016+ X4 lei în perioada ian.- aug. 2017);
- diverse sume în euro înregistrate în evidențele financiar-contabile în contul 625- *Diurnă externă*, pe care le-a considerat venituri scutite de impozit pe venit. În perioada verificată SC X SRL a înregistrat cheltuieli cu diurnele în sumă totală de X5 lei (X6 lei în 2015+ X7 lei în 2016+ X8 lei pentru perioada ian.-aug. 2017) reprezentând peste 66% din totalul cheltuielilor înregistrate.

În urma verificării situației de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de angajații SC X SRL pe teritoriul Germaniei nu poate fi considerată delegare, așa cum este definită de art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, și implicit nici sumele în euro achitate personalului trimis în Germania nu pot fi considerate indemnizații de delegare ci parte a salariului minim garantat în Germania.

La stabilirea situației de fapt, organele de control au avut în vedere și prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European, la care și petenta face trimitere, care prevăd că:

- art. 3 alin. (1), lit. c) din Directiva 96/71/CE/16.12.1996 a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care prevede că: „(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:

c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare”

- art. 3, alin. 7) lit. c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care stabilesc că: “Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă...”;

- art. 12 alin. (1) din Regulamentul CE nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, Reguli speciale: “Persoana care *desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimis să înlocuiască o altă persoană”.*

Din documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare reține următoarele:

- Așa cum reiese din documentele prezentate la control și din obiectul principal de activitate declarat de societate, cod CAEN, 7820, societatea desfășoară activitate de contractare, pe baze temporare, a personalului, reținându-se ca nefondată susținerea petentei că „efectuează operațiuni de transport internațional”.

Astfel, în conformitate cu prevederile Hotărârii nr. 1256 din 21 decembrie 2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, art. 11:

„ (1) Agentul de muncă temporară pune la dispoziția utilizatorului un salariat temporar, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă.

[...]

(3) Condițiile de bază de muncă și de angajare referitoare la durata timpului de lucru, munca suplimentară, repausul zilnic și săptămânal, munca de noapte, concediile și sărbătorile legale și salarizarea aplicabile salariaților temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară la un utilizator, cel puțin acelea care s-ar aplica salariaților în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă. Toate condițiile de bază de muncă și de angajare stabilite prin legislație, regulamentul intern, contractul colectiv de muncă aplicabil, precum și prin orice alte reglementări specifice aplicabile utilizatorului sunt aplicabile în mod direct și salariaților temporari pe durata misiunii de muncă temporară.

- Societatea verificată are un singur client, în Germania, RTS GmbH DE, **activitatea desfășurându-se în totalitate în afara țării;**
- În conformitate cu anunțul postat pe pagina de internet a societății, anexat la dosarul contestației, petenta angajează „șoferii de camion **în Germania, programul de lucru este de 4 săptămâni în Germania**, urmat de două săptămâni **de pauză...** cursele se fac **numai pe teritoriul Germaniei**”, astfel că șoferii cunoșteau încă de la angajare că aveau să lucreze doar pe teritoriul Germaniei, acesta fiind locul normal de desfășurare a activității. Deși în motivarea susținerii că sumele în euro reprezintă diurne petenta învederează faptul că în contractele de muncă nu este precizat ca loc de muncă Germania, se reține că încă din anunțul de angajare se precizează că locul de muncă este în Germania, că firma RTSG mbH este singurul client al societății verificate astfel că angajările au în vedere doar necesitățile acestuia de a se efectua curse pe teritoriul Germaniei, că fiecare șofer înainte de a începe să lucreze este testat de beneficiarul german, care îl învață metodele de lucru și procesele cerute de client. Astfel se constată că în fapt locul de muncă al salariaților cu funcția de șoferi ai X SRL este în Germania;
- Conform prevederilor contractului cadru de prestări servicii încheiat între părți, datat 15.10.2015, X SRL pune la dispoziția societății din Germania șoferii, angajați ai săi proprii în calitate de conducători auto iar autovehiculele de mare tonaj cu care se efectuează serviciile de transport sunt puse la dispoziție de clientul RTSG mbH;
- În contractul cu beneficiarul german se specifică faptul că se încheie contract de angajare temporară pentru fiecare conducător auto, și că se vor transmite trimestrial Certificate de atestare fiscală eliberate de către Casa de Asigurări de Sănătate, Agenția de muncă și de către Administrația financiară;
- În ceea ce privește transportul salariaților la și de la locul de muncă din străinătate acesta a fost suportat de S.C. X S.R.L. Astfel, conform documentului „Informarea salariatului privind delegarea în străinătate” întocmit pentru salariatul Jancso Ferenc, anexat la contestație, „transportul este asigurat de către angajator”. Totodată, Contractul individual de muncă prevede la punctul L.-Alte clauze lit. d) că „diurna nu include cheltuielile de transport și cazare, care dacă va fi cazul, vor fi decontate separat”. Se mai reține că în Germania este asigurată parcare pază, cu posibilitate de cazare și toate cele necesare pentru șoferi: bucătărie, baie, spălătorie de haine etc.
- Transportul se efectuează numai pe teritoriul Germaniei, de la punctul A la B;
- În România salariații sunt pontajați în fiecare zi lucrătoare cu 8 ore, pentru care se întocmesc state lunare de salarii la nivelul salariului prevăzut în contractele de muncă (între 1.100 și 1.600 lei pe lună), și se calculează obligațiile fiscale aferente, respectiv impozit pe venit și contribuții sociale, care sunt declarate și achitate la organul fiscal competent din România;

