

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București, CP 050741
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 000/2020

privind soluționarea contestației formulate de

X

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr. 000/2018 și reînregistrată sub nr.000/2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată, prin adresa din data de 000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2020, prin care s-a formulat Cererea de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulate de **X**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.000/2018, emisă de organele de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018.

Cererea de reluare a procedurii de soluționare a contestației a fost formulată de SCA X, în calitate de reprezentant convențional conform împuternicirii avocațiale seria B 000/.2018 emisă în baza Contractului de asistență juridică nr.000/2018, anexată în original la dosarul cauzei.

Prin Decizia nr.000/2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a dispus:

“1. Admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă de organele de inspecție fiscală pentru suma de 000 lei reprezentând TVA.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X:

- **împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă pentru suma de 000 lei, reprezentând:**
- **000 lei impozit pe profit;**
- **000lei TVA;**
- **000 lei -accize benzină fără plumb;**

- 000 lei -accize motorină;
 - 000 lei- accize păcură;
 - 000 lei – accize gaz petrolier;
 - (-000) lei -accize- regularizare;
 - 000 lei – accize kerosen:
 - 000 lei – TVA aferentă accizelor.
-
- împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, **pentru suma de 000 lei**, reprezentând:
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente TVA
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente accizei pentru benzină fără plumb și bioetanol;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente accizei pentru benzină fără plumb și bioetanol;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente accizei pentru motorină și biodiesel;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente accizei pentru motorină și biodiesel;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente accizei pentru păcură;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente accizei pentru păcură;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente accizei pentru gaz petrolier lichefiat;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente accizei pentru gaz petrolier lichefiat;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente accizei pentru petrol lampant (kerosen);
 - 000 lei penalități de întârziere aferente accizei pentru petrol lampant,

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de X:

- împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă pentru **impozitul pe profit în sumă de (-000) lei**;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 pentru suma de **000 lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției sociale de sănătate datorată de asigurați.

4. Desființarea parțială a:

- Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă de organele de inspecție fiscală pentru **TVA în sumă de 000 lei**,
- a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, pentru suma de **000 lei** reprezentând dobânzi

și penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea acestui capăt de cerere în funcție de documentele aflate la dosarul cauzei, de prevederile legale incidente, de jurisprudența CJUE și de argumentele contestatarii și să stabilească dacă societatea datorează sau nu această obligație fiscală.

5. Suspendarea soluționării contestației pentru:

- obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2018, în sumă de 000 lei, constând în:

- (- 000) lei-impozit pe profit;
- 000 lei impozit pe venitul din salarii;
- 000 lei CAS Angajator;
- 000 lei CAS angajat;
- 000 lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- 000 lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei CASS angajator;
- 000 lei CASS angajat;
- 000 lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

- obligații fiscale accesorii în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, constând în:

- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale pentru șomaj datorată de angajator;

- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei dobânzi aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap;
- 000 lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

6. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind contestația formulată de X împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.00/2018 și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de organ fiscal competent de soluționare”.

La Cererea de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.000/.2018, emisă de organele de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2018, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2020, sunt atașate documentele:

- Ordonanța din 000/.2019 emisă de Parchetul X prin care s-a respins ca neîntemeiată plângerea formulată de ANAF împotriva Ordonanței de clasare din 000/2019 emisă în dosarul penal nr.000//2015, în copie;
 - Ordonanța de clasare din 000/2019 emisă în dosarul penal nr.000/2015, în copie;
 - Certificatul de grefă emis în Dosar nr.000//2019 în data de 000/.2020 de Tribunalul X– Secția penală prin care plângerea formulată de ANAF a fost respinsă ca nefondată și se menține Ordonanța nr.000/2015 a Parchetului X.
- Soluția este definitivă.**

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.277 lin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare „(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu*” **se va relua soluționarea contestației pentru suma de 000 lei**, reprezentând:

- obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2018, în sumă de 000 lei, constând în:

- (- 000) lei-impozit pe profit;
- 000 lei impozit pe venitul din salarii;
- 000 lei CAS Angajator;
- 000 lei CAS angajat;
- 000 lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- 000 lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei CASS angajator;
- 000 lei CASS angajat;
- 000 lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

- pentru obligații fiscale accesorii în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, constând în:

- 000lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe

- 000 lei *veniturile din salarii;*
- 000 lei *penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;*
- 000 lei *majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;*
- 000 lei *penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;*
- 000 lei *majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale reținute de la asigurați;*
- 000 lei *penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale reținute de la asigurați;*
- 000 lei *majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale pentru șomaj datorată de angajator;*
- 000 lei *penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj datorată de angajator;*
- 000 lei *majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;*
- 000 lei *penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;*
- 000 lei *majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;*
- 000 lei *penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;*
- 000 lei *majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;*
- 000 lei *penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;*
- 000 lei *majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;*
- 000 lei *penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;*
- 000 lei *majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;*
- 000 lei *penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;*
- 000 lei *majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;*
- 000 lei *penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;*

- 000 lei *dobânzi aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap;*
- 000 lei *penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap.*

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 emise de organele de inspecție fiscală, respectiv de organele fiscale în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018, societatea susține următoarele:

Referitor la cheltuielile cu serviciile prestate de către X, societatea susține că ulterior privatizării a trecut printr-un proces de reorganizare concomitent cu realizarea de investiții în toate domeniile de activitate în vederea redresării companiei. Astfel, a realizat investiții semnificative la nivel național care au diversificat și dezvoltat sfera activităților de explorare și producție pe teritoriul României, respectiv explorarea în comun cu X. a potențialului de hidrocarburi din perimetrul Neptun, precum și în alte sectoare de activitate, de exemplu formarea unui consorțiu cu X (SUA) și X (G) în vederea construirii centralei de producere a energiei electrice la B cu capacitatea de 860 MW.

De asemenea, societatea a avut în vedere și extinderea activității internaționale în R și K, ceea ce a presupus necesitatea de personal specializat, de înaltă calificare profesională și cu experiență internațională care să asigure implementarea eficientă și rapidă a strategiei de dezvoltare a societății.

Contestatară arată că practica internațională la nivelul marilor grupuri de companii petroliere este aceea că pentru angajarea de specialiști internaționali există societăți distincte în cadrul grupului care se ocupă în acest sens, relațiile de muncă cu acestea fiind guvernate de legislații care să le asigure simplitatea și flexibilitatea astfel încât acestea să răspundă gradului înalt de mobilitate ce caracterizează activitatea expaților. Astfel, X a procedat în mod similar, în data de 000/2007, la înființarea unei companii în Isle of X X care să îi pună la dispoziție specialiști.

În baza Contractului de servicii nr.00/2008, modificat prin Actul adițional 000/2008 societatea urma să plătească un preț care acoperea costurile înregistrate de X cu expatriații detașați constând în salarii, beneficii, contribuții, impozite etc.) la care se aplică un adaos (mark-up). De asemenea, în baza contractului X a dat două împuterniciri către X, iar ulterior, ca urmare a reorganizării X către X care au reprezentat X în relația cu expatriații.

Ca urmare, în perioada 2008-2012, în baza contractului, X a încheiat o serie de contracte de muncă și detașare cu diverși specialiști în domeniul petrolier care au fost detașați în România și în K.

Societatea susține că experții angajați de X și detașați la X erau cetățeni ai statelor membre UE și ai statelor nemembre UE, detașarea fiind dispusă pe maxim un an cu acceptul scris al angajatului semnatar al operațiunii de detașare. Datorită nevoii de specialiști pentru proiecte care se derulau pe perioade mai mari de timp detașarea acestora era dispusă pe perioade mai mari de un an, iar în ceea ce privește detașării din țările non-UE subiecți ai legislației imigraționiste (OUG nr.56/2007 și OUG nr.194/2002) a fost necesară și încheierea unui contract individual de muncă cu X.

Contestatară arată că experții detașați desfășurau activități pe teritoriul României în temeiul art.60 din Codul fiscal, respectiv art.211 și art.257 din Legea nr.95/2006 fiind depuse declarații fiscale și achitându-se impozitul pe venit și contribuțiile de asigurări sociale, iar pentru veniturile obținute de X din România, în temeiul art.115 și art.116 din Codul fiscal, a reținut și achitat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice.

Societatea susține că a mai fost verificată cu privire la personalul detașat din străinătate în România în anul 2010 pentru perioada 2004-2008, iar la solicitarea Curții de Conturi a României s-a efectuat un control inopinat în urma căruia a fost întocmit Procesul verbal nr.000/2015 prin care organele de inspecție fiscală au stabilit, în temeiul art.11 din Codul fiscal, că tranzacția dintre X și X nu are scop economic și au stabilit obligații fiscale constând în impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale.

Totodată, contestatară susține că organele de inspecție fiscală au preluat în Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2018 toate constatările din Procesul verbal nr.000/2015, fără a efectua o verificare suplimentară, proprie cu privire la situația impozitelor și taxelor datorate în perioada 2011-2013 și fără o interpretare proprie a dispozițiilor legale incidente.

În ceea ce privește aplicarea prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal de către organele de inspecție fiscală în baza cărora s-a stabilit că tranzacția cu X nu are scop economic societatea susține că aceste prevederi nu permit reîncadrarea unei tranzacții cu scopul de a stabili contribuții sociale, ci numai în vederea stabilirii de taxe și impozite suplimentare.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacția dintre X și X și au reîncadrat tranzacția din activitate independentă în activitate dependentă, aplicând astfel ambele teze ale art.11 alin. (1) din Codul fiscal.

Contestatară susține că abordarea organelor de inspecție fiscală este contradictorie nefiind posibil să reîncadreză o tranzacție care nu este luată în considerare pe motiv că nu are un scop economic.

Astfel, contestatară arată că nelegal și contradictoriu organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că, pe de o parte nu poate fi „*de plano*” invocat decât pentru stabilirea unor impozite și taxe și nu a unor contribuții sociale, iar pe de altă parte nu este incident speței nici prin raportare la specificul activității de prestări servicii de către X către societate și nici prin prisma prevederilor legale incorect invocate de organele de inspecție fiscală în materia de detașare internațională ceea ce atrage caracterul netemeinic al reîncadrării.

În susținere, societatea invocă prevederile art.2 din Codul fiscal susținând că noțiunea de „*taxe și impozite*” este reglementată distinct de noțiunea „*contribuții sociale*” ca fiind componente ale impozitelor și taxelor, fiind enumerate la alin.(1¹) al respectivului text în timp ce componentele „*contribuțiilor sociale*” sunt reglementate prin acte normative diferite și începând doar cu anul 2011 contribuțiile sunt enumerate expres la art.2 alin.(2) din Codul fiscal, dar tot distinct de taxe și impozite.

Ca urmare, din coroborarea celor prezentate se deduce că reîncadrarea unei operațiuni economice în temeiul art.11 din Codul fiscal nu poate fi efectuată în scopul stabilirii de contribuții sociale suplimentare în sarcina unui contribuabil, ci numai în vederea stabilirii de impozite și taxe.

Acest caracter distinct al celor două categorii de obligații fiscale rezultă și din prevederile art.7 alin.(1) pct.2.2 din Codul fiscal astfel că, atunci când legiuitorul a înțeles să permită reîncadrarea unei activități economice în vederea stabilirii de contribuții sociale acesta a făcut-o expres, prin includerea în textul legal a posibilității stabilirii contribuțiilor sociale alături de impozitul pe venit.

Or, din moment ce art.11 din Codul fiscal nu a permis și nu permite, pentru perioada 2011-2013, reîncadrarea unei tranzacții cu scopul de a stabili contribuții sociale, societatea solicită organelor de soluționare a contestației să constate că organele de inspecție fiscală au procedat eronat la stabilirea contribuțiilor sociale.

De asemenea, susține că, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au procedat la reconsiderarea sumei în baza prevederilor art.7 din Codul fiscal nu erau îndreptățite să stabilească obligații suplimentare de natura contribuțiilor sociale și solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru suma de 000 lei reprezentând contribuții sociale și a nelegalității procesului verbal nr.000.

Contestatară susține că pe baza concluziilor preluate din procesul verbal, organele de inspecție fiscală au aplicat ambele teze ale art.11 din Codul fiscal, una și aceeași tranzacție procedând, pe de o parte la aplicarea tezei conform căreia nu ia în considerare cheltuielile înregistrate de X în baza facturilor emise de X și, pe de altă parte, la aplicarea concomitentă a tezei a doua conform căreia au reîncadrat activitatea expertilor ca fiind activitate dependentă de X și au stabilit cheltuieli de natură salarială și contribuții sociale.

Societatea arată că această aplicare este incorectă deoarece:

Art.11 alin.(1) din Codul fiscal are două teze, respectiv autoritățile fiscale „*pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic*” - TEZA 1, sau „*pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*” - TEZA 2.

Potrivit DEXONLINE conjuncția „sau” are o funcție disjunctivă adică „*Leagă noțiuni sau propoziții care se exclud ca opuse sau contradictorii*”, astfel nu este posibil ca organele de inspecție fiscală să folosească, în același timp, ambele teze ale art.11 alin.(1) din Codul fiscal, putând să aplice doar una dintre cele două teze.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să se limiteze doar la anularea efectelor fiscale ale tranzacției fără posibilitatea de a stabili noi consecințe, iar în ce privește reîncadrarea, legiuitorul pornește de la premisa existenței unei tranzacții și implicit a unui scop economic care, urmare a reîncadrării, îl definește și îi stabilește noile consecințe fiscale aferente. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au o abordare contradictorie nefiind posibil să reîncadrezi o tranzacție care nu este luată în considerare pe motiv că nu are scop economic.

Referitor la alegațiile organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că în speță ar exista două tranzacții, respectiv X și Experți X societatea consideră neîntemeiată divizarea întrucât:

Relația Experți – X nu este o tranzacție de sine stătătoare, ci este un efect al prestării de servicii realizate de X în beneficiul X în baza Contractului de servicii încheiat și pus în executare, deci este o singură tranzacție de prestări servicii care se materializează prin detașarea Experților la X, detașare care a intervenit în baza acordului de voință al părților, ocazie cu care au fost stabilite și condițiile în care operează detașarea: un salariat angajat al unui angajator (cedent) este acceptat la muncă la al doilea angajator (cesionar) pentru că așa s-au înțeles părțile.

Prin Procesul verbal, organele de inspecție fiscală nu neagă existența tranzacției X – X, ci doar rețin că „*situația contractuală nu este esențială pentru stabilirea stării de fapt fiscale*”, iar în raportul de inspecție fiscală se constată că implicarea X a constat „*doar în semnarea a două împuterniciri*” și „*a unui contract*” cu X ignorând esențialul, respectiv că acestea sunt acte juridice în baza cărora s-au născut direct sau indirect toate efectele juridice aferente relației contractuale de muncă X – Experți și, subsecvent, detașarea Experților la X.

Concluziile formulate pe relația X- Experți în sensul că nu este de angajare urmată de detașare la X ci este de prestație de muncă la X, subordonată X, coordonată de X, la încetarea raporturilor de muncă ale Experților cu X încetează contractele încheiate între X și Experți, sunt eronate.

Similar, pe relația X-Experți, organele de inspecție fiscală au concluzionat că „*activitatea Experților este subordonată, coordonată și dependentă de X, și nu de X*” reținând că pentru toate categoriile de experți „*raportul de muncă dintre Experți, X și X nu respectă condițiile detașării internaționale*”. Contestatara susține că și prin Procesul verbal nu s-a analizat distinct detașarea de contractul de prestări servicii

În concluzie, societatea argumentează că deși organele de inspecție fiscală au analizat una și aceeași tranzacție (X – X) acestea au preluat fără nicio justificare concluziile controlului inopinat de separare artificială a acesteia în două tranzacții:

-tranzacția X – X născută în baza Contractului nr.000/2008 pe care nu o iau în considerare pe motiv că nu ar avea scop economic,

- tranzacția Experti – X pe care o reîncadrează ca fiind dependentă de X, o asemenea abordare neavând temei legal în art.11 alin.(1) din Codul fiscal, existând o singură tranzacție careia nu i se pot aplica ambele teze.

Contestatară susține că nu este de acord cu concluzia organelor de inspecție conform căreia tranzacția nu are scop economic (teza I a art.11 alin.(1) din Codul fiscal), din considerentele:

Conceptul de "scop economic" nu este definit în legislația română or, scopul economic al tranzacției X-X este ca societatea să beneficieze de personal de înaltă calificare pentru derularea activității economice.

Afirmația conform căreia X a fost înființată în X doar cu scopul strict de a se derula contractele de muncă cu Expertii nu are semnificația inexistenței unui scop economic atât timp cât nu există nicio interdicție legală ca un agent economic să fie înființat doar pentru derularea unui contract, respectiv să obțină venituri integral doar din relația contractuală cu un singur co-contractant. Nici potrivit OECD o asemenea relație contractuală exclusivă, nu exclude caracterul de independență economică al prestatorului.

Este lipsită de relevanță afirmația conform căreia „X se află sub controlul total al X” fundamentată pe faptul că este deținută în perioada 2007 – august 2008 exclusiv de către X, iar ulterior împreună cu o altă persoană fizică, având în vedere că nu există niciun text legal care să conducă la concluzia că strict într-o asemenea dependență juridică nu ar exista un scop economic propriu al filialei, în același sens fiind și Comentariile OECD.

De asemenea, afirmația conform căreia unele dintre persoanele de conducere X se află în același timp și în conducerea X nu este relevantă din punctul de vedere al analizei existenței sau inexistenței scopului economic al X întrucât chiar Legea societăților comerciale nr.31/1990 pleacă de la premisa că un asemenea cumul este permis.

Societatea invocă prevederile art.153¹⁶ din Legea societăților comerciale nr.31/1990 care limitează administratorii la un număr de 5 Xdate în societăți din România, dar care nu limitează numărul de Xdate în societăți din afara României și susține că întrucât în discuție sunt numai două Xdate ale aceleiași persoane, aprecierea reținută în fundamentarea lipsei scopului economic nu are temei legal.

Totodată, în ceea ce privește afirmația potrivit căreia activitatea X a fost dependentă de activitatea X și conducerea executivă a fost reprezentată de directori X ce dețineau și calitatea de angajați ai X susține că nu există nicio prevedere legală care să condiționeze independența economică de existența mai multor contracte comerciale, iar comentariile OECD confirmă acest lucru. Mai mult, art.7 din Codul fiscal definește conceptul de „*activitate economică*” fără a exista vreo condiționare a acestei calificări de numărul de contracte încheiate sau facturi emise în această privință.

De asemenea, **contestatară nu este de acord cu concluzia potrivit căreia derularea contractului de prestări servicii de către X prin intermediul procurilor acordate de X ar putea fundamenta concluzia privind lipsa de scop**

economic al X întrucât nu există nicio interdicție legală ca un agent economic să-și deruleze activitatea prin implicarea altor societăți comerciale cu atât mai puțin când acestea fac parte din același grup.

Totodată, organele de inspecție fiscală concluzionează că societatea avea capacitatea să realizeze toate activitățile pe care le-a contractat cu X, arătând că X avea 000 angajați din București și 000 angajați în V fără a se efectua o analiză calitativă, ceea ce denotă netemeinicia constatărilor.

Societatea nu reține nici constatarea potrivit căreia în perioada 2008 – 2012 X a avut profitabilitate netă de 0,08%, în fapt aceasta realizând 000 euro conform situațiilor financiare ale X anexate, iar în ceea ce privește profitul de risc aceasta are risc limitat.

Alte argumente prezentate de societate în susținerea scopului economic al tranzacției X-X, sunt:

Afirmațiile organelor de inspecție fiscală din procesul verbal referitoare la faptul că inexistența interdicțiilor legale de a înființa o societate cu scopul de a avea un singur contract, de a-și numi angajați în funcții de conducere în structura altei societăți, de a desfășura activitatea prin intermediul altor societăți nu reprezintă argumente care să justifice scopul economic atât timp cât nu explică și de ce ignoră efectele juridice pe care aceste elemente le-au produs or, tocmai efectele juridice care s-au produs subsecvent contractului încheiat cu X semnat de reprezentanții X reprezintă dovada scopului economic al X.

Dacă organele de inspecție fiscală ar fi negat scopul economic al tranzacției dintre X și X nu ar avea drept consecință obligația de plată a unor sume suplimentare cu titlu de impozit, pentru că tranzacția a fost deja impozitată cu cota de 16% aplicată la venitul brut.

Contestatarea nu este de acord cu caracterul simplist al afirmațiilor organelor de inspecție fiscală cu privire la comportamentul fiscal, având în vedere că prin calculul și plata taxelor și impozitelor către bugetul de stat nu s-a avut în vedere obținerea de avantaje fiscale ci o eficientizare a mobilității forței de muncă a expatriaților și asigurarea implemetării unitare a practicii internaționale a grupului X.

De asemenea, contestatarea susține că aplicarea tezei 1 a art.11 alin.(1) din Codul fiscal ar fi fost în situația unei tranzacții fără scop economic doar în cazul în care s-ar fi emis facturi în baza contractului încheiat fără ca experții să desfășoare efectiv activitate în beneficiul X.

În conecință, nu se poate susține că acest contract nu a avut conținut economic atât timp cât însăși organele de inspecție fiscală recunosc efectele și le pun în valoare prin reîncadrarea activităților experților ca fiind dependente de X.

Referitor la teza II a art.11 alin.(1) din Codul fiscal:

a) În ceea ce privește relația X – Experți, contestatarea susține că detașarea reprezintă o cesiune temporară a contractului de muncă de la un angajator (cedentul X) către un alt angajator (cesionar – X) astfel încât întotdeauna

angajatorul cesionar se comportă față de angajatul detașat ca și cum ar fi angajatorul propriu-zis al acestuia fiind normal ca toate atributele muncii angajatului detașat să fie la X, subornata X, coordonată de X și dependentă de X.

Întotdeauna detașarea unui angajat exclude total implicarea angajatorului cedent în coordonarea și dirijarea activității angajatului astfel că nu se poate reține constatarea privind reîncadrarea activității desfășurate de angajații X ca fiind una dependentă de X.

Mai mult, contractul de angajare dintre X și Experți nu era supus legislației muncii din România, ci dreptului din X, conform dispozițiilor dreptului internațional privat or, organele de inspecție fiscală nu au indicat nicio normă de drept internațional care să se opună detașării angajaților X în România. Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un studiu întocmit de o firmă de consultanță străină din care reiese că relația X-Experți-X este o practică economică obișnuită la nivel internațional.

De asemenea, susține *„faptul că activitățile planificate inițial să fie derulate în plan internațional s-au limitat finalmente în practică doar în X, aceasta nu înseamnă că însăși Societatea nu era îndreptățită să înființeze și să opereze un asemenea centru, care să fie implicat în activitățile necesare asigurării mobilității internaționale a specialiștilor”*.

Societatea nu este de acord nici cu constatarea potrivit căreia *„contractele încheiate între Experți și X nu pot ține loc de decizie a X de detașare internațională la X”*, întrucât, pe de o parte forma și conținutul unui act juridic cu elemente de extraneitate nu pot fi cenzurate de organele de inspecție fiscală or, acestea nu au stabilit că legea Xx este interzisă. O astfel de cerință de validitate a detașării nu se regăsește nici în legea română, iar organele de inspecție fiscală nu au menționat baza legală a acestei afirmații.

Pe de altă parte potrivit principiului libertății contractuale, inexistența unui raport de muncă anterior detașării între X și Experți nu poate constitui motiv pentru a ignora detașarea internațională, iar legislația europeană permitea recrutarea personalului în scopul detașării nefiind necesare, ca și cerință de validitate a detașării internaționale, ca aceștia să lucreze în mod normal la angajatorul care face detașarea.

Totodată, contestatara arată că existența sau inexistența unei relații de detașare nu poate fi dedusă din durata detașării, atât timp cât relația de muncă este guvernată de o lege străină cu privire la care nu s-a făcut dovada că nu ar permite o detașare, precum și faptul că este nerelevantă calificarea naturii relației dintre Experți - X și Experți – X prin invocarea faptului că *„toate contractele de delegare și actele adiționale sunt semnate pentru X de reprezentant”* întrucât orice contract se semnează prin reprezentant, iar organele de inspecție fiscală nu sunt îndreptățite să conteste capacitatea și calitatea diferitelor persoane din cadrul X de a semna contractele de detașare și de a se implica în administrarea Experților, cu atât mai mult cu cât existența calității de Xdatar nu este supusă formei scrise ad validitatem.

Societatea susține că nu este relevantă constatarea potrivit căreia nu se poate stabili locul unde au fost semnate contractele dintre Experți și X, relevantă fiind legea aleasă de părți – Legea Xx.

b) Referitor la relația X-Experți, contestatara susține că invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor Legii nr.344/2006 în combaterea detașării internaționale realizate de X la X este eronată întrucât nu sunt incidente speței având în vedere că aceasta reglementează exclusiv raporturile de detașare dintre angajatori din Spațiul Economic European, iar X nu este angajator din UE. Mai mult, susține că deși X din afara UE a achitat în România obligațiile fiscale datorate conform legii române, respectiv impozitul pe venitul persoanelor nerezidente și contribuția individuală de asigurări de sănătate, nu a beneficiat de un tratament mai favorabil așa cum se afirmă la pag.58-59 din Procesul verbal.

Organele de inspecție fiscală nu pot concluziona că încă de la începutul detașării Experții non-UE nu ar fi îndeplinit condițiile detașării internaționale în sensul OUG nr.56/2007 întrucât nu există niciun temei legal care să menționeze stabilirea detașării pe o durată mai mare de un an ar invalida automat o structură de detașare.

Dimpotrivă obținerea unei autorizații de muncă valabile și necontestate din partea Oficiului Român de Imigrări ca lucrători detașați reprezintă proba cea mai elocventă în privința validității detașării, aceasta fiind singura autoritate competentă să analizeze legalitatea stabilirii pe teritoriul României, iar actele emise de această autoritate sunt prezumate a fi legale și opozabile organului fiscal care nu poate să creeze o altă realitate juridică.

În ceea ce privește Experții UE, contestatara susține că nu există nicio limitare legală din perspectiva imigraționistă cu privire la durata detașării, astfel că argumentele organelor de inspecție fiscală potrivit cărora activitatea acestora nu este una specifică detașării internaționale nu se susțin.

c) Referitor la relația X – furnizor de servicii fiscale – Experți, contestatara nu este de acord cu constatarea conform căreia implicarea X în derularea asistenței fiscale necesare Experților pentru a-și îndeplini activitatea, direct sau indirect, reprezintă argument în sensul existenței unei relații de angajare având în vedere că acestea nu iau în considerare circumstanțele, respectiv faptul că X a contractat furnizorul de asistență fiscală pentru toți expatriații detașați și a aplicat același tratament față de toți detașații, indiferent de societatea din grup.

d) În ceea ce privește obligația contribuției la sistemul național de protecție socială, contestatara susține că în ceea ce privește faptul că Experții nu au fost asigurați în sistemul național sau al unui stat membru UE de protecție socială X a achitat contribuții sociale în baza prevederilor legale aplicabile detașării internaționale în perioada 2011 – 2013 și a legislației române care nu indică existența unei potențiale divergențe de opinii în interpretarea acestei legislații dintre contribuabili și autoritățile fiscale.

Legislația în perioada respectivă a fost complexă, deseori în schimbare, fiind incidente în același timp dispoziții de drept internațional privat, dreptul muncii, drept imigraționist și drept fiscal și poate prezenta răspunsuri ale ANAF pe această temă care nu oferă nicio clarificare a speței descrise sau o îndrumare către un alt organ competent.

Cele susținute sunt confirmate de modificarea legislației în anul 2012 când X s-a conformat înregistrându-se fiscal în România și achitând toate obligațiile fiscale.

În subsidiar, societatea contestă nelegalitatea impunerii societății la plata impozitului pe veniturile din salarii și asimilate și a contribuțiilor sociale susținând că în perioada 2011-2013 X a declarat și achitat pentru angajații detașați la X impozitul pe veniturile obținute din salarii din străinătate și contribuția individuală la asigurările de sănătate (pe perioada 2011-noiembrie 2012), iar începând cu noiembrie 2012 a achitat impozitul pe veniturile obținute din salarii din străinătate și toate sociale ca urmare a modificării legislației în materie (X s-a înregistrat în România și a achitat obligațiile fiscale în sumă de 000 lei.

În susținere, contestatara arată că în situația în care se va considera corectă reîncadrarea activității desfășurată de X în activitate dependentă de X **solicită să se constate nelegalitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală referitoare la impunerea societății la plata obligațiilor fiscale deja încasate de statul român având în vedere considerentele:**

Organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aplice **prevederile art.171 din Codul de procedură fiscală** urmând să impună la nivelul X doar eventualele diferențe între obligațiile principale datorate ca urmare a reîncadrării activității Expertilor și sumele deja încasate la bugetul de stat reprezentând impozit pe venit și contribuții sociale aferente veniturilor realizate de respectivele persoane fizice.

Societatea susține că lipsa de competență a organului de inspecție fiscală nu se poate substitui organelor cu atribuții în administrarea veniturilor statului atât timp cât acest articol nu face trimitere la un anumit organ îndrituit cu aplicarea acestuia.

Organele de inspecție fiscală au ignorat sumele achitate reprezentând impozit pe venitul din salarii din străinătate și contribuția individuală de asigurări de sănătate nerespectând astfel **prevederile art.6 și 7 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare**, sumele stabilite de organele de inspecție fiscală reprezentând impozit pe venitul din salarii fiind identice cu cele declarate și achitate de angajații X, atât ca bază de impozitare, cât și ca procent de impozitare. Astfel, un venit impozabil nu poate fi supus dublei impozitări ci, cel mult reclassificat dar, numai în paralel cu constatarea că suma a fost stinsă, fără a se stabili sume suplimentare și accesorii aferente.

Ca urmare, din moment ce plata era efectuată pentru stingerea unei anumite obligații fiscale atunci când organele de inspecție fiscală au recomsiderat latura

pasivă a obligației erau obligați simultan să reconsidere și sumele deja achitate cu acest titlu conform art.171 din Codul de procedură fiscală.

Totodată, se arată că stabilirea unui impozit și a contribuțiilor de sănătate care au fost deja încasate de bugetul de stat **contravine flagrant principiului unicității impunerii**, în această situație ar exista o singură activitate, un singur venit, dar două impozite care co-există.

Atât timp cât veniturile aferente angajaților X au fost declarate și achitate reîncadrarea acestora nu poate avea loc decât ca urmare a desființării efectelor respectivelor declarații fiscale depuse de angajații X.

Totodată, susține că organele de inspecție fiscală erau obligate să ia act de stingerea obligațiilor de plată a impozitului pe veniturile din salarii și contribuției individuale de sănătate prin plățile efectuate de X.

În concluzie, societatea susține că prin stabilirea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuției individuale de sănătate datorate de angajații X detașați la X în perioada 2011- 2013 în condițiile în care acestea au fost stinse a avut loc dubla impunere și ca urmare **solicită desființarea deciziei de impunere pentru aceste sume și să se facă aplicarea prevederilor art.171 din Codul de procedură fiscală.**

Referitor la suma de 000 lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, contestatara susține că organele de inspecție fiscală în situația în care constată că persoanele verificate au achitat un quantum mai mare sau mai mic al impozitelor și contribuțiilor decât cel datorat au obligația de stabilire corectă a bazei de impunere și, respectiv a diferențelor de impozite și contribuții datorate la bugetul de stat său declarate și achitate în plus de către contribuabil și invocă în susținere prevederile art.5, 7 alin. (2), 12, 113 alin.(2), 118 alin.(5) și 131 alin.(4) lit.b) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, invocă prevederile art.115 alin.(1) lit.k) și art.116 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în baza cărora a calculat și virat impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, iar la reîncadrarea veniturilor organele de inspecție fiscală trebuiau să reanalizeze obiectiv, implicit verificarea legalității plății prin reținere la sursă a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de 000 lei.

Contestatara solicită organului de soluționare a contestației să constate caracterul duplicitar și contradictoriu al poziției organelor de inspecție fiscală în aplicarea art.11 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv au avut în vedere contractul încheiat la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare însă, au concluzionat asupra valabilității contractului și asupra imposibilității reîncadrării atunci când erau obligați să stabilească obligații fiscale în minus, achitate în plus de X.

Ca urmare, societatea susține că nu datorează suma de 000 lei achitată cu titlu de impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente pentru perioada 2011 – 2013 și solicită ca organele de inspecție fiscală să emită decizie de impunere cu semnul minus pentru suma de 000 lei, precum și aplicarea prevederilor art.171 din Codul de procedură fiscală.

Totodată, contestatara solicită să se constate nelegalitatea Deciziei de impunere nr.000/2018 pentru suma de 000 lei în raport cu prevederile art.1 alin.(1) și alin.(2) din **Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale** care sunt incidente atât obligațiilor rezultate dintr-o reconsiderare cât și în cazul celor rezultate dintr-o reîncadrare.

De asemenea, societatea susține că întrucât nu datorează obligațiile fiscale principale nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018 care a stat la baza Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.000/2018 emisă de organele de inspecție fiscală s-au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2011 – 31.12.2013.

IMPOZIT PE PROFIT

Verificarea serviciilor facturate de X a făcut obiectul unui control inopinat care s-a efectuat la solicitarea Curtii de Conturi a României înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.000/2013, întocmindu-se în acest sens procesul verbal de control inopinat, înregistrat la X sub nr. 000/.2015.

In ceea ce privește relațiile contractuale dintre X și X în perioada 2011 – 2013, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea acestora, în sensul că:

- nu ia în considerare tranzacția dintre X și X în baza contractului 000/2008 aceasta neavând un scop economic;
- reîncadrează activitatea Expertilor ca fiind activitate dependentă de X conform prevederilor art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care definesc noțiunea de activitate dependentă și situația în care o activitate poate fi reconsiderată și pct.1 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal,

Din conținutul textului și al modului de calcul al diferentelor și al atribuirii legislației incidente stabilirii diferentelor, rezulta că organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacția, respectiv prestarea de servicii a fost efectuată de persoanele fizice ca aflându-se în relație dependentă de societatea X și nu o prestare de servicii dintr-o relație comercială cu X.

Urmare a reîncadrării activității Expertilor, în activitate dependentă de X inspecția fiscală organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare cheltuielile înregistrate de X S.A. în contul 628 "*Cheltuieli cu servicii prestate de terți*", în perioada ianuarie 2011 – decembrie 2013, în baza facturilor emise de X, în sumă totală de 000 lei astfel:

-000 lei în 2011;

- 000 lei in 2012;
- 000 lei in 2013.

Cheltuielile reprezentand taxe școlare, servicii medicale, asigurări de risc, pentru personalul cu contract local, au fost considerate de către X cheltuieli nedeductibile fiscal. Valoarea totala a acestor cheltuieli în perioada ianuarie 2011 – septembrie 2013 este în sumă de 000 lei, din care:

- 000 lei pe anul 2011;
- 000 lei pe anul 2012;
- 000 lei pe anul 2013.

Cheltuielile cu chiriile suportate de catre X conform contractului incheiat cu societatea X au fost considerate de catre X cheltuieli deductibile fiscal. Valoarea totala a acestor cheltuieli în perioada ianuarie 2011 – septembrie 2013 este în sumă de 000 lei, din care:

- 000 lei pe anul 2011;
- 000 lei pe anul 2012;
- 000 lei la anul 2013.

Aceste sume au reintregit baza de calcul a impozitului pe venit si a contributiilor sociale aferente, fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Urmare a reîncadrării activitatii Expertilor in activitate dependenta de X, sunt recunoscute ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei ianuarie 2011 – decembrie 2013, cheltuielile în sumă de 000 lei, reprezentand venituri de natură salarială și cheltuieli în sumă de 000 lei, reprezentând contribuții sociale datorate de angajator si sunt considerate ca si nedeductibile cheltuielile cu chiriile suportate de X in suma totala de 000 lei si cheltuielile cu serviciile facturate de X în suma totala de 000 lei.

Situația acestora pe ani fiscali se prezintă astfel:

- An 2011 – Cheltuieli reprezentând Venituri de natură salarială în sumă de 000 lei;
- An 2011 – Cheltuieli reprezentând contribuții sociale datorate de angajator în sumă de 000 lei;
- An 2012 - Cheltuieli reprezentând Venituri de natură salarială în sumă de 000 lei;
- An 2012 - Cheltuieli reprezentând contribuții sociale datorate de angajator în sumă de 000 lei;
- An 2013 - Cheltuieli reprezentând Venituri de natură salarială în sumă de 000 lei;
- An 2013 - Cheltuieli reprezentând contribuții sociale datorate de angajator în sumă de 000 lei.

IMPOZIT PE VENITURILE DIN SALARII

Urmare verificării statelor de plată a rezultat că pe acestea sunt evidențiate persoane fizice nerezidente, salariați aparținând altor societăți din cadrul X respectiv: X din A, X B, X din U care au fost detașați la X.

Detașarea personalului s-a efectuat în baza unui "Acord" denumite generic Acord de rambursare a delegației" încheiat între X și fiecare entitate din X care a detașat personal.

În ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor migranți România a aplicat în perioada 2011-2013 prevederile Regulamentului (CE) nr.987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) 883/2004, art.11-15, și art.16.

Astfel, s-a constatat că pentru persoanele detașate cu cetățenie UE X nu a calculat, evidențiat și reținut contribuții sociale invocând existența formularului E101/A1- Certificat privind legislația aplicabilă ce se emite de către instituțiile competente ale statelor membre de trimitere respectiv Casa Națională de Pensii și Asigurări Sociale, precum și instituțiile corespondente din statele membre.

Existența formularului E101/A1- Certificat privind legislația aplicabilă, implică:

- salariatului i se calculează, reține și declară impozitul pe venitul din salarii în România;
- salariatului nu i se calculează, reține și declară contribuțiile sociale aferente în România ci în țara de origine.

Având în vedere că venitul impozabil se determină prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale individuale, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății, pentru justificarea tratamentului fiscal aplicat în sfera contribuțiilor sociale, formularele E101/A1 aferente salariaților X detașați în România, în perioada verificată. În urma analizării acestor formulare a rezultat că parte dintre acestea nu acoperă întreaga perioadă de detașare, perioada în care X nu a calculat, nu a reținut și nici nu a declarat contribuțiile aferente. Pentru salariații X detașați în România care nu au acoperit de formularul E101 întreaga perioadă de detașare, reprezentanții X au prezentat adresa nr.000/2018 emisa C.N.P.P. prin care se comunica ca persoanele menționate au fost avizate favorabil.

Societatea a prezentat și adresa emisa Ministerul Federal al Muncii, Protecției Sociale, Sănătății și Protecției Consumatorului, Cancelaria Federală V în care se menționează ca pentru aceste persoane costurile salariale și contribuțiile de asigurări sociale sunt achitate de către întreprinderea din A, angajatorul persoanelor detașate.

Societatea a întocmit și a depus în termenele legale declarațiile privind obligațiile datorate bugetului de stat, referitoare la impozitul pe venituri din salarii. Borderourile fișelor fiscale anuale FF1 și FF2 au fost depuse în termene legale la organul fiscal teritorial.

Din verificarea evidentei contabile s-a constatat că nu există corelații între sumele datorate conform statelor de plată, declarate și evidența contabilă, aceste diferențe provenind din:

- diferența pozitivă/negativă înregistrată în luna ianuarie a fiecărui an, rezultată ca diferența între suma estimată aferentă obligațiilor din luna decembrie a anului anterior și obligația rezultată din statele de plată aferentă aceleiași luni.

Ex. În luna ianuarie 2011 diferența rezultată din stornarea estimării obligației aferente lunii decembrie 2010 și obligația salariatului i se calculează, reține calculată în statul de plată aferent lunii decembrie 2010.

- diferența pozitivă/negativă înregistrată în luna decembrie a fiecărui an, rezultată ca diferența între suma estimată aferentă obligațiilor din luna decembrie a anului

curent si obligatia rezultata din statele de plata aferenta aceleiasi luni inregistrate in luna ianuarie a anului urmator.

Ex. In luna decembrie 2013 diferenta rezultata din stornarea estimarii obligatiei aferente lunii decembrie inregistrata în luna decembrie 2013 si obligatia calculata in statul de plata pentru luna decembrie 2013 si inregistrata in luna ianuarie 2014.

- contributia calculata pentru sume brute reprezentand executari silite pentru care nu a existat o evidenta nominala a persoanelor pentru care a fost efectuata executarea.

Ex. Pentru sumele poprite pentru care a fost facuta identificarea nominala au fost calculate si declarate contributiile datorate in perioada fiscala in care a fost facuta identificarea, in evidenta contabila, obligatiile aferente au fost inregistrate prin note automate. In aceiasi perioada fiscala au fost intocmite note Xuale de stornare a contributiilor datorate pentru persoanele identificate.

- Reglare rulaj debitor /creditor, respectiv sume inregistrate atat in debitul cat si in creditul contului de contributie, fara a avea impact in obligatia de plata.