- Pentru fiecare zi în care angajații sunt în Germania, petenta a plătit indemnizație de delegare de 73 euro/zi de luni până duminică, sumă care nu a fost inclusă în baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

În drept, în speță sunt incidente prevederile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, așa cum a fost modificată la 30.06.2015 pentru a se armoniza cu Directiva Europeană, respectiv ale Legii 16/2017 și conform căreia:

Legea nr. 344/2006

art. 1

Prevederile prezentei legi se aplică:

[...]

b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile stabilite la art. 4 alin. (2).

art. 3

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

b) 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 al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 4 alin. (2);

c) salariu minim - salariul minim aplicabil pe teritoriul României pentru salariatul detașat pe teritoriul României, respectiv salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României;

art. 4

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

c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.

art. 7

(1) 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 al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

*c) **salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;***

d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților, în special de către agenții de muncă temporară;

e) sănătatea și securitatea în muncă;

f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;

g) egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.

(2) În sensul prevederilor prezentei legi, noțiunea de "salariu minim" prevăzută la alin. (1) lit.

c) este definită de legislația și/sau practica statului membru al Uniunii Europene, al Spațiului

Economic European sau Confederației Elvețiene, pe al cărui/cărei teritoriu este detașat salariatul.

art. 9

Indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă.”

Legea 16/2017

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:

- a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;*
- b) durata minimă a concediilor anuale plătite;*
- c) salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;*

- d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților de către agenții de muncă temporară;*

- e) sănătatea și securitatea în muncă;*

f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;

g) egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.

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.

Se constată astfel că, întrucât salariații au în fapt locul de muncă pe teritoriul Germaniei, **societatea avea obligația ca în conformitate cu prevederile Legii nr. 344/2006, armonizată cu Directiva Europeană 96/71/CE/16.12.1996 a Parlamentului European, respectiv ale Legii 16/2017, antecitate, să asigure angajaților săi salariul minim orar stabilit în acea țară. Totodată, având în vedere faptul că indemnizația plătită în euro nu este menită să acopere cheltuielile de transport și cazare, care sunt suportate de angajator, în conformitate cu prevederile art. 3, alin.7) lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, indemnizațiile de delegare sunt considerate parte integrantă a salariului minim.**

Societatea susține că sumele în euro achitate angajaților proprii sunt indemnizații de delegare, dar în conformitate cu prevederile art. 43 din Legea 53/2003 privind Codul muncii:

“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.”

Se reține că legiuitorul a prevăzut că în cazul delegării, salariatul își exercită temporar sarcinile în afara locului său de muncă. În speță însă nu poate fi vorba de delegare deoarece salariații cu funcția de șofer ai SC X SRL își desfășoară activitatea doar pe teritoriul Germaniei, pe perioada cât sunt în România ei sunt în pauză, societatea neefectuând transporturi și intern. De altfel, societatea nu deține mijloace de transport de mare tonaj care să permită efectuarea de servicii de transport independent de clientul RTS GmbH.