- Diferente de rulaj debitor, sume cu impact in obligatia de plata (corectii de state de plata).

In ceea ce priveste platile efectuate privind contributia datorata, s-a constatat ca acestea au fost efectuate la nivelul sumelor constituite in evidenta contabila, acestea fiind virate la bugetul general consolidat al statului.

Conform celor constatate rezulta ca X nu a declarat integral contributiile datorate in lunile în care a calculat, virat si inregistrat in evidenta contabila obligatiile aferente sumelor poprite, pentru care nu avea evidenta nominala a persoanelor pentru care a fost efectuata poprirea. In perioadele ulterioare, persoanele pentru care a fost efectuata poprirea au fost identificate si obligatiile datorate au fost cuprinse in declaratiile depuse. Astfel la 31.12.2013, societatea a declarat obligatiile pentru care au fost facute popririle aferent e executarilor silite.

Pentru sumele constituite ca obligatii de plata in evidenta contabila, achitate, dar nedecarate in perioada fiscala in care a fost constituita obligatia de plata, societatea datoreaza majorari de intarziere/penalitati de intarziere pana la data la care aceste obligatii au fost declarate conform art.174 alin.(1) si alin.(2) Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare

Aşa cum s-a prezentat la capitolul Impozit pe profit în baza art.11 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea activitatii Expertilor cuprinsi în facturile emise de X catre X ca fiind activitate dependenta de X, încadrând veniturile realizate de acesta în venituri de natură salarială.

Ca urmare, a fost calculată ca diferență suplimentară suma totală de 000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și cele asimilate salariilor, astfel:

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

Prin urmare, X datorează la bugetul general consolidat suma de **000 lei reprezentand debit aferent impozitului pe veniturile din salarii și cele asimilate salariilor** conform prevederilor art. 55 alin.2 lit.k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

CONTRIBUTII SOCIALE

Așa cum s-a prezentat la capitolul Impozit pe profit în baza art.11 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea activității Expertilor cuprinși în facturile emise de X către X ca fiind activitate dependentă de X, încadrând veniturile realizate de aceștia ca fiind venituri de natură salarială.

Pe cale de consecință, au fost calculate contribuțiile sociale, astfel:

Contribuție de asigurări sociale de stat datorată de angajator, în baza art.34 alin.(1) din Legea nr.263/2010 și art.296⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în suma totală de **000 lei** reprezentând

contribuție de asigurări sociale de stat datorată de angajator, astfel :

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei

pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei

pentru anul 2013 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei

Contribuție de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorată de angajator în baza art.4 alin.(2) și art.5 alin.(2) din OUG nr.158/2005, în suma de **000 lei**, astfel:

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei;

pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei;

pentru anul 2013 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

Contribuție de asigurari pentru somaj datorată de angajator în baza art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în sumă de **000 lei**, astfel:

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei

pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei

pentru anul 2013 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei

Contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale datorată de angajator în baza art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale și art.296¹⁸ alin.3 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în suma de **000 lei**, astfel:

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei;

pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei;
pentru anul 2013 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

Contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator, în baza art.258 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în suma de **000 lei**, astfel:

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei
pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei
pentru anul 2013 – diferența suplimentară în suma de 000 lei

Contribuție de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați, în baza art.33 din Legea nr.263/2010 și art.296⁴ alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în suma de **000 lei** reprezentând contribuția de asigurări sociale de stat datorate de asigurați, astfel:

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei
pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei
pentru anul 2013 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

Contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în baza art.27 alin.(1) lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în suma de **000 lei**, astfel:

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei;
pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei;
pentru anul 2013 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

Contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, în baza art.257 alin.(2) lit.a) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în suma de **000 lei**, astfel:

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei;
pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei;
pentru anul 2013 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

Contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, în baza art. 296⁵ alin. 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de **000 lei**, astfel:

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei
pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei
pentru anul 2013 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei

Varsaminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate, în temeiul prevederilor art.78 alin.(3) lit.a din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare a fost calculată diferență suplimentară suma de **000 lei**, astfel:

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei;
pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei;
pentru anul 2013 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

Totodată, din verificarea documentelor prezentate (state de plată, balanțe de verificare, contracte de muncă etc) au fost analizate concordanțele dintre sumele înregistrate în evidența contabilă și sumele declarate prin intermediul Declarațiilor privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat al statului în fișa sintetică a platitorului.

S-a constatat că **nu există corelații între sumele datorate conform statelor de plată, declarate și evidența contabilă**, aceste diferențe provenind din:

- diferența pozitivă/negativă înregistrată în luna ianuarie a fiecărui an, rezultată ca diferență între suma estimată aferentă obligațiilor din luna decembrie a anului anterior și obligația rezultată din statele de plată aferentă aceleiași luni.
- diferența pozitivă/negativă înregistrată în luna decembrie a fiecărui an, rezultată ca diferență între suma estimată aferentă obligațiilor din luna decembrie a anului curent și obligația rezultată din statele de plată aferentă aceleiași luni înregistrate în luna ianuarie a anului următor.
- contribuția calculată pentru sume brute reprezentând executări silite pentru care nu a existat o evidență nominală a persoanelor pentru care a fost efectuată executarea.
- Reglare rulaj debitor /creditor, respectiv sume înregistrate atât în debitul cât și în creditul contului de contribuție, fără a avea impact în obligația de plată.
- Diferențe de rulaj debitor, sume cu impact în obligația de plată (corecții de state de plată).

În ceea ce privește plățile efectuate privind contribuțiile datorate, s-a constatat că acestea au fost efectuate la nivelul sumelor constituite în evidența contabilă, acestea fiind virate la bugetul general consolidat al statului.

Ca urmare, **X nu a declarat integral contribuțiile datorate în lunile în care a calculat, virat și înregistrat în evidența contabilă obligațiile aferente sumelor poprite**, pentru care nu avea evidență nominală a persoanelor pentru care a fost efectuată poprirea. În perioadele ulterioare, persoanele pentru care a fost efectuată poprirea au fost identificate și obligațiile datorate au fost cuprinse în declarațiile depuse. Astfel la 31.12.2013, societatea a declarat obligațiile pentru care au fost făcute popririle aferente executărilor silite.

Pentru sumele constituite ca obligații de plată în evidența contabilă, achitate dar nedecarate în perioada fiscală în care a fost constituită obligația de plată, societatea datorează majorări de întârziere/penalități de întârziere până la data la care aceste obligații au fost declarate conform art.174 alin.(1) și alin.(2) Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/.2018, s-au stabilit obligații fiscale accesorii în suma de 000 lei, reprezentând:

- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;

- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei dobânzi aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap;
- 000 lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de sumă de 000 lei, constând în:

- (- 000) lei-impozit pe profit;
- 000 lei impozit pe venitul din salarii;
- 000 lei CAS Angajator;
- 000 lei CAS angajat;
- 000 lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- 000 lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei CASS angajator;
- 000 lei CASS angajat;
- 000 lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează diferența de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite persoanelor detașate internațional de către X la societatea din România X, precum și cu privire la influența asupra impozitului pe profit a cheltuielilor cu salariile și contribuțiile sociale ale acestor persoane, în condițiile în care din analiza documentelor prezentate, a informațiilor obținute din străinătate și a actelor normative incidente nu a rezultat o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 2011-2013.

În fapt, verificarea serviciilor facturate de X a făcut obiectul unui control inopinat care s-a efectuat la solicitarea Curtii de Conturi a Romaniei inregistrată la

Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.000/2013, întocmindu-se în acest sens Procesul verbal de control inopinat, înregistrat la X sub nr. 000/2015.

In ceea ce priveste relatiile contractuale dintre X si X in perioada 2011 – 2013, organele de inspectie fiscala au procedat la reconsiderarea acestora, in sensul ca:

-nu iau in considerare tranzactia dintre X si X in baza contractului 000/2008 aceasta neavând un scop economic;

- reîncadreaza activitatea Expertilor ca fiind activitate dependenta de X conform prevederilor art.7 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care definesc notiunea de activitate dependenta si situatia in care o activitate poate fi reconsiderata, respectiv pct.1 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Din continutul textului si al modului de calcul al diferentelor si al atribuirii legislatiei incidente stabilirii diferentelor rezulta ca organele de inspectie fiscala au reconsiderat tranzactia, respectiv prestarea de servicii a fost efectuata de persoanele fizice ca aflându-se in relatie dependenta de societatea X si nu o prestare de servicii dintr-o relatie comerciala cu X.

Urmare a reîncadrării activitatii Expertilor, in activitate dependenta de X organele de inspectie fiscală nu au luat în considerare cheltuielile înregistrate de X din contul 628 "*Cheltuieli cu servicii prestate de terți*", în perioada ianuarie 2011 – decembrie 2013, în baza facturilor emise de X, în sumă totală de 000 lei astfel:

- 000 lei in 2011;
- 000 lei in 2012;
- 000 lei in 2013.

Cheltuielile reprezentand taxe școlare, servicii medicale, asigurări de risc, pentru personalul cu contract local, au fost considerate de către X cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit. Valoarea totala a acestor cheltuieli în perioada ianuarie 2011 – septembrie 2013 este în sumă de 000 lei, din care:

- 000 lei pe anul 2011;
- 000 lei pe anul 2012;
- 000 lei pe anul 2013.

Cheltuielile cu chiriile suportate de catre X conform contractului incheiat cu societatea X au fost considerate de catre X cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit. Valoarea totala a acestor cheltuieli în perioada ianuarie 2011 – septembrie 2013 este în sumă de 000 lei, din care:

- 000 lei pe anul 2011;
- 000 lei pe anul 2012;
- 000 lei la anul 2013.

Aceste sume au reintregit baza de calcul a impozitului pe venit si a contributiilor sociale aferente, fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Urmare a reîncadrării activitatii Expertilor in activitate dependenta de X, **sunt recunoscute ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei ianuarie 2011 – decembrie 2013, cheltuielile în sumă de 000 lei, reprezentand venituri de natură salarială și cheltuieli în sumă de 000 lei, reprezentând**

contribuții sociale datorate de angajator si sunt considerate ca si nedeductibile cheltuielile cu chiriile suportate de X in suma totala de 000 lei si cheltuielile cu serviciile facturate de X în suma totala de 000 lei.

De asemenea, urmare a reîncadrării activității Expertilor cuprinși în facturile emise de X către X ca fiind activitate dependentă de X veniturile realizate de acestea reprezintă venituri de natură salarială conform prevederilor art. 55 alin.2 lit.k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, a fost calculată ca diferență suplimentară suma totală de **000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și cele asimilate salariilor**, astfel:

pentru anul 2011 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

pentru anul 2012 – diferență suplimentară în sumă de 000 lei.

Totodată, au fost calculate contribuții sociale, astfel:

- **Contribuție de asigurări sociale de stat datorată de angajator**, în baza art.34 alin.(1) din Legea nr.263/2010 și art.296⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în suma totală de **000 lei**;

-**Contribuție de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorată de angajator** în baza art.4 alin.(2) și art.5 alin.(2) din OUG nr.158/2005, în suma de **000 lei**;

- **Contribuție de asigurari pentru somaj datorată de angajator** în baza art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în sumă de **000 lei**;

- **Contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale datorată de angajator** în baza art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale și art.296¹⁸ alin.3 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în suma de **000 lei**;

- **Contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator**, în baza art.258 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în suma de **000 lei**;

- **Contribuție de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați**, în baza art.33 din Legea nr.263/2010 și art.296⁴ alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în suma de **000 lei**;

- **Contribuția individuală de asigurari pentru somaj reținută de la asigurați** în baza art.27 alin.(1) lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în suma de **000 lei**;

- **Contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați**, în baza art.257 alin.(2) lit.a) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în suma de **000 lei**;

- **Contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale**, în baza art. 296⁵ alin. 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de **000 lei**;
- **Varsaminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate**, în temeiul prevederilor art.78 alin.(3) lit.a din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare a fost calculată diferență suplimentară suma de **000 lei**.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile:

- art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

- pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

- art.21 alin.(1) din același act normativ, care prevede:

”(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și, per a contrario, sunt cheltuieli nedeductibile celelalte cheltuieli care nu îndeplinesc această condiție, inclusiv cele prevăzute expres de legea fiscală.

În materia impozitului pe veniturile din salarii și/sau asimilate salariilor, sunt incidente prevederile:

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

“(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 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, care 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;(...)***".

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

De asemenea, sunt considerate venituri asimilate salariilor sumele încasate din sporuri, premii, indemnizații, sumele primite pentru concediul de odihnă, sumelor încasate în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă și ***"orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor"***.

În materia contribuțiilor sociale, pe perioada 2011-2013, sunt incidente prevederile:

- pentru **contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator**, art.34 alin.(1) din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de angajator este prevăzută în Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare", iar la art 296⁵ din Codul fiscal, se prevede:

(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.”

- pentru **contribuția de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați**, art.33 alin.(1) lit.a) din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților este prevăzută în Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare”, iar la art 296⁴ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, se prevede:

”(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale 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 perXentă 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;”;

- pentru **contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorata de angajator**, art.4 alin.(2) din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate

”(2) Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la art.1 alin.(2) lit.e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.”

- pentru **contribuția de asigurari pentru șomaj datorata de angajator**, art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, conform art. 27 alin. (1).”

- pentru **contribuția individuală de asigurari pentru șomaj reținută de la asigurați**, conform art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

”(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.”

- pentru **contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale datorată de angajator**, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”(1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cotă de 0,25%, aplicată asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii.”

- pentru **contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator**, art.258 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.”

- pentru **contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați**, art.257 alin.(2) lit.a) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

”(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;”

- pentru **contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice**, art.5 alin.(2) din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, cota de contribuție prevăzută la art.4 alin. (2) se datorează și se achită de către:

a) angajatori pentru asigurații prevăzuți la art.1 alin. (1) lit. A și B;”,

iar la art.296⁵ alin.(5) din Codul fiscal, se prevede:

(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.”

- pentru **varsaminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate**, art.78 alin.(2) din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, prevede:

”(2) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.”

(3) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre următoarele obligații:

a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că pentru veniturile brute realizate lunar de persoane fizice din activitatea dependentă la persoane juridice se datorează contribuții sociale la bugetul asigurărilor sociale, atât de către angajator cât și cele reținute de la angajat.

Din constatări reiese că în urma unui control inopinat efectuat la solicitarea Curtii de Conturi a României organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal de control inopinat, înregistrat la X sub nr.000/2015 .

Din constatările prezentate în acest document ce a stat la baza întocmirii Raportului de inspecție nr.000/2018 și a Deciziei de impunere nr.000/2019 prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare ca urmare a reîncadrării activității Experților din muncă independentă în muncă dependentă de X, rezultă:

Relatia contractuală dintre X și X a fost stabilită în cadrul contractului 000/2008 și a actelor adiționale la acesta, din care reiese că:

-partile din contract sunt **X, înregistrată în Insula X**, cod de înregistrare 000, reprezentată de X și X în calitate de Directori, denumită în contract “*Prestatorul*” și X reprezentată de X în calitate de Director Financiar și X în calitate de Director Finante și Control, denumită în contract “*Beneficiarul*”;

- **obiectul contractului** este: „*Prestatorul va presta în perXenta Serviciile descrise în Anexa 1 a acestui Contract iar beneficiarul va remunera Prestatorul pentru aceste Servicii conform art. 3.1 din acest Contract. Numarul angajatilor Prestatorului care este necesar sa fie implicati in prestarea fiecarui Serviciu si numarul de ore lunare necesare pentru prestarea acestor Servicii vor fi stabilite din timp prin acordul Partilor*”;

-cu privire la „*compensatie si plata*” în contract se precizează că Beneficiarul va plăti Prestatorului **costul real privind activitatea angajaților Prestatorului plus un adaos comercial de 22%**. De asemenea, se precizează că „*Fiecare Parte va*

suporta taxele aplicabile platii pe care este obligata sa le plateasca in conformitate cu legislatia aplicabila in vigoare”;

- referitor la „evidentele si documentarea costurilor” prin contract se prevede ca:

„Prestatorul va mentine registre si evidente contabile reale si corecte cu detaliile necesare pentru identificarea Serviciilor prestate si a numarului de persoane care au lucrat pentru prestarea serviciilor respective si va da Beneficiarului posibilitatea de a inspecta oricand aceste registre si evidente dupa notificarea rezonabila de catre Prestator si pentru a permite emiterea unor facturi corespunzatoare”;

„Aceste evidente si documente vor fi disponibile pentru Beneficiar si vor fi puse la dispozitia acestuia la cererea sa”.

- termenul de valabilitate stabilit prin contract este 2 octombrie 2007 – 31 decembrie 2010. Prin acte aditionale la contractul 000/.2008 părțile convin să modifice clauzele referitoare la obiect, plata și termenul de valabilitate a contractului.

In derularea contractului 000/.2008 sunt implicate urmatoarele parti:

- **X**, in calitate de parte a contractului 000/2008 ce “are personal disponibil cu experienta corespunzatoare”;

- **X**, in calitate de parte a contractului 000/.2008, beneficiar al muncii prestata de Experti;

- **Experti in petrol si gaze** (numiti Experti) care, in functie de statul de origine se impart în:

- experti originari din RoXia (numiti in prezenta Experti roXi);

- experti originari din state membre ale Uniunii Europene sau ale Spatiului Economic European, mai putin RoXia (numiti in prezenta Experti UE);

- experti originari din state nemembre ale Uniunii Europene sau ale Spatiului Economic European (numiti in prezenta Experti non UE); **raportul de munca al Expertilor roXi si al Expertilor UE este prevazut in contractul de munca incheiat cu X, iar pentru Expertii non UE raportul de munca este prevăzut, atat in contractul de munca incheiat cu X, cat si in contractul local de munca incheiat cu X;**

- **Furnizorul de servicii fiscale**, care, in principal, acorda asistenta fiscala Expertilor pentru o conformare fiscala corecta a acestora. In perioada verificata furnizorii de servicii fiscale au fost:

-X, CUI 000, pentru perioada octombrie 2007 – decembrie 2008;

- X, pentru perioada ianuarie 2009 – decembrie 2012.

Referitor la relatia X – X:

- in data de 21.07.2014 s-a prezentat extras din minuta nr.000/2007 a întrunirii Consiliului Executiv al X, prin care se aproba infiintarea unei companii pentru expatriati in Insula X; din acest document reiese ca aceasta decizie este fundamentata de nevoia de a angaja temporar expatriati si de faptul ca este preferabil să se aplice modelul deja utilizat de grupul X care in trecut a infiintat o companie in Insula X ce angajeaza specialisti expatriati;

- implicarea X in administrarea expatriatilor a constat in semnarea unui contract de servicii de contabilitate si administrare de resurse uXe (semnat de Directori X care ocupau si functii de conducere in X, contract in vigoare incepand cu ianuarie 2012) si a doua imputerniciri date societatii X GmbH – companie Aca din grupul X, numita in prezenta X – imputerniciri in baza careia X, X si X (societate-mama a companiilor X si X, numita in prezentul X) s-au ocupat de administrarea Expertilor care au incheiat contract cu X. Acest fapt este confirmat de X si X printr-un material furnizat organelor de inspectie fiscala in data de 02.09.2014. Împuternicirea prezentata in confirmarea scrisa a companiilor X si X, in baza careia aceste companii sustin ca au avut calitatea de a reprezenta X in relatia cu Expertii este semnata de Directorii X, ultimii doi avand si calitatea de angajati X la momentul semnarii acestei imputerniciri; aceasta imputernicire data de X pentru a fi reprezentata in relatia cu Expertii a fost prezentată si ca anexa la o nota explicativa si ca anexa la materialul prin care X si X explica in ce baza X s-a substituit societatii X actionand ca reprezentant al lui X in relatia cu Expertii purtand doar semnaturile Directorilor X, angajati X la momentul semnarii acesteia;
- in data de 24.07.2014 s-a prezentat copia Actului Constitutiv al societatii comerciale “X ” – actualizare aprilie 2007 – din care reiese că la Articolul 3, paragraful 2, este prevazut ca, la data luarii deciziei de infiintare a X, “*Societatea comerciala poate infiinta sucursale, agentii, reprezentante sau alte asemenea unitati fara personalitate, precum si filiale organizate ca persoane juridice distincte, in RoXia sau in strainatate, in conditiile legii, in baza hotararii Directoratului.*”;
- in data de 21.07.2014 s-a prezentat copia dupa extrasul nr.000/2012 de la Oficiul National al Registrului Comertului din care rezultă persoanele responsabile;
- in data de 08.07.2014 s-a prezentat o copie a certificatului de înregistrare al companiei X in Registrul Companiilor din Insula X din care reiese ca X a fost infiintata in baza legii “*Companies Act 2006*” si inregistrata in data de 28 septembrie 2007.

Din cele prezentate, rezultă:

- inregistrarea companiei X in Insula X a fost efectuată strict cu scopul ca prin aceasta companie sa fie derulate contractele de munca cu Expertii care au prestat munca pentru X;
- scopul angajarii acestor Experti prin X (inregistrata in Insula X) a fost existenta unor raporturi de munca (intre experti si X) mai flexibile decat cele guvernate de legea roXa. Totodata, reprezentantii X au mai afirmat ca s-a apelat la acest model de utilizare de forta de munca atunci cand niciuna dintre parti nu a avut interesul contribuirii la un sistem de protectie sociala.

De asemenea, sintetizand informatiile din documentele prezentate, evolutia actionariatului X de la infiintare si pana in prezent este urmatoarea:

- compania se infiinteaza in 28 septembrie 2007 avand ca prim si unic actionar pe x, detinand 1 actiune in valoare nominala de 1 GBP;
- in ziua infintarii, 28 septembrie 2007, x isi cesioneaza (1 actiune in valoare nominala de 1 GBP) societatii X; astfel, **in perioada 28 septembrie 2007 – 27 august 2008 X este unic actionar al X;**

- la data de 28 august 2008, prin decizia actionarului unic X in capitalul social al X se emite o noua actiune la valoarea nominala de 1 GBP. X renunta la dreptul de preemtiune si se distribuie aceasta actiune doamnei X, cetatean roX. Astfel, **in perioada 28 august 2008 – prezent, X a fost detinuta de doua persoane roXe**, una juridica – X si una fizica – X, fiecare detinand o cota de 50% din capitalul social al X. X a intocmit si depus pentru X declaratia D210 FF1 pentru perioada 2007 – 2009 si declaratia D210 FF2 pentru anul 2010, conform extras din fisa de “*Venituri persoane fizice*” generata din sistemul FISCNET din informatiile furnizate de reprezentantii X reiesind ca X a fost angajata la X, in perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, ocupand functia de Director Directia Audit Intern in perioada 01.01.2007 – 31.01.2009, iar in perioada 01.02.2009 – 31.12.2009 functia de Director Departament Audit Intern. Pentru anul 2010 reprezentantii X au precizat ca D-na X nu mai avea calitatea de angajat la X, in declaratia D210 FF2 fiind declarat un bonus aferent anului 2009 si acordat in anul 2010.

In data de 12.08.2014 reprezentantii X precizează, prin e-mail, urmatoarele

“Manifestarea acordului de vointa al companiei cu privire la societatile in care are calitatea de actionar:

-In cazul societatilor administrate in sistem dualist conducerea executiva a societatii administrate in sistem dualist revine directoratului, numit de catre consiliul de supraveghere acestia din urma fiind numiti de catre adunarea generala.

- Directoratul manifesta acordul de vointa al companiei in cadrul adunarilor generale in care societatea are calitatea de asociat/actionar.”

Cu privire la conducerea societatii X in perioada 2008 – 2012 reprezentantii X au prezentat urmatoarele:

- in data de 21.07.2014 din extrasul din minuta nr.000/2007 a adunarii Consiliului Executiv al X prin care se aproba numirea in functia de director al companiei X a lui X.

- in data de 08.07.2014, minuta adunarii Consiliului Directorilor X din data 000/2007 prin care se ia act de demisia X din functia de director al companiei X si, atat fostii directori sunt numiti in Consiliul Directorilor companiei X. La data numirii lui X in Consiliul Directorilor companiei X, conform extrasului nr.000/2012 de la Oficiul National al Registrului Comertului, acesta facea parte din conducerea X avand puteri de membru al Directoratului pentru Exploatare si Productie RoXia, iar la data de 22.02.2008 in Registrul Comertului a fost inregistrata o corectie a mentiunii facuta in data de 19.09.2007 in urma careia X este inregistrat ca fiind membru in Directoratul X; astfel, X, la data numirii in functia de Director X, in calitatea lui de membru al Directoratului X, facea parte din conducerea executiva a actionarului unic al X (X), structura organizatorica ce Xifesta acordul de vointa al unicului actionar al X in cadrul adunarilor generale ale X;

- in data de 10.07.2014, decizia asociatului unic X din data de 25 octombrie 2007, prin Directorul X – in calitatea detinuta in X de membru al Consiliului Executiv Explorare si Productie RoXia – si X – in calitatea detinuta in X de Director al diviziei Financiar & Servicii – de actualizare a actului constitutiv al companiei X;

- in data de 2014, actul constitutiv al companiei X actualizat in 2007, atat in aceasta versiune de act constitutiv, cat si in cea precedenta, la articolul 15.1 se prevede ca directorii companiei X sunt numiti prin decizia actionarilor;
- in data de 2014, extras din minuta nr. 000/.2010 a adunarii Consiliului Executiv al X prin care se aproba numirea in functia de director al companiei X a lui X, inlocuindu-l astfel pe X, incepand cu 1 ianuarie 2011;
- in data de 2014, extras din minuta nr.00/2011 a adunarii Consiliului Executiv al X prin care se aproba numirea in functia de director al companiei X a lui X, inlocuindu-l astfel pe X, reinnoirea Xdatului de director al companiei X a lui X si numirea acestuia in functia de Presedinte al Consiliului Directorilor companiei X;
- in data de 2014, decizia Directorilor X din 2011 de numirea lui X in functia de Presedinte al Consiliului Directorilor companiei X;
- in data de 2014, Registrul Directorilor X din care rezulta ca directorii X de la infiintare pana in prezent au fost:
 - X – in perioada 01.10.2007 – 26.02.2009
 - X – in perioada 21.04.2009 – 01.01.2011

În vederea analizei tranzactiilor dintre X si X si a clarificarii modului de derulare a contractului dintre cele doua parti, in luna mai a anului 2013, organele de inspectie fiscala au achizitionat online de pe pagina oficiala de internet a Registrului Companiilor din Insula X documente depuse de X – declaratii anuale, furnizate ulterior de autoritatile din Insula X si actul constitutiv al X actualizat la 25 octombrie, furnizat ulterior si de X. Din analiza acestor declaratii anuale a rezultat ca Directorii X care au semnat contractul cu X si-au declarat la autoritatile din Insula X.

In vederea analizei scopului pentru care compania a fost infiintata s-a solicitat reprezentantilor X situatiile financiare (si notele la situatiile financiare) intocmite de X in perioada 2008 – 2012, iar din analiza acestora coroborat cu evidenta contabila a X, cu informatiile furnizate de furnizorii de servicii fiscale precum si cu raspunsurile din Nota explicativa data de reprezentantii X (inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr. 000/.2014) a rezultat:

- in perioada 2008 – 2012, peste 99% din veniturile X sunt realizate in baza contractului 000/.2008 incheiat cu X;

- pentru anii in care X a intocmit note la situatiile financiare, respectiv 2010, 2011 si 2012, **se arata explicit ca veniturile totale ale companiei X sunt cele realizate din tranzactiile cu X.**

- profitabilitatea neta a companiei X din activitatea curenta in perioada 2008 – 2012, calculata ca raport intre rezultatul din exploatare si cheltuielile de exploatarea este de -0.08%, ceea ce conduce la concluzia ca aceasta companie nu are un scop in sine;

- numar mediu salariati X conform notelor la situatiile financiare si a informatiilor furnizate de reprezentantii X, in perioada 2008 – 2012, comparativ cu numarul mediu anual de Experti care au prestat munca la X (medie simpla ponderata) este dat de Expertii care sunt in totalitate angrenati in activitatea X;

-situatiile financiare ale X si notele la acestea au fost semnate de directori X care la momentul semnarii acestora detineau si calitatea de angajati X cu functii de conducere in X, iar din notele la situatiile financiare – acolo unde au fost prezentate – reiese ca reprezentarea conducerii executive a companiei X a fost asigurata de directori X care detineau si calitatea de angajati X cu functii de conducere in X.

Sintetizand, in perioada 2008 – 2012, **activitatea companiei X a fost dependenta de activitatea companiei X si conducerea executiva a companiei X a fost reprezentata de Directori X ce detineau calitatea de angajati ai X.**

In vederea clarificarii modului de derulare a contractului 1659/13.02.2008, s-au solicitat informatii in cadrul unei note explicative din care rezultă:

“X a tinut contabilitatea primara a X pana la sfarsitul anului 2011, iar incepand cu anul 2012 a subcontractat aceasta activitate catre X.”

-la întrebarea *“Cum se suprapune relatia X/X cu X si cu X, Serviciul Expatriati pe prevederile Ghidului pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali, Ghidului Fiscal pentru Angajatii Internationali, precum si ale contractului nr. 000 pentru servicii de consultanta cu privire la angajatii detasati?”* și *“cine sunt aceste entitati juridice sau caror entitati juridice apartin si serviciile prestate de acestea pe relatia X/X nascuta din contractul 000/2008, indicand totodata pentru fiecare dintre acestea locul (tara/statul) in care a fost prestat serviciul”*, răspunsul a fost:

“Pe perioada supusa controlului, X a fost un centru de servicii care a deservit exclusiv grupul X si care si-a desfasurat activitatea prin intermediul a doua entitati juridice: X (societate inregistrata in A) si X prin departamentul X. Atat in X, cat si in X a existat cate un Serviciu Expatriati, cu activitati complementare.

X a fost imputernicit de catre X sa incheie contracte in numele si pentru X in ceea ce priveste angajarea de personal – a se vedea documentul atasat prezentei.

Mentionam ca structura cu 000 de angajati in Bucuresti la care faceti referire a functionat ca departament in cadrul X”, de unde reiese ca administrarea Expertilor in numele si pentru X a fost realizata prin departamentul din cadrul X, pe teritoriul Romaniei.

Pentru a analiza relatia X – X – X, în data de 02.09.2014 reprezentantii X au prezentat prin e-mail, atat in limba engleza cat si traducerea in limba roXa, o adresa numita „Confirmare” prin care X (actionar majoritar in X, detinand 51.011% din capitalul social al X) si X explica relatia dintre X, X, X si X:

„Subscriesele, X si X confirmam prin prezenta urmatoarele:

1. In baza procurii din data de 1 octombrie 2007 (atasata prezentului document sub forma Anexei 1) X a imputernicit X ” sa incheie in numele sau si pentru aceste tranzactii legale cu privire la expatriati si sa actioneze in numele sau, in special sa semneze acorduri si contracte.” Mai mult, X avea dreptul in mod expres sa acorde procuri catre terti.

2. *Pe baza unei alte procuri din data de 1 octombrie 2007 (atasata prezentului document sub forma Anexei 2) X a imputernicit X "sa deschida si sa opereze in numele sau si pentru aceasta un cont bancar la o banca Aca cu reputatie buna din V, A, incluzând, dar fara a se limita la: (i) semnarea oricaror documente necesare in acest sens; si (ii) depunerea la banca a dispozitiilor cu privire la orice tranzactii bancare". In plus, X avea dreptul in mod expres sa acorde procuri catre terti.*

3. *Pe baza procurilor sus-mentionate, X a incheiat si a semnat acorduri si contracte pentru si in numele X. Aceste activitati au fost realizate de diverse departamente din cadrul X*

4. *Dupa o perioada de tranzitie din al doilea semestru al anului 2009 si incepând cu data de 1 ianuarie 2010 s-a incheiat un contract amplu de servicii de Xagement intre X (in calitate de furnizor) si X. (in calitate de beneficiar). De asemenea, s-a incheiat un contract amplu de servicii de Management intre X. (in calitate de furnizor) si X (in calitate de beneficiar). In cadrul acestui din urma contract, X in calitate de furnizor, a acceptat ca serviciile furnizate beneficiarului sa poata fi furnizate in ultima instanta si altor membri din cadrul grupului X (respectiv catre alte "companii in care X detine in mod direct sau indirect peste 50% din actiuni si in toate companiile in cadrul carora aceste companii detin la rândul lor peste 50% din actiuni (in mod direct sau indirect)")*

5. *In plus, intre X (in calitate de furnizor) si X (in calitate de beneficiari) s-a incheiat un contract de servicii de Management si pentru anumite activitati de Resurse Umane, care a intrat in vigoare incepând cu data de 1 ianuarie 2010. In anexa 1 la acest contract de servicii de Management este numita de asemenea in calitate de beneficiar potential.*

6. ***In contextul descris mai sus, serviciile au fost furnizate in perioada 2007 – 2012."***

Din cele de mai sus reiese că X a actionat ca reprezentant al X in semnarea contractelor (si a actelor aditionale la acestea) dintre experti si X, incepand cu ianuarie 2011, calitatea de reprezentant al X fiind sustinuta in baza aceleiasi procuri data de X lui X, precum și faptul că platile facute de X catre X in baza contractului nr./2008 au fost efectuate in contul deschis si operat de X la o banca Aca in baza procurii mentionata și in baza contractului dintre X (in calitate de prestator) si X (in calitate de beneficiar), in vigoare din ianuarie 2010.

X a intocmit acte aditionale la contractele dintre experti si X cu obiectul contractului prestare muncă X, iar prin e-mail-ul din data de 02.09.2014 reprezentanții X au precizat "Documentele în baza cărora X a întocmit acte adiționale la contractele de muncă ale experților detașați de X la X: Departamentul Servicii Expatriați din X acordă suport angajaților internaționali, atât în România, cât și în alte țări unde grupul X are operațiuni. Aceasta este practica din 2011, când Departamentul Servicii Expatriați don X a început să transfere către X parte din activitățile suport pentru angajații internaționali. În baza acestei practici, documente precum actul adițional la care se face referire, erau redactate de către membrii echipei Servicii Expatriați din România și trimise la V pentru

aprobare și semnare. Atât contractele, cât și actele adiționale se semnavu de către Managementul HR X/AG”.

Cu privire la modul de realizare a obiectului contractului s-a constatat:

- în contractul initial obiectul contractului este prevazut a fi detaliat in Anexa 1 la acesta, **anexa care nu a fost rezentată inspectiei fiscale motivat de faptul ca X nu detine acest document**. Prin actul aditional 000/2008 se stabileste ca „*Prestatorul va presta in mod continuu servicii de consultanta legate de explorare si productie*”;
- prin adresa inregistrata la societate sub numarul 000/2013, X face urmatoarele precizari: **“in practica, desi numit contract de consultanta, acest contract a fost derulat de parti ca un contract de punere la dispozitie de personal specializat”**;
- din prevederile contractuale, explicatiile reprezentantilor X, precum si din constatarile inspectiei fiscale referitoare la derularea contractului 000/.2008 rezulta ca societatii X nu ii sunt atribuite riscuri.

Ca urmare, pentru:

a) Relatia X – X, situatia contractuala nu este esentiala pentru stabilirea starii de fapt fiscale intrucat:

- inregistrarea companiei X in Insula X a fost efectuată strict cu scopul ca prin aceasta companie sa fie derulate contractele de munca cu Expertii care au prestat munca pentru X, scopul angajarii acestor Experti prin X (inregistrata in Insula X) a fost existenta unor raporturi de munca (intre Experti si X) mai flexibile decat cele guvernate de legea roXa;
- X se afla sub controlul total al X;
- conform notelor la situatiile financiare ale companiei X, activitatea acesteia a fost dependenta de activitatea companiei X intrucat veniturile realizate de X sunt doar din facturile emise catre X si conducerea executiva a companiei X a fost reprezentata de Directori X ce detineau calitatea de angajati X;
- toate cunostintele si experienta necesare realizarii prestarii prevazuta in contractul 000/.2008 apartin altor persoane decat celei care a intrat in relatia contractuala cu X. Desi in adunarea Consiliului Executiv al X din 2007 s-a indicat ca motivatie a infiintarii X in Insula X „*necesitatea unei eficiente administrari a expatriatilor*”, implicarea X in administrarea Expertilor a constat in semnarea a doua imputerniciri in octombrie 2007 si a unui contract de servicii financiar – contabile si de administrare resurse umane in martie 2012.
- din prevederile contractuale, explicatiile reprezentantilor X, precum si din constatarile inspectiei fiscale referitoare la derularea contractului 000/2008 rezulta ca societatii X nu ii sunt atribuite riscuri;
- profitabilitatea neta a companiei X din activitatea curenta in perioada 2008 – 2012, calculata ca raport intre rezultatul din exploatare si cheltuielile de exploatarea este de -0.08%, ceea ce, coroborat cu cele de mai sus, conduce la concluzia ca aceasta companie nu are un scop in sine.

b) Relatia X – Experti, în urma prezentării, pentru anii 2008, 2011 si 2012, a contractelor de delegare ale Expertilor detasati la X, precum si documentele din care sa reiasa inregistrarea in evidenta contabila si justificarea acestor inregistrari cu privire la rambursarea direct de catre X a costurilor si cheltuielilor suportate de Expertii care au prestat munca la X, la data de 25.04.2013 **s-a prezentat, in format electronic pe suport CD, contracte de munca incheiate între Experti si X din analiza cărora a rezultat:**

Relatia de munca dintre Experti si X este reglementata prin contractul de munca incheiat între parti.

Expertii sunt roXi (numiti **Experti roXi**) si internationali, cei internationali fiind din tari de origine membre ale Uniunii Europene sau ale Spatiului Economic European (numiti **Experti UE**) precum si din state nemembre ale Uniunii Europene sau ale Spatiului Economic European (numiti **Experti non UE**).

Clauzele contractului de munca semnat între Experti, numiti in contract Angajatul si X numit in contract Angajatorul, fac referire in general, printre altele, la urmatoarele aspecte:

- **functia** ocupata de Angajat (**conform organigrama X**) precum si superiorul ierarhic careia Angajatul se subordoneaza cat si **persoana care ocupa** (la momentul incheierii contractului) **acest post in cadrul X** ;
- **locul delegarii** – este mentionata locatia X, cu specificatia ca locul de munca poate fi orice sediu X;
- **durata contractului** – in general aceasta este incheiat pe o perioada de 2, 3 si 4 ani, cu posibilitate de prelungire;
- **viza si permisul de munca** – raspunderea Angajatului este pentru furnizarea informatiilor si documentelor necesare, *“insa conducerea locala a X / X va depune cererile in numele Angajatului.”*;
- **atributiile** – *“Conducerea locala a X / X va informa Angajatul cu privire la atributiile sale, locul si programul de lucru, regulile de disciplina. ... Angajatul nu va fi angajat pe niciun alt post si in nicio alta activitate, fie in beneficiul propriu, fie pentru cel al unui tert, chiar daca angajamentul respectiv nu concureaza direct cu interesele Angajatorului. “*
- **programul de lucru** – acesta *“va urma reglementarile aplicabile in societatea locala”*, respectiv sediul X in care expertul isi desfasoara activitatea;
- **salariul** – Angajatul primeste salariul net dupa deducerea impozitului pe venit, conform prevederilor de la clauza *“Impozite”*, iar acest salariu contine toate platile speciale, precum si toate remuneratiile suplimentare pentru concediile de odihna, precum si orice remuneratie pentru ore suplimentare; salariul este platit pro rata, lunar, la sfarsitul fiecărei luni si va fi ajustat la sfarsitul fiecărui an de delegare;
- **prime** – acestea sunt acordate conform instructiunilor X;
- **impozite:**

“Angajatul va primi salariul si celelalte beneficii platite de Angajator in temeiul prezentului Contract dupa deducerea impozitelor pe venit in tara de origine (Insula X) si in tara de delegare (Romania)”.

“In cazul in care Angajatul, datorita cetateniei sale, a domiciliului sau a prezentei fizice trebuie sa plateasca impozite intr-o alta tara decat cea de origine sau cea de delegare, aceasta obligatie va ramane in sarcina Angajatului si Angajatorul nu va avea nicio obligatie sau responsabilitate in acest sens.”

“Daca in tara de origine si/sau in tara de delegare apare o obligatie fiscala pentru Angajator, acesta are dreptul sa numeasca consultanti pe probleme fiscale pentru a-l asista pe Angajat la depunerea declaratiilor de venit si calcularea sumei datorate ca impozit din castigurile realizate in temeiul Contractului de munca cu Angajatorul, iar Angajatul declara ca va accepta rambursarea stabilita de consultantul fiscal. Angajatul va semna toate imputernicirile corespunzatoare.”