Totodată în speță nu se poate vorbi nici despre detașare, așa cum este ea definită la art. 45 din Legea 53/2003 privind Codul muncii, așa cum învederează de altfel și petenta, deoarece în conformitate cu acesta:

„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

acestui. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.”

În cauză locul normal de muncă al șoferilor este în Germania, deci nu are loc nicio schimbare temporară a locului de muncă, serviciile executate de societatea din România fiind de fapt o prestare de punere la dispoziție de personal pe teritoriul Germaniei.

În concluzie, sumele în euro primite cu titlu de diurnă de către salariații SC X SRL pe perioada octombrie 2015 – august 2017, reprezintă drepturi de natură salarială cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente acestora, drepturi care nu se încadrează în prevederile art. 55 alin. (4) lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 76, alin. (2) lit. k) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, care prevăd că:

Legea 571/2003

„art. 55

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

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

Legea 227/2015

„art. 76

2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

k) 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) 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;”

ori în cazul SC X SRL sumele acordate în valută nu beneficiază de deductibilitatea menționată mai sus deoarece, așa cum s-a arătat anterior, nu reprezintă indemnizații de delegare/detașare.

Din aceleași considerente SC X SRL nu poate beneficia nici de prevederile art. 296¹⁵ lit. g) și ale 296⁴ alin. (1) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 139, alin. (1) lit. i) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, care prevăd că:

Legea 571/2003

„Art. 296¹⁵ Excepții generale :

Nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296⁴, următoarele :

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

Legea 227/2015

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:

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;

În susținerea contestației societatea menționează că valoarea diurnelor primite de salariați nu depășește limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru personalul din instituțiile publice și consideră că acestea nu se includ în veniturile salariale și nu sunt impozabile.

Referitor la aceste susțineri ale contestatoarei, se reține că în speță **sumele primite de către salariații S.C. X S.R.L. nu reprezintă diurne, ci fac parte din salariul minim garantat în Germania, pentru care unitatea datorează impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale.**

Referitor la interpretarea acceptată atât de CJUE (cauza C-396/15) cât și de Ministerul Federal al Muncii și Problemelor Sociale din Germania, că în condițiile în care indemnizația zilnică nu este plătită cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv de lucrător pentru deplasare atunci diurna este parte a salariului minim, se reține că aceste interpretări nu scutesc aceste sume de la plata impozitelor și contribuțiilor obligatorii. În fapt, prin considerarea acestora ca parte a salariului minim, concluzia logică este aceea că sumele vor urma tratamentul fiscal al veniturilor din salarii.

La contestație societatea anexează răspunsul formulat de A.J.F.P. Ilfov pentru Federația operatorilor români de transport, care nu este incident în speță deoarece, așa cum am arătat anterior societatea nu este un operator de transport ci un agent de muncă temporară.

În ceea ce privesc precizările din contestație referitoare la legislația europeană privind delegarea/ detașarea angajaților în sectorul transporturilor se reține că în speță, nu este vorba despre o societate care efectuează cu angajații săi transporturi rutiere în statele UE (SC X nu deține flotă auto, are un singur client, nu contractează servicii de transport ci de punere la dispoziție de personal) ci despre o societate care plasează temporar forță de muncă la o altă societate din spațiul intracomunitar care pune la dispoziție flota proprie, suportă cheltuielile cu exploatarea și întreținerea mijloacelor de transport, cursele se efectuează doar pe teritoriul Germaniei.

În speță, petenta a calculat, reținut și achitat la bugetul de stat impozit pe veniturile din salarii sau asimilate salariilor și contribuții sociale doar pentru valoarea salariului în lei stabilită prin contractul de muncă încheiat cu angajații, care este mult inferioară salariului minim din Germania, astfel că în mod legal organele de control au asimilat salariilor sumele în euro achitate pentru munca desfășurată în Germania și au determinat venituri asimilate salariilor în sumă totală de X9 lei.

Se reține că în contestația formulată petenta nu sesizează erori referitor la modul de calcul a impozitelor și contribuțiilor stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-X/14.11.2017.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art. 55 alin. (1), alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“art. 55 *Definirea veniturilor din salarii*

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

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii. [...]",

coroborat cu pct. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

"106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate".

Totodată, dispozițiile pct. 67 și pct. 68 lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

"67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare/detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.