“Angajatul declara in mod irevocabil prin prezenta ca va transfera Angajatorului orice rambursare de impozite sau credit care i se cuvine acestuia din urma in legatura cu activitatea Angajatului in tara de origine si/sau in tara de delegare si ca va pregati fara intarziere si va semna toate actele si declaratiile necesare pentru rambursarile mai sus mentionate, la cererea Angajatorului.”

- **asigurare/concediu medical** – Angajatorul ofera Angajatului asigurare pentru accidente/invaliditate, asigurare pentru bunuri personale, asigurare de raspundere civila si asigurare medicala care include servicii de evacuare cu ambulanta aeriana, toate costurile pentru aceste asigurari fiind suportate de catre Angajator;

- **statutul pe perioada delegarii. Punct de origine** – Se mentioneaza explicit in fiecare contract statutul pentru expertii internationali: celibatar (sb – single based), cu familie rezidenta (fbr – family based resident) si cu familie nerezidenta (fbrn – family based non resident), respectiv domiciliul (oras/tara), functie de care se deconteaza cheltuielile de calatorie, biletele de avion pentru expatriere si repatriere; termenii “Statutul pe perioada delegarii” si “Punctul de origine” se regasesc definiti in “Ghidul pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali” ;

- **cazare** – sunt prevazute suma forfetara lunara pentru inchirierea sau achizitionarea unei locuinte (fiind incluse in aceasta suma toate costurile legate de cazarea Angajatului) si suma forfetara pentru mobilarea locuintei (alocatia de mobilare);

- **expatriere, repatriere si Cont de bilete:**

Angajatului si membrilor familiei care il insotesc li se vor deconta cheltuielile de calatorie sau li se vor asigura bilete de avion pentru expatriere si repatriere.

Contul de bilete este asigurat angajatului in scopul acoperirii cheltuielilor pentru “3 zboruri spre casa”. Aceste zboruri sunt definite “din tara de delegare la punctul de origine”, tara de origine (Insula X), asa cum este aceasta definita in contractul de munca, nefiind luata in considerare in cadrul acestei clauze.

- **concediu** – “Angajatul are dreptul la 25 de zile de concediu platit pe an de delegare, care vor fi utilizate pe baza unui acord reciproc intre Angajat si conducerea locala a X/X. In fiecare an de delegare, angajatul isi va folosi toate zilele de concediu la care are dreptul. Reportarea pentru anul urmator de delegare se va face numai cu acordul conducerii locale a X/X, altfel Angajatul va pierde zilele de concediu reportate.”;

- **transport local** – *“Daca Angajatul poseda un permis de conducere valabil care este recunoscut in tara de delegare, societatea locala ii va oferi Angajatului o masina de serviciu si pentru uz personal in conformitate cu politica locala privind masinile de serviciu pentru expatriati.”*;
- **calatorii de afaceri** – aceste cheltuieli sunt rambursate *“conform diurnei pentru calatorii de afaceri si alocatiilor de cazare aplicabile angajatilor delegati in strainatate”*;
- **alocatie pentru amenajarea locuintei si pentru articole personale** – sunt prevazute plati unice;
- **procedura de solutionare a conflictelor** – *“Procedura de solutionare a conflictelor in vigoare in prezent permite Angajatului sa depuna o cerere la conducerea locala a X / X in vederea repararii tuturor prejudiciilor in legatura cu delegarea Angajatului. ... Conducerea locala a X/X va face apoi o ancheta si va cere Consiliului sa adopte o decizie in acest sens. Conducerea locala a X/X va informa Angajatul despre ancheta la solicitarea acestuia. Regulile disciplinare aplicabile Angajatului vor fi specificate periodic in anunturi afisate la locul de munca al Angajatului sau vor putea fi obtinute pe alta cale de la X/X. Procedura de solutionare a conflictelor in acest context este aceeaasi cu cea indicata mai sus.”*
- **reziliere si indemnizatie de serviciu** – in cadrul acestei clauze se mentioneaza, printre altele, ca in ceea ce priveste indemnizatia de serviciu acestui Contract ii este aplicabila politica de acordare a indemnizatiei de serviciu – versiunea modificata;
- **loc de munca secundar** – *“Angajatul convine prin prezenta sa dedice tot timpul, atentia si energia sa activitatilor X/X. Orice ocupatii suplimentare, fie ca angajat al unei alte organizatii fie cu caracter independent si investitii in alte afaceri – cu exceptia simplei detineri a unor actiuni, a actiunilor achizitionate ca parte a unui portofoliu de investitii sau a investitiilor facute cu scopul de a utiliza anumite avantaje fiscale, cu conditia ca acestea sa nu confere o influenta in conducerea unei alte intreprinderi – precum si implicarea in alte societati care nu apartin grupului, chiar daca acestea nu sunt concurenti directi ai X/X, vor fi raportate X/X in scris inainte de inceperea unor astfel de activitati si vor avea nevoie de aprobarea scrisa a X/X.”*;
- **lege aplicabila/Jurisdicție/Limba** – printre prevederile acestei clauze se mentioneaza ca *“Instruciunile Generale pentru Delegarile in Strainatate completeaza prezentul Contract. Totusi, in caz de neconcordanță intre acestea, prezentul Contract va prevala.”*

Totodata, in cadrul contractului de munca este stipulat ca acesta impreuna cu ***“Instruciunile Generale privind Delegarile in Strainatate, modificate si Politicile locale ale X, modificate”*** constituie conditiile si reglementarile legale asupra carora partile au convenit de comun acord si care sunt obligatorii pentru parti.

Astfel, din contractele incheiate intre Expertii romani care au prestat munca la X si X au fost excluse *“Ghidul pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali”*, *„Ghidul Fiscal pentru Angajatii Internationali”* precum si clauze

specifice contractelor incheiate cu Expertii UE si Expertii non UE, respectiv cetatenii straini care au prestat munca la X, cum ar fi: *“Statutul pe perioada delegarii. Punctul de origine”* “zborurile acasa”, “Cazare”, “Expatriere, Repatriere, Transferul bunurilor personale si Cont de bilete”, “Alocatie pentru locuinta si articole personale”, etc..

La solicitarea de a fi furnizate documentele cu *“Instructiunile Generale privind Delegarile in Strainatate, modificate si Politicile locale ale X, modificate”* s-au prezentat urmatoarele documente:

- in data de 08.05.2013, in format letric, in limba engleza, documente referitoare la politica companiei legata de expatriati si anume: Expatriate Bonus Programme for International Employees, Assignment tax Guideline for International Employees, International Assignment Guideline for International Employees si Housing limits for X RoXia;

- in data de 28.05.2013, in format letric, traduceri interne ale documentelor referitoare la politica companiei legata de expatriati furnizate in data de 08.05.2013, si anume: Programul de Bonus Expatriati pentru Angajatii Internationali, Ghid pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali, Atribuirea Ghidului Fiscal pentru Angajatii Internationali si Limita indemnizatiei pentru locuinta in X Romania;

- in data de 21.08.2014, prin e-mail, Politicile locale ale X.

Conform Notei Explicative ***“Ghidul pentru detasari internationale pentru angajati internationali” este un document emis de X A, fiind aplicabil angajatilor internationali din grupul X, care desfasoara activitati in diverse tari unde grupul X este prezent”***.

Analizand prevederile Ghidului pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali si Nota Explicativa rezultă urmatoarele aspecte:

La punctul 1.2 “Scop” al acestui ghid se precizeaza: *“Prezentul ghid se aplica tuturor angajatilor X (inregistrat in Isle of X), X Libyan (inregistrat in Isle of X) si X (inregistrat in Isle of X).”* coroborat cu cele precizate în Nota Explicativa rezultă că **in grupul X prestatia de munca a Expertilor in companiile din grup se realizeaza printr-o relatie de angajare cu o societate inregistrata in Insula X.**

La punctul 2.1 “Definitie” din ghidul mentionat, subpunctul 2.1.1 “Expatriat” – *“Conform prezentului ghid Expatriatii reprezinta personal angajat pe perioada determinata la nivel international de catre X, X Libyan si X.”*

La punctul 2.1.4 notiunea “punctul de origine”, utilizata in contractul incheiat intre Expert si X pentru a defini “zborurile spre casa”, este definita astfel:

“Punctul de Origine este stabilit drept punctul central initial al vietii expatriatului inainte de inceperea primei sale detasari (ultimul domiciliu al familiei, statul), in cazul in care nu s-a stabilit altfel. Punctul de Origine este stabilit in Contractul de Detasare Internationala.

Punctul de Origine este important in special pentru cheltuielile de deplasare si cazare prevazute la punctul 5.11.”

La punctul 5.11 sunt detaliate costuri/modalitati de calatorie cu privire la plecare si repatriere, calatorii acasa/vizite.

Spre deosebire de contractul incheiat intre Experti si X in cadrul caruia tara de origine este considerata Insula X, in ghidul fiscal si in ghidul de detasare internationala Tara de Origine este legata de Punctul de Origine, respectiv Tara de Origine este tara in care Expertul are Punctul de Origine (punctul central initial al vietii Expertului inainte de inceperea primei sale detasari), **centrul intereselor vitale.**

In ceea ce priveste capitolul 3. *“Pregatirea detasarii internationale”*:

La punctul 3.2 *“Informatii” – “Conditiiile pentru detasarea internationala vor fi stabilite de catre Expatriat si companie in conformitate cu acest ghid inainte de preluarea de catre Expatriat a atributiilor sale.”*

Intrucat in capitolul 8. *“Terminologie”* al acestui ghid explicatia pentru **compania** este *“Termenul cuprinde toate companiile complet consolidate din grupul X, la care X are mai mult de 50% participare directa sau indirecta – aici se exclude in mod explicit”*, la intrebarea echipei de inspectie fiscala *“care este compania care stabileste conditiile de detasare?”* raspunsul reprezentantului X este: **“Conditiiile de detasare (data de incepere, durata contractului, locatia, tipul activitatii, etc) sunt stabilite de comun acord de catre angajat (angajatul international), angajator (Compania de Origine – X– X) si Compania Gazda (X).”**

La procesul de recrutare a Expertilor compania X a participat prin reprezentanti, X si X, acest proces de recrutare fiind de altfel explicat de companiile X si X, recrutarea Expertilor care au incheiat contract cu X in vederea prestarii de munca la X a fost efectuată de companiile X (perioada octombrie 2007 – decembrie 2010), respectiv X (perioada ianuarie 2011 – decembrie 2012) si X.

La punctul 3.4 *“Pregatirea interculturala” –*

“...compania ofera o literatura informativa extinsa: informatii curente cu privire la mediul politic, social si economic al tarii, precum si indicatii practice si sfaturi.”;

“...compania va depune eforturi pentru a-i oferi Expatriatului pregatirea interculturala adecvata inainte sau la scurt timp dupa inceperea detasarii in strainatate, in colaborare cu Serviciul expatriati si Departamentul Resurse Umane.”

La intrebarea *“care este compania care s-a ocupat de pregatirea interculturala?”* raspunsul reprezentantului X este:

“Din cate cunoastem, de pregatirea interculturala s-au ocupat firme terte, subcontractate de X sau X, astfel cum s-a procedat pentru toti expatriatii detasati la X, acolo unde a fost cazul, indiferent de compania din grup care i-a detasat.

Compania X a fost imputernicita de X pentru procesul de semnare a contractelor cu angajatii internationali”

La punctul 3.7 *“Pregatirea medicala” – “Orice control medical necesar pentru detasarea internationala trebuie agreat pentru orice eventualitate inainte de a fi facut cu medicul responsabil din cadrul companiei. Fara controalele medicale necesare si fara Certificatul medical, confirmat de medicul companiei, inceperea sau continuarea detasarii internationale nu este posibila, in caz contrar se poate ajunge la anularea detasarii internationale.”*

La întrebarea “care este compania care asigură aceste servicii medicale?” răspunsul reprezentantului X este:

“Din câte cunoaștem, la nivelul grupului X există o echipă de medici, în cadrul X A, care stabilește ce tipuri de controale medicale sunt necesare angajaților internaționali. Ulterior, serviciile medicale propriu-zise sunt furnizate de terți (furnizori de servicii medicale).”

Beneficiile Expertilor sunt menționate la capitolul 5. “În timpul detașării internaționale”:

Punctul 5.1 “Remuneratia în timpul detașării” – “Remunerarea detașării internaționale este specificată în contractul de detașare internațională. Remunerarea detașării internaționale include compensația pentru concediu, despăgubiri suplimentare pentru concediu și orice altă compensație pentru lucrări suplimentare și ore suplimentare. Expatriatul va primi remuneratia pentru detașare internațională ulterior impozitarii.”;

Punctul 5.2 “Cresterea salariului” – “După fiecare an de detașare internațională remuneratia netă va fi ajustată conform **Contractului Colectiv de Crestere din A.**”;

Punctul 5.4 “Sistemul de Bonus Expatriat” – “Bonusul este calculat pe baza a 60% din remuneratia netă pe durata detașării pentru respectivul an (parțial) de bonus și este plătită ca o sumă netă în anul următor.”;

Punctul 5.8.1 “Impozite” – “Expatriatul va primi Remuneratia pentru Detașarea Internațională și toate celelalte beneficii plătite de companie, în condițiile prezentului Contract de Detașare Internațională, după plata impozitului pe venit și a contribuțiilor la asigurările sociale ale Tarii de angajare (Isle of X) și ale Tarii Gazda, în cazul în care sunt obligatorii.”

La punctul 5.8.3 “Protecția juridică” – se prevede: “Compania va acoperi costurile pentru protecția juridică (consultanți fiscali, avocați, etc.) în cazurile care nu sunt cauzate de acțiunile intenționate sau din culpa gravă din partea Expatriatului numai dacă aceste costuri nu sunt acoperite de o asigurare (privată) existentă (răspunderea solidară). Compania acoperă deductibilele pentru asigurări private deținute de Expatriat. Compania va acoperi toate taxele.”

La întrebarea “care este compania care suportă costurile pentru protecția juridică?” răspunsul reprezentantului X este:

“Din câte cunoaștem (din documente emise de X pentru justificarea cheltuielilor, conform art.3.2 și 3.3 din contractul nr.000/2008), nu au existat astfel de situații cu privire la angajații internaționali detașați la X de către X

Capitolul 8. “Terminologie”:

“Compania” – “Termenul cuprinde toate companiile complet consolidate din grupul X, la care X are mai mult de 50% participare directă sau indirectă – aici se exclude în mod explicit.”;

“Compania de Origine” – “X (înregistrat în Isle of X) și X (înregistrat în Isle of X), X (înregistrat în Isle of X)”;

“Compania Gazda” – “Este Compania în care Expatriatul își exercită temporar atribuțiile sale.”;

“Punctul de Origine” – “Este determinat practic de centrul vietii (adresa perXenta) a angajatului inainte de inceperea detasarii sale (ultimul domiciliu de familie, oras / stat), in masura in care nu s-a convenit altfel prin contract.”;

“Expatriat” – “Termenul de Expatriat, este, de asemenea, valabil si pentru membrii personalului X (inregistrat in Isle of X) si X (inregistrat in Isle of X), X Libia (inregistrat in Isle of X), care sunt angajati pentru o detasare limitata in timp.”

Analizand continutul Ghidului Fiscal pentru Angajatii Internationali furnizat de X in data de 000/2013 si a Notei Explicative rezultă urmatoarele aspecte:

- punctul 1 din ghid, *“Introducere”*, stipuleaza: *“compania a instituit un ghid fiscal pentru detasarile internationale pentru angajatii internationali, al carui obiectiv este de a minimiza avantajele sau dezavantajele din punct de vedere fiscal ca urmare a unei detasari internationale.”*

- în continutul ghidului nu este definita *“compania”*, la punctul 3 *“Definitii”* fiind definite doar:

-punctul 3.1 *“Tara de Origine”* – tara in care expertul are Punctul de Origine stabilit in contractul incheiat intre Expert si X, acelasi Punct de Origine utilizat pentru a fi stabilite in contract *“zborurile catre casa”*;

-punctul 3.2 *“Compania de Origine”* – compania cu care a fost incheiat contractul de munca ;

- punctul 3.3 *“Tara Gazda”* – tara in care expertul este detasat

- punctul 3.4 *“Compania Gazda”* – ca fiind compania la care Expertul este detasat ;

- punctul 3.5 *“Venitul obtinut de la companie”* – este definit ca fiind *“venitul direct legat de contractul de munca cu Compania de Origine si detasarea internationala catre Compania Gazda (Remunerarea detasarii internationale, bonusuri, beneficii suplimentare ca urmare a contractului de detasare internationala...)”*.

La intrebarea ***“care este compania care a instituit ghidul fiscal pentru angajatii internationali?”*** raspunsul reprezentantului X este:

“Ghidul fiscal pentru angajatii internationali a fost emis de catre X si se aplica angajatilor internationali din grupul X, care desfasoara activitati in diverse tari unde grupul X este prezent.”

La punctul 3 *“Definitii”* – 3.7 *“Protectie fiscala”* – se mentioneaza *“Protectia fiscala pana la anumite limite se aplica pe venitul personal si pentru compensarea pe baza de actiuni ale companiei. Impozitarea este, in general, responsabilitatea Expatriatului. Cu toate acestea, in cazul in care sunteti in dezavantaj fiscal compania va ofera sprijin financiar pana la un nivel maxim definit.”*

La intrebarea ***“care este compania care ofera/suporta cheltuielile de protectie fiscala?”*** raspunsul reprezentantului X este:

“Din cate cunoastem (din documente emise de X pentru justificarea cheltuielilor, conform art. 3.2 si 3.3 din contractul nr.1659/13.02.2008), cheltuiala de protectie fiscala (acolo unde a fost cazul) a fost platita de catre X.”

La punctul 5.1 *“Venituri ce intra sub incidenta Protectiei Fiscale”* se prevede: *“venituri ce intra sub incidenta protectiei fiscale cuprind, pe de o parte compensatia de capital din partea companiei...”*

La intrebarea *“care este compania care ofera compensatie de capital?”* raspunsul reprezentantului X este:

“Din cate cunoastem (din documente emise de X pentru justificarea cheltuielilor, conform art. 3.2 si 3.3 din contractul nr.000/.2008), nu au existat compensatii de capital platite angajatilor internationali detasati de catre X la X.”

La punctul 5.1 *“Venituri ce intra sub incidenta Protectiei Fiscale”* – 5.1.1 *“Compensatii in actiuni ale companiei”* – se prevede: *“Compensatia de capital din partea companiei cuprinde optiuni pe actiunile companiei si planul de cumparare a actiunilor companiei.”*

La intrebarea *“care este compania in cadrul careia se ofera compensatia de capital constand in optiuni pe actiuni/actiuni?”* raspunsul reprezentantului X este:

“Din cate cunoastem (din documente emise de X pentru justificarea cheltuielilor, conform art. 3.2 si 3.3 din contractul nr.000/.2008), nu au existat compensatii de capital platite angajatilor internationali detasati de catre X la X.”

La punctul 6. *„Plata impozitelor”* – 6.1 *„Plata obligatiilor fiscale”* – se prevede ca *„Obligatia fiscala care este evaluata de catre autoritatea fiscala gazda va fi platita de companie..... Compania va retine impozitul pe venitul personal din salariu prin statul de plata.”*

La intrebarea *“care este compania care plateste obligatia fiscala si care este compania care retine impozitul pe venit?”* raspunsul reprezentantului X este:

“Din documente emise de X pentru justificarea cheltuielilor, conform art. 3.2 si 3.3 din contractul nr. 000/2008, rezulta faptul ca X a efectuat plata impozitului pe veniturile din salarii platite angajatilor sai in baza contractelor de angajare intre X si acestia.”

La punctul 6. *„Plata impozitelor”* – 6.2 *„Rambursarea impozitului returnat”* – *„In cazul unei rambursari de impozit din Tara Gazda, sunteti de acord ca autoritatea fiscala ramburseaza direct catre companie.”*

La intrebarea *“care este compania beneficiara a unei eventuale rambursari de impozit pe venit?”* raspunsul reprezentantului X este

“În eventualitatea unei rambursari de impozit pe venit, compania beneficiara a rambursarii ar fi compania care a platit impozitul pe veniturile din salarii (in cazul de fata X, pentru impozitul pe care l-a platit, avand in vedere faptul ca salariul a fost negociat in suma neta), in conformitate cu prevederile exprese ale art. 4 coroborat cu art. 6.2 din Ghidul Fiscal.”