68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, 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:

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

- 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, având aceeași natură;

- recompensele și premiile de orice fel;

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

- 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;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;

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

Bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor sunt reglementate la art. 296², art. 296³ lit. a) și e), art. 296⁴ alin. (1) lit. a), art. 296⁵ alin. (1), (2), (2¹), (3), (4), (5) și art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd următoarele:

„art. 296² Sfera contribuțiilor sociale

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

„art. 296³ Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurari sociale sunt, dupa caz:

a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;[...]

e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

„art. 296⁴ Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

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 corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;[...]

u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.

„art. 296⁵ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut. În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296¹⁷ alin. (6).

(2¹) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296¹⁷ alin. (7). Baza lunară de calcul a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre

numarul asiguratilor din luna pentru care se calculeaza contributia si valoarea corespunzatoare a 12 salarii minime brute pe tara garantate in plata.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e), care pot să angajeze forța de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296¹⁵.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.”

Art. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a²) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a³) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;

b²) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d¹) 0,5% pentru contribuția individuală;

d²) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

e) 0,15% - 0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;

f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.

De la 01.01.2016, bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor sunt reglementate de Titlul V din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la art. 138, art. 139, art. 140, art. 156, art. 157, art. 158, art. 185, art. 186, art. 187, art. 188, art. 194, art. 195, art. 199, art. 201, art. 203 alin. (1), art. 204, art. 211 și art. 212.

Având în vedere textele de lege mai sus citate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, iar la stabilirea veniturilor

impozabile din salarii se au în vedere orice alte sume de natură salarială acordate, inclusiv avantajele în bani și în natură.

Se reține că legislația prevede că angajatorii au obligația de a calcula impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale și fondurile speciale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați, iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute reprezentând drepturi salariale sau de natură salarială, realizate lunar de angajat/ asigurat.

Față de cele arătate mai sus și în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede că:

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;*
- k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*

coroborat cu prevederile art.6 alin. (1) și 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

organele de inspecție fiscală, în mod legal, au procedat la determinarea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale datorate, aferente sumelor de bani acordate în valută personalului angajat care își desfășoară activitatea în Germania, astfel:

- 1.** Au fost identificate sumele achitate salariaților cu titlu de diurnă externă în perioada octombrie 2015– august 2017 în baza fișei contului 625 (X6 lei în perioada oct.- dec. 2015+ X7 lei în 2016+ X8 lei pentru perioada ian.-aug. 2017);
- 2.** Baza de impozitare lunară suplimentară a fost determinată ținând cont de cuantumul diurnei încasate de fiecare salariat și de deducerea personală de care au beneficiat aceștia conform statelor de plată (deducerea anulându-se și recalculându-se în funcție de venitul brut reîntregit, format din venitul brut salarial înscris în statele de plată și sumele asimilate salariilor plătite cu titlu de diurnă);
- 3.** Asupra bazei de impozitare astfel determinate, au fost aplicate cotele de impozitare corespunzătoare fiecărei obligații bugetare, stabilite de Legea în vigoare la data acordării

veniturilor, determinându-se impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale datorate de angajați și angajatori.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au considerat sume asimilate salariilor, sumele acordate de SC X cu titlu de diurnă angajaților săi care își desfășoară activitatea în Germania, iar urmare a faptului că unitatea verificată nu a determinat și înregistrat în evidența contabilă impozitele și contribuțiile sociale datorate de angajator pentru aceste sume, cu toate obligațiile ce decurg, au procedat la stabilirea impozitelor și contribuțiilor aferente, în timpul inspecției fiscale, pentru perioada octombrie 2015– august 2017 fiind determinate obligații suplimentare de plată în sarcina SC X SRL în sumă totală de Q lei, din care:

- S lei - impozit venituri din salarii;
- S2 lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- S4 lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- S7 lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- S1 lei - contribuția pentru de asigurări sociale datorată de angajator;
- S4 lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S6 lei - contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- S3 lei - contribuția de asig. pentru accid. de muncă și boli prof. datorată de angajator;
- S8 lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice;
- S5 lei - contribuția angajatorilor pentru fd. de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de S1 lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de S2 lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă totală de S4 lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă totală de S4 lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de S5 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de S6 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de S7 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de S3 lei și contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de S8 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/14.11.2017, emisă de A.J.F.P. X, pentru **suma totală de Q lei, din care:**

- S lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

- S1 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- S2 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- S3 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- S4 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S4 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- S5 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- S6 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- S7 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- S8 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.