În concluzie, pentru relația X – Experti, reiese că:

- obiectul contractelor incheiate intre Experti si X nu este de angajare la X urmata de detasare la X, ci este de prestatie de munca la X, subordonata X, coordonata de X și dependenta de X; la incetarea raporturilor de munca ale Expertilor cu X inceteaza contractele incheiate intre Experti si X; raporturile de munca nascute din aceste contracte nu sunt utilizate in mod normal in cadrul unor practici economice obisnuite;

- **contractele incheiate intre Experti si X nu pot tine loc de decizie a X de detasare internationala la X** pentru urmatoarele motive:

- detasarea internationala implica prestarea de munca temporara (pe o perioada ce nu trebuie sa depaseasca 12 luni) pe teritoriul unui stat, altul decat cel pe teritoriul caruia lucratorul detasat lucreaza in mod normal; s-a solicitat X (in calitate de actionar al X in proportie de 50% dar si in calitate de persoana ce tine evidenta contabila a X incepand cu ianuarie 2012) in data de 20.08.2014 ca, pentru Expertii prezumati detasati de X din Insula X in RoXia (in perioada 2008 - 2012), sa furnizeze contractele de munca din care sa reiasa ca acestia lucreaza in mod normal pe teritoriul statului din care s-a facut detasarea (Insula X); raspunsul reprezentantilor X a fost ca nu exista alte contracte decat cele furnizate deja (*“Contractele de angajare au fost puse deja la dispozitia dvs, acestea fiind in acelasi timp si documentul prin care partile au agreeat detasarea. Contractelor li se aplica dispozitiile legale din Insula X. Legislatia romaneasca nu poate impune restrictii sau conditii specifice privind forma si/sau continutul contractelor de munca care sunt guvernate de o lege straina.”*);

- detasarea unui salariat pe teritoriul Romaniei presupune ca intreprinderea care face detasarea este si cea care coordoneaza activitatea lucratorului detasat; in speta, coordonarea Expertilor este strict apanajul X;

-aceste contracte stipuleaza o durata a contractului de cel putin 2 ani (existand contracte ce au produs efecte chiar si 7 ani), în condițiile în care perioada de detasare internationala prevazuta in legislatia romaneasca fiind de maximum 1 an;

- **desi conform contractelor Tara de origine este considerata Insula X** –a se vedea prevederile contractuale referitoare la “*Punctul de origine*” (domiciliul Angajatului) precum si cele referitoare la “*Expatriere si repatriere si Cont bilete*” unde se mentioneaza “*zboruri spre casa*” si se face trimitere la ruta dintre punctul de origine (domiciliul Angajatului) si Bucuresti, si nu la ruta dintre tara de origine (Insula X) si Bucuresti – in contractele incheiate intre Expertii romani si X aceasta clauza lipseste, “Punctul de origine” fiind in Romania; din documentele si informatiile analizate a reiesit ca Expertii (Angajatii) nu au nicio legatura cu Insula X, centrul intereselor vitale ale acestora fiind:

-pentru Expertii UE si Expertii non UE statul (tara) indicată in contractul incheiat cu X in clauza „*Punctul de origine*”;

-pentru Expertii români – România;

- **toate contractele de delegare si actele aditionale sunt semnate pentru X prin reprezentant**, astfel: pentru perioada 2007 – 2010 reprezentantul este X, HR Managment & Consulting, Expatriate Services (in baza imputernicirii data de X societatii X – anexata Notei Explicative), iar pentru perioada 2011 – 2012 reprezentantul este X, Global HR Services, Expatriate Services; la solicitarea echipei de inspectie fiscala de a furniza documentele in baza carora X, Global HR Services, Expatriate Services actioneaza ca reprezentant al X in semnarea acestor documente, reprezentantii X au furnizat un material prin care X si X explica faptul ca in baza aceleiasi imputerniciri din data de 01.10.2007 data de X

societatii X (– anexata Notei Explicative si purtand doar semnaturile directorilor X angajati X la momentul semnarii acestei imputerniciri) a actionat si X , Global HR Services, Expatriate Services ca si reprezentant al X; aceasta situatie este explicata prin faptul ca, urmare unei reorganizari a activitatii in grupul X, persoana imputernicita din X a fost transferata in cadrul X, Global HR Services, Expatriate Services; imputernicirea in speta prevede expres ca X este indrituita sa delege imputernicirea data de X doar persoanelor autorizate in cadrul X, respectandu-se principiul controlului dublu (doua semnaturi autorizate) – in consecinta rezultă că nu au fost furnizate documente din care sa reiasa capacitatea legala a X, Global HR Services, Expatriate Services de a reprezenta X in relatia cu Expertii; prin urmare, drepturile si obligatiile companiei X in relatia cu Expertii, asa cum acestea rezultă din contractele incheiate intre X si Experti, au fost exercitate, respectiv indeplinite, prin reprezentant in baza a doua imputerniciri (in perioada octombrie 2007 – decembrie 2011) si incepand cu ianuarie 2012 si in baza unui contract de servicii (financiar - contabil si de administrare resurse uXe);

- nu se poate stabili locul semnarii contractelor dintre Experti si X prin reprezentant, prin urmare, nu se poate stabili in ce masura este aplicabila acestor contracte legea din Insula X – desi in contract se prevede ca este guvernat de aceasta lege - mai ales avand in vedere ca Expertii nu au nicio legatura cu Insula X, iar X a actionat prin reprezentanti din A.

c) În ceea ce privește relația X – Experti din analiza contractelor de muncă a rezultat:

- **functia ocupata de Expert** este conform organigramei X, iar superiorul ierarhic este identificat, atat prin functia ocupata conform organigramei X, cat si prin nominalizarea persoanei care ocupa (la momentul incheierii contractului) acest post in cadrul X ;

- **locul delegarii** este o locatie X, cu specificatia ca locul de munca poate fi orice sediu X;

-**atributiile Expertului** sunt stabilite de conducerea locala a X, iar Expertului i se impune: *“nu va fi angajat pe niciun alt post si in nicio alta activitate, fie in beneficiul propriu, fie pentru cel al unui tert, chiar daca angajamentul respectiv nu concureaza direct cu interesele Angajatorului. “*

- **programul de lucru** este cel stabilit de X in sediul in care Expertul isi desfasoara activitatea;

- costurile generate de **asigurarile furnizate Expertilor** precum si **concediul medical** al acestora au fost stabilite in sarcina X;

- **costurile de cazare** au fost stabilite in sarcina X;

- **costurile generate de expatrierea, repatrierea si “zborurile acasa” ale Expertilor** au fost stabilite in sarcina X;

- **zilele de concediu** vor fi utilizate de catre Expert numai cu acordul X;

-pentru **transport local** X ofera Expertilor autoturism, in conformitate cu politica locala privind masinile de serviciu pentru expatriati;

- cheltuielile generate de **calatoriile de afaceri** au fost rambursate de X;
- **alocatiile pentru amenajarea locuintei si pentru articole personale** sunt suportate de X.

Cu privire la un **loc de munca secundar**, Expertului i se impune prin contractul de munca “sa dedice tot timpul, atentia si energia sa” activitatilor X. “Orice ocupatii suplimentare, fie ca angajat al unei alte organizatii fie cu caracter independent si investitii in alte afaceri – cu exceptia simplei detineri a unor actiuni, a actiunilor achizitionate ca parte a unui portofoliu de investitii sau a investitiilor facute cu scopul de a utiliza anumite avantaje fiscale, cu conditia ca acestea sa nu confere o influenta in conducerea unei alte intreprinderi – precum si implicarea in alte societati care nu apartin grupului”, chiar daca acestea nu sunt concurenti directi ai X, vor fi raportate X in scris si vor avea nevoie de aprobarea scrisa a X.

Analizand prevederile Ghidului pentru detasari internationale pentru Angajatii Internazionali si Nota Explicativa, rezultă urmatoarele aspecte:

Punctul 1.3 “*Responsabilitati*”, desemneaza X Global Solutions, Serviciul Expatriati ca fiind responsabil pentru principiile ghidului, implementarea acestuia precum si pentru sustinerea expatriatilor, fiind aceeasi structura desemnata in Ghidul fiscal pentru aplicarea efectiva, implementarea si gestionarea acestuia. Aceste aspecte sustin concluzia conform căreia administrarea Expertilor in numele si pentru X a fost realizata si prin departamentul din cadrul X, Global Solutions, pe teritoriul Romaniei iar “**responsabilitatea pentru procesele generale de resurse uXe (de exemplu: evaluarea perforXtei, cresteri salariale, planificarea carierei, planificarea repatrierii) referitoare la expatriat este a departamentelor de Management Resurse Umane / superiorii directi din Tarile Gazda.**”

La punctul 2.1.3 “*Familia*” – se prevede “*Insotirea de catre membrii familiei depinde de acordul companiei si de legislatia nationala relevanta in domeniu a Tarii Gazda.*”, precum și “*compania care isi da acordul cu privire la insotirea angajatului international de catre membrii familiei este Compania Gazda (X)*”.

In ceea ce priveste capitolul 3. “Pregatirea detasarii internationale”

La punctul 3.2 “*Informatii*” – “**Conditiiile pentru detasarea internationala vor fi stabilite de catre Expatriat si companie in conformitate cu acest ghid inainte de preluarea de catre Expatriat a atributiilor sale**”, iar “*Conditiiile de detasare (data de incepere, durata contractului, locatia, tipul activitatii, etc) sunt stabilite de comun acord de catre angajat (angajatul international), angajator (Compania de Origine – X– X) si Compania Gazda (X)*”.

Din documentele prezentate nu a rezultat **ca X s-ar fi implicat in procesele necesare a fi desfasurate pentru ca X sa beneficieze de prestatia in munca a acestor Experti altfel decat prin semnarea a doua imputerniciri (in octombrie 2007).**

La punctul 3.3 “*Imigrarea*” din discutiile cu reprezentantii X a reiesit ca, in fapt, **X a fost responsabila si s-a ocupat de toate demersurile necesare pentru indeplinirea de catre Experti a conditiilor impuse de legislatia roXeasca cu privire la imigrare si permis de munca.**

La punctul 3.5 “Pregatirea lingvistica” - **“Compania Gazda (X) a suportat cheltuielile de detasare, inclusiv cele generate de pregatirea lingvistica pentru angajatii internationali detasati in Romania de X, astfel cum a procedat si pentru toti expatriatii detasati la X, indiferent de compania din grup care i-a detasat.**

La capitolul punctul 5.7 “Remuneratia pe timpul bolii” – “Expatriatul are dreptul la plata concediului medical de catre Compania Gazda ...” și la punctul 5.8.2 “Asigurarea” - “Compania aranjeaza protectia Expatriatului si a familiei care il insoteste prin furnizarea de asigurari...” din discuții a rezultat **“Compania Gazda (X) a suportat cheltuielile de detasare, inclusiv cele de asigurare aferente angajatilor internationali detasati in Romania de X, astfel cum a procedat pentru toti expatriatii detasati la X, indiferent de compania din grup care i-a detasat.”**

În ceea ce privește ocupația soțului/soției și educația copiilor **“Compania Gazda (X) a suportat cheltuielile de detasare, inclusiv cele aferente facilitatii de dezvoltare profesionala “Cariera duala” pentru partenerii insotitori ai angajatilor internationali detasati de X la X... ”** respectiv **“... inclusiv cele aferente taxelor de scolarizare pentru copii angajatilor internationali detasati de catre X...”**

Cheltuielile de cazare, indemnizatia de stabilire, costuri de călătorie inclusiv **“Compania suporta costurile pentru calatoria de venire si repatrierea Expatriatului si a membrilor familiei care il insotesc”,** călătorii acasă și costurile de încheierea detasarii internaționale sunt suportate de X.

De asemenea, din documentele analizate a reiesit ca **X este compania care a desemnat funizorul de servicii fiscale suportand si costurile aferente acestor servicii, substituindu-se astfel companiei X.**

Din analiza continutului **Politicilor locale X** furnizate de X in data de 21.08.2014, au rezultat urmatoarele aspecte:

Politica nr. 1 – **Servicii medicale** – toti Expertii si membrii familiei acestora beneficiaza de servicii medicale ale caror costuri sunt suportate de X;

Politica nr. 2 – **Programul de lucru** – pentru toti Expertii programul de lucru este stabilit de X;

Politica nr. 3 – **Concedii de odihna** – aceasta politica prevede obligativitatea tuturor Expertilor de a completa formularul de autorizare de plecare in concediu si de a obtine aprobarea necesara din partea superiorului ierarhic;

Politica nr. 4 – **Fise de pontaj** – prevede obligativitatea tuturor Expertilor de a completa lunar o fisa de pontaj, fisa aprobata de superiorul ierarhic si inaintata Directiei Resurse Umane, Serviciul Expatriati; in aceasta fisă de pontaj este obligatorie indicarea locului in care se afla Expertul (in Romania sau in afara acesteia) **„pentru motive fiscale de importanta cruciala!”**;

Politica nr. 5 – **Concedii medicale** – stabileste conditiile in care Expertii pot beneficia de concediu medical pe plan local; conform acestei politici X este compania care suporta costurile concediilor medicale pentru Experti;

Politica nr. 6 – **Deplasari in interes de serviciu in afara Romaniei** – autorizarea acestora e facuta de X, iar costurile sunt suportate tot de X;

Politica nr. 7 – **Deplasari in interes de serviciu in Romania** – autorizarea acestora e facuta de X, iar costurile sunt suportate tot de X;

Politica nr. 8 – **Solicitare de rambursare** – cheltuielile efectuate de catre Experti cu ocazia deplasarilor in interes de serviciu (in strainatate sau pe teritoriul Romaniei) sunt rambursate lunar de X ;

Politica nr. 9 – **Certificate de inregistrare a rezidentei** – permise de sedere – aceste documente sunt obtinute de X prin furnizorul de servicii fiscale;

Politica nr. 10 – **Declaratia de impozit pe venit** – prevede modul in care declaratiile de impozit pe venit sunt depuse la autoritatile fiscale roXe prin intermediul furnizorului de servicii fiscale, dupa ce acestea au fost inXate, prin grija personalului X, Expertilor si semnate de acestia.

Din fișele de post prezentate de X (171 fișiere) a rezultat:

- 146 de fișiere reprezinta fisele de post a 140 de Experti din cei 214 care au prestat munca la X in perioada 2008 – 2012, pentru 6 dintre acestia fiind furnizate cate doua fise de post intocmite pentru perioade diferite

- pentru 74 de Experti nu au fost prezentate fise de post ;

- din cei 140 de Experti pentru care au fost prezentate fise de post 129 au fost incadrati in Divizia E & P a X, persoane din conducerea acestei divizii fiind numiti de X si in functia de Directori in compania X

- pentru 6 experti acestea au fost dublate

- fișierele transmise pentru Buchan, Mihartescu si Rossignol nu sunt fise de post valide;

- 13 dintre fișiere reprezinta traduceri, fiind furnizate atat varianta in engleza cat si in roXa

- 3 dintre fișiere sunt pentru experti care nu au fost regasiti in lista expertilor avand raport de munca cu X.

Fisele de post sunt intocmite de X in cadrul lor fiind precizate, printre altele, pozitia ocupata de Expert conform organigramei X, atributiile si principalele responsabilitati ale pozitiei ocupata de Expert.

Ca urmare, rezultă:

- **Expertii au fost incadrati in functii conform organigramei X;**

- **atributiile si principalele responsabilitati ce au revenit Expertilor au fost stabilite de X;**

- **Expertii au prestat munca in locatii X, respectand programul de lucru impus de X pentru locatia respectiva;**

- **Expertii au efectuat concediul de odihna numai cu acordul X;**

- **concediile medicale ale Expertilor au fost suportate de X;**

-**Expertilor li s-a impus prin contractul incheiat cu X „sa dedice tot timpul, atentia si energia” activitatilor X, orice alte ocupatii suplimentare (cu exceptia simplei detineri a unor actiuni) putand fi desfasurate doar cu acordul scris al X;**

- **solutionarea conflictelor de munca raportate de Experti a fost stabilita in sarcina X;**

- informarea cu privire la regulile disciplinare aplicabile Expertilor a fost stabilita in sarcina X;
- Expertii au contribuit doar cu prestatia fizica si/sau capacitatea intelectuala;
- **X a pus la dispozitia Expertilor mijloacele de munca, respectiv spatii cu inzestrare corespunzatoare, imbracaminte speciala, echipamente si unelte de munca, etc.;**
- **cheltuielile cu Expertii legate de locuinta in Romania** (chirii, utilitati, indemnizatii de mobilare, indemnizatii de stabilire, etc.), cazare, scolarizare (a copiilor Expertilor), **asigurari, expatriere, repatriere si „zborurile acasa” au fost in sarcina X;**
- costurile generate de deplasarile Expertilor in interes de serviciu, atat pe teritoriul RoXiei cat si in afara acestuia, au fost suportate de X;
- **X a fost responsabila pentru procesele generale de resurse umane cu privire la Experti** (evaluarea performantei, cresteri salariale, planificarea carierei, etc.);
- **X a desemnat, contractat si suportat costurile cu furnizorul de servicii fiscale care a furnizat asistenta fiscala Expertilor si a facut demersurile pentru obtinerea autorizatiilor de munca, permiselor de munca si a certificatelor de inregistrare fiscala pentru acestia.**

Pentru toate aceste motive rezultă că activitatea Expertilor este subordonata, coordonata si dependenta de X si nu de X.

Astfel, Expertii care au incheiat contract de munca cu X si au prestat munca in X, functie de cetatenia acestora, se impart in 3 categorii:

- cetateni ai statelor nemembre ale Uniunii Europene sau ale Spatiului Economic European (numiti Experti non UE);
- cetateni ai statelor membre Uniunii Europene sau ale Spatiului Economic European, mai putin RoXia (numiti Experti UE);
- cetateni români (numiti Experti roXi).

În ceea ce privește raporturile de munca cu Expertii non UE:

Datorita conditiilor ce trebuie indeplinite de Expertii non UE pentru conformare cu cerintele legislative de imigrare, **X a incheiat cu acestia contracte individuale de munca (numite in prezenta „contracte locale”).**

Prin act aditional la contractul incheiat intre Expertii non UE si X este stipulata remuneratia in baza contractului incheiat cu X, remuneratia stabilita prin contractul cu X diminuandu-se corespunzator. **Cu toate ca Expertii non UE au avut incheiat contract individual de munca si cu X si cu X, acestia au prestat munca la X in baza unei singure fise de post** (conform celor precizate prin e-mailul din data de 13.08.2014 „*Angajatii internationali care lucreaza in Romania au o singura fisa de post, corespunzatoare postului pe care il ocupa in structura organizatorica a compania gazda (X in cazul de fata).*”), in acest sens intocmind lunar un singur raport de activitate.

Prin e-mailul din data de 20.08.2014, s-au solicitat explicatii in legatura cu modul in care „*a fost impartita remuneratia prevazuta in contractul incheiat intre experti si X pe cele 2 tipuri de contracte avand in vedere ca:*

- ambele contracte de munca au atributiile prevazute in aceeași fișă de post;
- raportul de activitate care stă la baza retribuirii este același pentru ambele tipuri de retributii.”

Reprezentantii X au precizat că **remuneratia prevazuta in contractul local al Expertilor non UE nu este corelata cu prestatia in munca**, respectiv :

„Referitor la cele doua intrebari, precizam urmatoarele:

1. **La stabilirea sumei platite pe contractul de munca local s-a avut in vedere indeplinirea cerintelor minime prevazute de lege.**

Din punct de vedere legislativ, exista limitari cu privire la salariul brut ce trebuie acordat strainilor care incheie contracte individuale de munca cu angajatori din Romania. Astfel, in cazul celor care obtin autorizatie de munca pentru lucrator permanent, salariul minim de incadrare este salariul mediu brut pe economie (cu titlu de exemplu, salariul mediu brut pe economie pentru anul 2014 este 000 RON).

In plus, daca acesti straini au membri de familie care ii insotesc, expatriatii trebuie sa faca dovada faptului ca au mijloace de intretinere la nivelul salariului minim 000 RON in prezent) pentru fiecare persoana (membru de familie) in parte. Daca se face dovada mijloacelor de intretinere cu CIM-ul expatriatului, atunci la salariul mediu brut pe economie (2298 RON in cazul exemplificat) trebuie adaugat 900 RON x nr. de membri de familie.

In cazul celor care au autorizatie de munca pentru lucrator inalt calificat, salariul minim de incadrare este 4 x salariul mediu brut pe economie.

2. Raportul de activitate a fost intocmit doar pentru contractul de detasare, pentru justificarea activitatii desfasurate si deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile facturate de catre X. Suma platita in baza contractului individual de munca s-a dedus din remuneratia aferenta detasarii.”

La întrebarea din e-mailul din data de 20.08 2014 „**Avand in vedere faptul ca delegarea/detasarea internațională presupune prestarea de munca temporara (pe o perioada ce nu trebuie sa depaseasca 12 luni, cu posibilitate de prelungire o singura data cu maxim 12 luni) pe teritoriul unui stat altul decat cel pe teritoriul caruia lucratorul detasat lucreaza in mod normal, va rugam ca, pentru expertii detasati de X din Insula X in Romamnia (in perioada 2008 - 2012), sa furnizati contractele de munca din care sa reiasa ca acesti experti lucreaza in mod normal pe teritoriul statului din care s-a facut detasarea (Insula X).**”, s-au prezentat răspunsuri în sensul că singurele contracte incheiate între Experti (atat Expertii UE cat si Expertii non UE) si X sunt cele care au fost furnizate pe suport CD-R in data de 25.04.2013 respectiv cele in care angajator este X, iar obiectul contractului este prestatie munca la X.

Pentru a analiza aceste contracte de munca incheiate între Expertii non UE si X (contractele locale) dar si a modului in care X a inteles alinierea raporturilor de munca nascute între Expertii non UE, X si X la legislatia roXeasca in materie, au fost selectati 10 experti non UE din cei 54 care au prestat munca la X in perioada 2008 – 2012. X a prezentat statele de functiuni si statele de plata. Criteriul de selectie a fost totalul sumelor platite fiecarui Expert non UE cu titlu de salariu local,

pe toata perioada in care contractul individual de munca incheiat cu X (in baza caruia s-a platit acest salariu local) a produs efecte rezultând:

- in 9 (noua) din aceste contracte X este reprezentata legal prin X in calitate de Membru al Directoratului, responsabil pentru activitatea de E&P; in acelasi timp X detinea calitatea de Director al companiei X;

- obiectul acestor contracte este "*prestare activitate pentru angajator conform fisei postului*"; pentru fiecare Expert, UE sau non UE, X a intocmit o singura fisa de post, prin urmare pozitia ocupata in organigrama X, atributiile si responsabilitatile postului, fac obiectul ambelor contracte incheiate de Expertii non UE, atat cu X cat si cu X;

- intre momentele de la care produc efecte contractele dintre Expertii non UE si X si momentele de la care produc efecte contractele individuale de munca dintre Expertii non UE si X exista decalaje.

Din coroborarea informatiilor privind decalajele de timp constatate cu prevederile OUG nr.194/2002 privind regimul strainilor in Romania, cu modificarile si completarile ulterioare si OUG nr.56/2007 privind incadrarea in munca si detasarea strainilor pe teritoriul Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare s-au solicitat urmatoarele documente:

- copiile autorizatiilor de munca in baza carora Expertii non UE au prestat munca la X in perioada 2008 – 2012;

- documentatia depusa la Oficiul Român pentru Imigrari in vederea obtinerii acestor autorizatii de munca.

Conform prevederilor OUG nr.194/2002, Expertii non UE pot sa dobandeasca dreptul de sedere si de munca pe teritoriul Romaniei numai in baza unei autorizatii de munca eliberata de Oficiul Roman pentru Imigrari. Eliberarea acestei autorizatii de munca este reglementata la art.2, 3, 4, 6, 7, 8 și 14 din OUG nr.56/2007.

Solicitarea de informatii referitoare la incadrarea raporturilor de munca ale Expertilor non UE ca fiind detasare internationala a fost urmata de corespondenta purtata prin e-mail-uri cu consultantul fiscal X care a precizat "*Aceste persoane au incheiat contracte de munca cu X, societate inregistrata in statul Isle of X. Prin vointa partilor, contractul de munca a fost incheiat potrivit legislatiei din Isle of X. Aceste persoane nu sunt incadrate in munca in Romania in baza contractelor de munca si detasare incheiate cu X, incadrarea in munca in Romania facandu-se in baza unui contract individual de munca cu un angajator stabilit in Romania, conform Codului Muncii ...Contractul de munca incheiat intre angajat si X este in general pe o perioada de cel putin 2 ani, prin vointa partilor. Legislatia din Romania nu impune nicio restrictie cu privire la perioada pentru care se poate incheia un contract de munca intre un angajat persoana fizica straina si un angajator stabilit in afara Romaniei.....legislatia din Romania nu impune restrictii cu privire la disponerea unei detasari de catre un angajator stabilit in afara Uniunii Europene sau a Spatiului Economic European pentru o perioada de doi ani sau chiar mai mult... Durata detasarii este un act de vointa al partilor contractante (angajat si angajator), prin urmare o*

interpretare a prevederii legale de mai sus in sensul impunerii unor limite cu privire la perioada de detasare ar fi incorecta... Inspectoratul General pentru Imigrari, autoritatea competenta care elibereaza autorizatiile de munca pentru cetatenii straini, solicita in mod expres ca la momentul depunerii cererii de eliberare a autorizatiei de munca pentru lucratori detasati, contractul de detasare sa fie in derulare chiar daca, conform legii, un cetatean strain nu poate desfasura activitate in RoXia fara a avea o autorizatie de munca valabilă... dosarele pentru obtinerea autorizatiilor de munca pentru lucratori detasati includ traducerile legalizate ale contractelor incheiate intre angajatii X si X. In situatia particulara a angajatilor X, contractele prezentate dvs sunt in acelasi timp contract individual de munca si actul prin care partile au agreeat detasarea in Romania. Pe baza acestor documente, Inspectoratul General pentru Imigrari a eliberat autorizatii de munca pentru lucratori detasati pentru aceste persoane... Astfel, durata contractului de detasare trebuie sa depaseasca un an pentru a se putea elibera autorizatie de munca pentru lucratori detasati valabila o perioada de un an. Este astfel evident faptul ca legea nu impune o perioada maxima a duratei detasarii, ci doar autorizatiile emise de catre Inspectoratul General pentru Imigrari sunt valabile pentru o perioada de maxim un an... Nu se poate considera astfel ca nu au fost indeplinite conditiile necesare pentru incadrarea acestor contracte ca fiind contracte de detasare... OUG 56/2007 prevede intr-adevar prezentarea contractului individual de muncă, tradus și legalizat si a actului de detasare, tradus si legalizat. Actul de detasare poate fi un contract de detasare sau o decizie de detasare, in cazul angajatilor X, contractele prezentate dvs anterior sunt in acelasi timp contract individual de munca si actul prin care partile au agreeat detasarea in Romania. Avand in vedere ca dupa expirarea perioadei de valabilitate a autorizatiilor de munca pentru detasare a fost necesara continuarea activitatii in Romania de catre angajatii X, singura posibilitate de a continua desfasurarea activitatii cu respectarea legislatiei in domeniul imigrarii este de a solicita si obtine autorizatie de munca pentru lucratori perXenti. ...

Conform OUG 194/2002 cu modificarile si completarile ulterioare, pentru prelungirea dreptului de sedere in scop de munca (respectiv obtinerea unui permis de sedere temporara), este necesara prezentarea contractului individual de munca incheiat cu un angajator roX (art. 56, par 1). In acest sens, obtinerea unei autorizatii de munca pentru lucratori perXenti este conditionata de incheierea ulterioara a unui contract individual de munca cu un angajator din Romania.

La trecerea unei persoane de la autorizatia de munca pentru detasare la autorizatia de munca pentru lucratori perXenti, locul de munca era declarat vacant in sensul in care la momentul anularii autorizatiei de munca pentru lucratori detasati, postul devenea vacant, urXd a fi ocupat de aceeași persoana, pe baza unei autorizatii de munca pentru lucratori perXenti si a unui contract individual de munca...Astfel, perioada de detasare, din punct de vedere al legislatiei romane, inceteaza odata cu anulara dreptului de sedere pentru alte scopuri (detasare), insa legea nu prevede incetarea contractului de detasare incheiat intre angajat si angajatorul sau din strainatate."

Urmare analizarii documentatiei depusa la Oficiul Roman pentru Imigrare in vederea obtinerii autorizatiilor de munca pentru cei 10 Experti non UE au rezultat următoarele:

- pentru Expertii non UE X a solicitat initial eliberarea unei autorizatii de munca pentru lucratori detasati (conform art.14 din OUG nr. 56/2007), desi intentia partilor a fost, chiar de la inceputul relatiei contractuale, de prestare munca de catre Expertii non UE la X pe o perioada de minimum 2 ani (contractele cu X sunt incheiate pe perioade de 2, 3 si 4 ani, prelungite prin acte aditionale chiar si pana la 7 ani) si nicidecum pe o perioada de maximum un an la un interval de minimum 5 ani, asa cum permite acest tip de autorizatie;

- in cererea depusa la Oficiul Roman pentru Imigrare pentru obtinerea vizei de lunga sedere pentru alte scopuri tip D/AS (lucratori detasati) reglementata de OUG nr. 194/2002, X a declarat ca acestia urmeaza sa fie detasati pentru 1 an de zile, desi contractele acestora cu X (in baza carora vor presta munca la X) sunt incheiate pentru o perioada de 3 ani sau 4 ani, vointa partilor fiind ca raportul de munca sa exceda perioada declarata de 1 an de zile;

- la momentul expirarii acestor autorizatii de munca pentru lucratorii detasati, **X a procedat la solicitarea de autorizatii de munca pentru lucratori permanenti, reconsiderand statutul Expertilor non UE din lucratori detasati in lucratori permanenti, in intelesul OUG nr.56/2007. In fapt, prezuXd ca relatia contractuala dintre Expertii non UE si X este una de detasare, aceasta nu a incetat la momentul obtinerii de catre X a autorizatiilor de munca pentru lucratori permanenti, contractul dintre Expertii non UE si X producand efecte in continuare, in sensul ca X a suportat costurile acestor contracte chiar si dupa ce acestea si-au pierdut obiectul prin incetarea detasarii;**

- in cererile depuse pentru obtinerea autorizatiilor de munca pentru lucratori permanenti X declara la Oficiul Roman pentru Imigrare ca posturile pe care le vor ocupa Expertii non UE sunt vacante, desi aceste posturi sunt deja ocupate de acesti experti in organigrama X, conform fisei postului in baza careia Expertul non UE isi desfasoara activitatea la X anterior depunerii acestor cereri; declarand vacant un post pe care urmeaza sa fie incadrat un lucrator pentru care a incetat detasarea X a indeplinit conditiile prevazute de art. 8 din OUG nr. 56/2007 pentru a incadra in munca in baza autorizatiei de munca pentru lucratori perXenti strainul a carui perioada de detasare a incetat;

- **avand in vedere decalajele dintre momentele de la care au produs efecte contractele dintre Expertii non UE cuprinsi in esantion si data eliberarii autorizatiilor de munca, reiese ca acesti Experti au prestat munca la X, pe teritoriul Romaniei, fara a avea autorizatie de munca;**

Pentru motivele expuse in detaliu, rezultă:

- **detasarea internationala presupune** existenta unui raport de munca in statul de origine al angajatorului si decizia acestuia prin care, temporar, angajatul este detasat sa presteze munca la un angajator dintr-un alt stat, iar in cazul in speta nu exista acte (contracte) care sa probeze existenta unui raport de munca intre Expertii si X, acestia incheind contract cu X strict cu scopul de a presta munca la X;

- Expertii non UE nu au avut nicio legatura cu Insula X;
- in vederea alinierii la prevederile OUG nr.56/2007 si a derularii raporturilor de munca dintre Expertii non UE si X conform vointei partilor, la anulara autorizatiei de munca pentru lucrator detasat, **X reincadreaza raportul de munca cu Expertii non UE considerandu-i lucratori permanenti.** De asemenea, **remuneratia prevazuta in contractele locale precum si contributiile sociale si impozitul pe venit aferente au fost evidentiatae, in perioada verificata, in statele de plata ale societatii X;**
- la momentul solicitarii anularii autorizatiei de munca pentru lucrator detasat si solicitarii autorizatiei de munca pentru lucrator perXent/inalt calificat, detasarea in baza contractului dintre Expertii non UE si X inceteaza; cu toate acestea, **in perioada verificata, X factureaza catre X sumele aferente acestor contracte chiar si dupa acest moment.**

În consecință, Expertii non UE, inca de la inceputul prestarii de munca la X, ar fi trebuit sa-si desfășoare activitatea in baza autorizatiei de munca pentru lucratori permanenti sau lucratori inalt calificati si in baza unui contract individual de munca încheiat cu X, acestia neîndeplinind in niciun moment conditiile pentru a fi considerati de X lucratori detasati in sensul OUG nr.56/2007.

În ceea ce privește raporturile de munca cu Expertii UE, din verificări a rezultat:

- detasarea internationala presupune existenta unui raport de munca in statul de origine al angajatorului si decizia acestuia prin care, temporar, angajatul este detasat sa presteze munca la un angajator dintr-un alt stat, iar in cazul in speta nu exista acte (contracte) care sa probeze existenta unui raport de munca intre Experti si X, acestia incheind contract cu X strict cu scopul de a presta munca la X;
- Expertii UE nu au avut nicio legatura cu Insula X și în conformitate cu Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale desi prevederile acesteia se aplica intreprinderilor stabilite intr-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European. Astfel, se rețin urmatoarele aspecte:
 - la art.11 din Legea nr.344/2006 se prevede ca: *„Intreprinderile stabilite intr-un stat nemembru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European, care detaseaza salariatii pe teritoriul Romaniei, nu pot beneficia de un tratament mai favorabil decat intreprinderile stabilite intr-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European.”*
 - la art.3 din Legea nr.344/2006 se prevede ca: *„In sensul prezentei legi, prin salariat detasat se intelege salariatul care in mod normal lucreaza intr-un alt stat decat Romania, dar pentru o perioada de timp limitata isi desfășoara activitatea in Romania.”*; astfel că reprezentantii X au precizat ca nu exista documente din care sa reiasa ca expertii X lucreaza in mod normal in Insula X, scopul contractului dintre experti si X fiind de a presta munca la X;

- la art.8 alin.(2) din Legea nr.344/2006 se prevede ca: „Durata detasarii se calculeaza pe baza unei perioade de referinta de un an de la data inceperii detasarii. La calculul duratei detasarii se iau in considerare perioadele anterioare in care postul a fost ocupat de un lucrator detasat.”; durata contractelor incheiate intre experti si X fiind de cel putin 2 ani, vointa partilor fiind ca aceasta sa exceda conditiile impuse pentru detasare internationala.

Ca urmare, raportul de munca dintre Expertii UE, X si X nu respecta conditiile detasarii internationale.

Cu privire la raporturile de munca cu Expertii romani, din verificări a rezultat:

- detasarea internationala presupune existenta unui raport de munca in statul de origine al angajatorului si decizia acestuia prin care, temporar, angajatul este detasat sa presteze munca la un angajator dintr-un alt stat, iar in cazul in speta nu exista acte (contracte) care sa probeze existenta unui raport de munca intre Experti si X, acestia incheind contract cu X strict cu scopul de a presta munca la X;
- Expertii romani nu au avut nicio legatura cu Insula X;
- activitatea Expertilor romani (prestata de munca la X) a fost subordonata, coordonata si dependenta de X si nu de X;
- Expertii romani care au prestat munca la X sunt cetateni romani domiciliati in România, din contractele incheiate intre acestia si X nu rezultă clauze specifice contractelor incheiate cu Expertii UE si Expertii non UE, respectiv cetatenii straini care au prestat munca la X, cum ar fi: “Statutul pe perioada delegarii. Punctul de origine” “zborurile acasa”, “Cazare”, “Expatriere, Repatriere, Transferul bunurilor personale si Cont de bilete”, “Alocatie pentru locuinta si articole personale”.

Ca urmare, raportul de munca dintre Expertii romani, X si X nu respecta conditiile detasarii internationale.

Mai mult, asistenta fiscala acordata Expertilor a fost responsabilitatea societatii X, fiind indeplinita de X si/sau furnizorul de servicii fiscale, X substituindu-se companiei X nu doar in desemnarea, contractarea si suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci si in derularea contractului de furnizare de asistenta fiscala Expertilor, X neavand niciun drept si nicio obligatie corelativa in aceasta relatie contractuala.

Totodată, din informațiile obținute prin mecanismul de schimb internațional de informații - SCAC Insula X și a Regulamentului (UE) nr.904/2010 al Consiliului, din 7 octombrie 2010, privind cooperarea administrativa si combaterea fraudei in domeniul taxei pe valoare adaugata (numit in prezentul Regulamentul (UE) Nr.904/2010), precum și a informatiilor furnizate pe pagina de internet oficiala a guvernului din Insula X a rezultat că in perioada 2008 – 2012 livrarile de servicii au fost efectuate catre X.

În ceea ce privește documentele in baza carora au fost determinate costurile contractului (comisionul real al prestatorului si costurile de detasare suportate de X), nu au existat rapoarte trimestriale de lucrari cu detaliera

costurilor aferente personalului pus la dispozitie, intrucat au fost considerate redundante (informatia fiind prezentata in rapoartele lunare mentionate mai sus).

In vederea justificarii modului de determinare a „*Comisionului real*” facturat de X, X (pentru perioada 2009-2012) a furnizat rapoarte lunare cu Expertii care au prestat munca la X si costurile suportate pentru acestia. Aceste rapoarte cuprind si sumele decontate direct de X acestor Experti din analiza cărora a rezultat:

Elementele care stau la baza determinarii „*Comisionului real*” sunt:

- Sume evidentiata in moneda contractului incheiat intre Expert si X, acestea fiind, in principal, urmatoarele:

-remuneratia prevazuta in contractul incheiat intre Expert si X (salariu curent/plata curenta);

- bonus (prevazut in Ghidul pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali);

- indemnizatie terminare;

- imprumut masina;

- zile concediu neefectuate;

- indemnizatie mobilare (prevazuta in Ghidul pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali);

-indemnizatie acomodare (prevazuta in Ghidul pentru detasari internationale pentru Angajatii Internationali);

- contributii asigurari;

-Sume evidentiata in RON:

-Contributia de asigurari de sanatate la Fondul national unic de asigurari de sanatate;

-impozitul pe venit.

- chirii, calatoriile acasa si calatoriile de afaceri au fost refacturate de X cu marja, fiind asimilate „*Comisionului real*”.

- sumele evidentiata in coloana „*Alte sume EUR*” nu au fost cuprinse in baza de calcul pentru impozitul pe venit si contributia de asigurari de sanatate.

Costurile legate de sederea Expertilor in RoXia suportate direct de X sunt, in principal, urmatoarele:

- chirii;

- utilitati;

-taxe scolare;

- servicii medicale;

- masini de serviciu;

- cursuri limba roXa;

- asigurari locuinta;

- costurile generate de calatoriile Expertilor acasa;

- indemnizatii acomodare.

Astfel:

„*Comisionul real*” al X a fost facturat lunar catre X, in general factura fiind lunara si fiind evidentiata in aceasta comisionul estimat pentru luna in care a

fost emisa factura si regularizari ale comisionului facturat in luni anterioare **in contul 628 "Cheltuieli cu servicii prestate de terti"**.

Costurile suportate direct de X, conform documentelor prezentate cu titlu de exemplu si a „Manualului de contabilitate punctul 2.1.2.5 Datorii cu expatriatii”, au fost inregistrate in evidenta contabila in baza facturilor, chitantelor, deconturilor, conventiilor, referatelor, etc..

Cu privire la înregistrarea în contabilitate a X în perioada 2008-2012 a cheltuielilor generate de prestația în muncă a Experților, pentru costurile suportate direct de X au fost prezentate mai multe versiuni ale "Xualului de contabilitate punctul 2.1.2.5. Datorii cu expatriatii", respectiv versiunile 1.0 din 01.03.2009, 1.1. din 27.05.2010, 1.2. din 19.10.2010 și 1.3 din 30.05.2012.

Conform Manualului v1.1 si a Xualului v1.2 expatriatii (sau expatii) sunt definiti ca fiind „persoane straine, cu statut de angajat X, care desfasoara activitati profesionale in cadrul companiei pe teritoriul Romaniei, supunandu-se legislatiei locale si care lucreaza in baza unui permis de munca”. In Xualul v1.3 sintagma „cu statut de angajat X” a fost eliminata.

Toate versiunile Xualului de contabilitate prevad ca „principalele avantaje ale expatriatilor si care reprezinta in fapt obligatii de plata/cheltuieli pentru societate, sunt urmatoarele:

-*plata chiriei sau a cazarii pentru expat si familia acestuia pe perioada desfasurarii activitatii profesionale;*

- *plata tuturor utilitatilor ce decurg din calitatea de chirie expat X, expat fara contract cu X si expat travelling – energie electrica, energie termica, apa, salubritate, telefon (...), internet etc.;*

- *plata asigurarilor medicale si a medicamentelor;*

- *plata diverse asigurari (de calatorie, de locuinta, et.);*

- *plata cursurilor de limba romana pentru expat si familia acestuia in cazul in care locuiesc impreuna;*

- *plata scolarizarii si a taxelor scolare pentru membrii familiei expatului (copii): taxa inscriere gradinita sau scoala, uniforme, carti, etc.*

- *plata transportului cu avionul pentru vizita la domiciliu de 3 ori pe an achitata 50% in prima luna de delegare si 50% in a sasea luna din anul de delegare pentru expat si pentru familia expatului, astfel:*

-*in cazul in care familia expatului locuieste in Romania se achita c/val a 3 drumuri pe an acasa;*

-*in cazul in care familia expatului nu locuieste in Romania, se achita c/val unui drum pe an pentru vizitarea expatului in Romania.*

- *plata permiselor de munca;*

- *plata tuturor cheltuielilor justificate prin cererea de rambursare intocmita de HR: protocol, diurna, taxi.”*

Manualul v1.1 si a Manualul v1.2 prevad ca „*conturile de cheltuieli utilizate pentru reflectarea in contabilitate a cheltuielilor legate de avantajele acordate expatilor sunt:*

612000 „Cheltuieli cu redevente, locatii de gestiune si chirii” – pentru chirii
628430 „Cheltuieli efectuate in favoarea actionarilor” – pentru restul cheltuielilor.”

In Xualul v1.2 si Xualul v1.3 expatriatii sunt impartiti in trei categorii: expatriati angajati ai X, expatriati fara contract cu X si expatriati travelling (daca persoanele stau pe teritoriul Romaniei mai putin de 183 de zile, in orice perioada de 12 luni consecutive). Conform acestor Manuale si a documentelor furnizate cu titlu de exemplu de inregistrari in evidenta contabila a X conturile utilizate pentru reflectarea in contabilitate a cheltuielilor legate de avantajele acordate expatriatilor sunt:

- pentru expatriatii angajati X (in speta Expertii non UE cu contracte locale):
 - 428150 „Alte datorii legate de beneficiile personalului”, conform prevederilor Xualului v1;
 - 428150 „Alte datorii legate de beneficiile personalului” si 612000 „Cheltuieli cu redevente, locatii de gestiune si chirii”, conform prevederilor Manualului v1.3;
- pentru expatriatii fara contract cu X si expatriatii travelling:
 - 612000 „Cheltuieli cu redevente, locatii de gestiune si chirii” – pentru chirii
 - 658901 „Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile fiscal” – pentru restul avantajelor.

Conform explicatiilor reprezentantilor X desi contul 658901 „Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile fiscal” – pentru restul avantajelor este indicat doar incepand cu Manualul v1.2 (aprobat in data de 19.10.2010), acest cont a fost utilizat pentru a evidenta cheltuielile legate de avantajele acordate expatriatilor fara contract cu X (altele decat chirii) inca din luna septembrie 2009. Totodata mai precizeaza ca aceste cheltuieli inregistrate in cursul anului 2009, pana la data de 31.08.2009 in contul 628430 „Cheltuieli efectuate in favoarea actionarilor” au fost reclassificate in luna septembrie 2009 in contul 658901 „Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile fiscal”.

In plus din verificarea documentelor si informatiilor furnizate, s-au constatat următoarele:

- **Expertii romani nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala, veniturile realizate de acestia in baza contractului incheiat cu X fiind incadrate ca venituri din salarii din strainatate; pentru Expertii UE cetateni romani, din situatiile furnizate de consultantii fiscali X si X rezulta ca s-au calculat contributia la asigurarile sociale de sanatate si impozit pe venitul realizat in baza acestor contracte incheiate cu X;**

- **Expertii UE, nu au fost asigurati in sistemul de protectie sociala al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European, pentru acesti Experti UE, din situatiile furnizate de consultantii fiscali X si X rezulta ca s-au calculat contributia la asigurarile sociale de sanatate si impozit pe venitul realizat in baza acestor contracte incheiate cu X;**

- **Expertii non UE, pe perioada in care au fost considerati de X detasati si au prestat munca la X in baza autorizatiei de munca pentru lucratori detasati,**

nu au fost asigurați în sistemul național de protecție socială; pentru acești Experti non UE, din situațiile furnizate de consultanții fiscali X și X rezultă că s-au calculat contribuția la asigurările sociale de sănătate și impozit pe venitul realizat în baza acestor contracte încheiate cu X. În perioada în care **Expertii non UE au prestat munca la X în baza autorizației de munca pentru lucrători permanenți pentru aceștia s-au calculat contribuții la sistemul național de protecție socială la nivelul remunerației prevăzută în contractul de muncă încheiat cu X, remunerație mai mică decât cea acordată efectiv.**

În concluzie:

Referitor la relația X – X:

- înregistrarea companiei X în Insula X a fost efectuată strict cu scopul ca prin această companie să fie derulate contractele de muncă cu Expertii care au prestat munca pentru X;
- în X, utilizarea forței de muncă a Expertilor, acolo unde s-a dorit un raport de muncă mai flexibil și unde niciuna din părți nu a avut interesul contribuției în vreun sistem de protecție socială (după cum au afirmat reprezentanții X), a fost utilizat următorul model:
 - contractele au fost încheiate între Experti și compania din Insula X (X), fiind prevăzut în contracte faptul că acestea sunt guvernate de Legea Xx;
 - administrarea acestor contracte, atât din punct de vedere al resurselor uXe, cât și al evidenței financiar-contabilă și fiscală, a fost realizată de către societăți din grup (X, X și X). Trebuie menționat și faptul că grupul X mai deține participatii la alte două societăți în Insula X, respectiv X și X Libyan societăți utilizate pentru derularea de contracte în baza cărora societățile din grupul X să beneficieze de prestații în munca ale unor experți în petrol și gaze.
- X se află sub controlul total al X;
- toate cunoștințele și experiența necesare realizării prestării prevăzută în contractul 1659/13.02.2008 aparțin altor persoane decât celei care a intrat în relația contractuală cu X;
- din prevederile contractuale, explicațiile reprezentanților X, precum și din constatările inspecției fiscale referitoare la derularea contractului 000/.2008 rezultă că societății X nu îi sunt atribuite riscuri.

Referitor la Relația X – Experti:

- obiectul contractelor încheiate între Experti și X **nu este de angajare la X urmata de detasare la X, ci este de prestare de munca la X, subordonata X, coordonata de X și dependentă de X;**
- contractele încheiate între Experti și X nu pot ține loc de decizie a X de detasare internațională la X;
- deși conform contractului țara de origine este considerată Insula X în contractele încheiate între Expertii roXi și X această clauză lipsește, „*Punctul de origine*” fiind evident în România, iar pentru Expertii UE și Expertii non UE statul (țara) indicată în contractul încheiat cu X în clauza „*Punctul de origine*”;

- toate contractele de delegare si actele aditionale sunt semnate pentru X prin reprezentant;

- nu se poate stabili locul semnarii contractelor dintre Experti si X prin reprezentant, prin urmare, **nu se poate stabili in ce masura este aplicabila acestor contracte legea din Insula X avand in vedere ca Expertii nu au nicio legatura cu Insula X, iar X a actionat prin reprezentanti din A.**

Referitor la Relatia X – Experti:

- activitatea Expertilor este subordonata, coordonata si dependenta de X si nu de X;

- raportul de munca dintre Expertii UE, X si X nu respecta conditiile detasarii internationale.

Referitor la Relatia X – furnizor de servicii fiscale – Experti:

- asistenta fiscala acordata Expertilor a fost responsabilitatea societatii X, fiind indeplinita de X si/sau furnizorul de servicii fiscale, X substituindu-se companiei X nu doar in desemnarea, contractarea si suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci si in derularea contractului de furnizare de asistenta fiscala Expertilor, X neavand niciun drept si nicio obligatie corelativa in aceasta relatie contractuala.

Referitor la obligatia contribuirii la sistemul national de protectie sociala:

- Expertii romani nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala;

- Expertii UE nu au fost asigurati in sistemul de protectie sociala al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spatiului Economic European;

- Expertii non UE, pe perioada in care au fost considerati de X detasati si au prestat munca la X in baza autorizatiei de munca pentru lucratori detasati, nu au fost asigurati in sistemul national de protectie sociala;

- în perioada in care Expertii non UE au prestat munca la X in baza autorizatiei de munca pentru lucratori perXenti, pentru acestia s-au calculat contributi la sistemul national de protectie sociala la nivelul remuneratiei prevazuta in contractul de munca incheiat cu X, remuneratie mai mica decat cea acordata efectiv. Din explicatiile transmise de reprezentantii X rezulta ca „*la stabilirea sumei platite pe contractul de munca local s-a avut in vedere indeplinirea cerintelor minime prevazute de lege*”.

Referitor la implicarea companiei X in procesele generale de resurse umane referitoare la Experti:

- X a fost responsabila pentru evaluarea perforXtei, cresteri salariale, planificarea carierei;

- conform documentatiei depusa de X la autoritatile competente in vederea obtinerii autorizatiilor de munca pentru lucratori permanenti pentru Expertii non UE, **X s-a ocupat de intreg procesul de recrutarea a acestor Experti prin publicarea intr-un cotidian de larga circulatie a posturilor vacante, realizarea selectiei confirmata prin intocmirea proceselor verbale de selectie si finalizarea procesului de selectiei prin transmiterea ofertelor de angajare.** Chiar si in aceste conditii X a continuat sa suporte, in baza facturilor emise de X,

costurile aferente contractelor incheiate intre acesti Experti si X dupa momentul in care acestia au dobandit calitatea de angajati X.

Fata de cele prezentate în procesul verbal, având în vedere toate constatările bazate pe analiza documentelor prezentate, a informațiilor primite din străinătate și temeiurile de drept incidente, organele de inspectie fiscală:

- nu au luat in considerare tranzactia dintre X si X in baza contractului 000/2008 aceasta neavand un scop economic;

- au reîncadrat activitatea Expertilor ca fiind activitate dependenta de X conform prevederilor art. 11 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 55 alin (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.67 și 68 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normlor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Urmarea reîncadrării activității Expertilor in activitate dependenta de X, la inspectia fiscală nu au fost luate în considerare cheltuielile înregistrate de X din contul 628 "*Cheltuieli cu servicii prestate de terți*", în perioada ianuarie 2011 – decembrie 2013, în baza facturilor emise de X, în sumă totală de 000 lei.

De asemenea, cheltuielile reprezentand taxe școlare, servicii medicale, asigurări de risc, pentru personalul cu contract local, au fost considerate de către X cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit. Valoarea totala a acestor cheltuieli în perioada ianuarie 2011 – septembrie 2013 este în sumă de 000 lei.

Totodată, cheltuielile cu chiriile suportate de catre X conform contractului incheiat cu societatea X au fost considerate de catre X cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit. Valoarea totala a acestor cheltuieli în perioada ianuarie 2011 – septembrie 2013 este în sumă de 000 lei.

Aceste sume au reintregit baza de calcul a impozitului pe venit si a contributiilor sociale aferente, fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Față de cele de mai sus la inspectia fiscală s-au recunoscut ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei ianuarie 2011 – decembrie 2013, cheltuielile în sumă de 000 lei, reprezentand venituri de natură salarială și cheltuieli în sumă de 000 lei, reprezentând contribuții sociale datorate de angajator si sunt considerate ca si nedeductibile cheltuielile cu chiriile suportate de X in suma totala de 000 lei si cheltuielile cu serviciile facturate de X în suma totala de 000 lei.

Aceste cheltuieli stabilite ca deductibile, respectiv nedeductibile influențează baza de impozitare, respectiv profitul impozabil și implicit cuantumul impozitului pe profit aferent.

De asemenea, urmare a reîncadrării activitatii Expertilor cuprinsi în facturile emise de X catre X ca fiind activitate dependenta de X veniturile realizate de acestea reprezintă venituri de natură salarială conform prevederilor art. 55 alin.2 lit.k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, a fost calculată ca diferență suplimentară suma totală de **000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și cele asimilate salariilor pe perioada 2011-2013.**

Totodată, conform reîncadrării efectuate în baza art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a activității Expertilor cuprinși în facturile emise de X către X ca fiind activitate dependentă de X veniturile realizate de aceștia au fost încadrate ca venituri de natură salarială ce constituie bază de calcul pentru următoarele contribuții sociale.

Referitor la argumentul societății conform căruia nu i se aplică prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu sunt respectate cele două TEZE ale acestui articol, nu poate fi reținut deoarece:

Potrivit prevederilor art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de acesta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege principiul economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. De asemenea, se reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

O tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Totodată, conform prevederilor conform prevederilor pct.46 Anexa 1 la OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

*“(1) **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.** Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) **Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni”.***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Totodată, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, **iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.**

De asemenea, în ceea ce privește încheierea Contractului nr. 000/.2008 reținem că încheierea contractului nu poate absolve societatea de consecințele neexecutării obligațiilor contractuale potrivit principiului bunei credințe care guvernează raporturile contractuale, astfel cum prevede art.1170 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil : “Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație.”

Totodată, sintetizând cele ce preced , se reține că potrivit art.1272 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil “Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea și echitatea le dau contractului după natura lui “, astfel încât dacă neexecutarea unei obligații contractuale conduce la încălcarea unor legi, ceea ce s-a demonstrat în considerentele prezentei decizii, în mod corect s-au stabilit obligații fiscale în sarcina contestatarii. Altfel spus, prin încheierea unui contract consultantță (despre care societatea susține că ține loc de contract de punere la dispoziție de personal specializat, respectiv de detașare internațională) nu poți obține avantaje fiscale dacă obiectul aceluși contract nu se realizează întrucât astfel s-ar goli de conținut prevederile legale, acestea ar rămâne fără eficiență ceea ce ar contraveni ordinii constituționale.

Totodată, în sprijinul opiniei noastre invocăm prevederile art.977 Cod Civil precizând că, în exercitarea rolului său activ, organul de soluționare trebuie să interpreteze respectivul contract în raport de conținutul său, iar nu potrivit denumirii sale.

Având în vedere cele de mai sus, considerăm că organele de soluționare a contestației nu trebuie să se orienteze după sensul literal sau juridic al termenilor

care denumesc contractul, ci după cel pe care părțile contractante au înțeles să-l atribuie acelor termeni, după natura contractului și scopul urmărit prin încheierea sa.

Ca urmare, având în vedere cele prezentate la situația de fapt fiscală în perioada 2011-2013 societatea a înregistrat costuri cu "*personalul detașat internațional*" denumit Experti, achitate către X în baza Contractului nr.000/2008 încheiat între cele două părți în care se prevede că prestatorul – X – va efectua prestațiile din Anexa 1, anexă care nu a fost prezentată la inspecția fiscală. Ulterior, prin act adițional la contractul menționat părțile au stabilit ca prestatorul va presta servicii de consultanță.

Din explicațiile societății verificate a rezultat că "*acest contract ține loc de contract de detașare internațională a Experților*".

Astfel, plecând de la aceste declarații a fost analizată tranzacția dintre X SA și X rezultând o serie de fapte care au condus la reîncadrarea tranzacției și anume:

- înregistrarea companiei X în Insula X a fost efectuată strict cu scopul ca prin această companie să fie derulate contractele de muncă cu Experții care au prestat munca pentru X ;
- contractele au fost încheiate între Experti și compania din Insula X fiind prevăzut în contracte faptul că acestea sunt guvernate de Legea X;
 - administrarea acestor contracte, atât din punct de vedere al resurselor umane cât și al evidenței financiar-contabile și fiscale, a fost realizată de către societăți din grup
- X se află sub controlul total al X conducerea acestei societăți fiind realizată în totalitate de către persoane angajate la X;
- toate cunoștințele și experiența necesare realizării prestării constând în detașare de personal specializat în România aparțin altor persoane decât celei care a intrat în relația contractuală cu X;
- X nu îi sunt atribuite riscuri în scopul desfășurării activității fiind încheiate două împuterniciri către societăți din grup;
- obiectul contractelor încheiate între Experti și X **nu este de angajare la X urmata de detașare la X, ci este de prestație de muncă la X, subordonată X, coordonată de X și dependentă de X;**
- contractele încheiate între Experti și X nu pot ține loc de decizie a X de detașare internațională la X;
- deși conform contractului țara de origine este considerată Insula X în contractele încheiate între Experții români și X această clauză lipsește, "*Punctul de origine*" fiind în România, iar pentru Experții UE și Experții non UE statul (țara) indicată în contractul încheiat cu X în clauza „*Punctul de origine*”;
- **raportul de muncă dintre Experții UE, X și X SA nu respecta condițiile detașării internaționale prevăzute de lege, respectiv:**
 - activitatea desfășurată de Experti nu este subordonată de societatea angajatoare, în cazul de față X ci este subordonată X;

- nu s-a respectat durata detașării internaționale (contractele erau încheiate între 2- 5 ani, respectiv chiar și 7 ani) și nu s-a efectuat prelungirea detașării internaționale conform legii;

- pentru Expertii non UE deși contractul de detașare era expirat și X a încheiat cu aceste persoane "*contracte de muncă locale*" (fiind schimbat statutul din Experti detașați în Experti perXenți) a continuat să achite către X costurile cu persoanele detașate și comisionul de 22% aferent;

- asistența fiscală acordată Expertilor a fost responsabilitatea X , fiind indeplinită de X și/sau furnizorul de servicii fiscale, X substituindu-se companiei X nu doar în desemnarea, contractarea și suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci și în derularea contractului de furnizare de asistență fiscală Expertilor;

- Expertii români nu au fost asigurați în sistemul național de protecție socială;

- Expertii UE nu au fost asigurați în sistemul de protecție socială al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European;

- Expertii non UE, pe perioada în care au fost considerați de X detașați și au prestat munca la X în baza autorizației de muncă pentru lucrători detașați, nu au fost asigurați în sistemul național de protecție socială;

- X a fost responsabilă pentru evaluarea performanței, creșteri salariale, planificarea carierei Expertilor;

- conform documentației depusă de X la autoritățile competente în vederea obținerii autorizațiilor de muncă pentru lucrători permanenți pentru Expertii non UE, X s-a ocupat de întreg procesul de recrutare a acestor Experti prin publicarea într-un cotidian de largă circulație a posturilor vacante, realizarea selecției confirmată prin întocmirea proceselor verbale de selecție și finalizarea procesului de selecție prin transmiterea ofertelor de angajare.

Conform celor de mai sus se reține că prevederile legale incidente detașării internaționale sunt:

BUG nr.194/2002 din 12 decembrie 2002 privind regimul străinilor în România, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 2

Definiții

k) permis de ședere în scop de muncă - documentul de identitate care se eliberează străinului de către Oficiul Român pentru Imigrări, în condițiile legii, și atestă dreptul de ședere și de muncă pe teritoriul României;

ART. 4

Obligațiile străinilor

(1) Pe timpul șederii în România străinii sunt obligați să respecte legislația română.

[...]

(4) Străinii aflați pe teritoriul României sunt obligați să respecte scopul pentru care li s-a acordat dreptul de a intra și, după caz, de a rămâne pe teritoriul României, să nu rămână pe teritoriul României peste perioada

pentru care li s-a aprobat șederea, precum și să depună toate diligențele necesare pentru a ieși din România până la expirarea acestei perioade.

ART. 5

Politica în domeniul imigrației

(1) Anual, prin hotărâre a Guvernului, se stabilesc:

a) numărul autorizațiilor de muncă ce pot fi eliberate străinilor, conform prevederilor legislației speciale privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României;

b) cuantumul alocațiilor necesare pentru hrănirea, întreținerea și cazarea în centre, precum și al celor pentru asistență medicală și spitalizare;

c) cuantumul sumelor reprezentând mijloacele corespunzătoare atât pentru întreținerea pe perioada șederii, cât și pentru întoarcerea în țara de origine sau pentru tranzitul către alt stat, prevăzute la art. 6 alin. (1) lit. c).

(2) Guvernul poate stabili, prin hotărâre, ori de câte ori este cazul, introducerea ori suspendarea unor facilități pe termen scurt, la acordarea dreptului de a intra sau, după caz, la prelungirea dreptului de ședere pe teritoriul României, pentru anumite categorii de străini, precum și perioadele pentru care se acordă, respectiv se suspendă aceste facilități. Pe termen lung, Guvernul stabilește strategia națională în domeniul imigrației.

(3) Guvernul României, prin instituțiile abilitate, transmite Comisiei Europene și guvernelor celorlalte state membre în timp util și nu mai târziu de momentul în care sunt făcute publice, informații privind:

a) proiectele de acte normative care propun măsuri cu privire la lucrătorii din state terțe și membrii lor de familie, în ceea ce privește intrarea, șederea și angajarea în muncă, precum și realizarea egalității de tratament în condițiile de viață și de muncă, drepturile salariale și alte drepturi economice, promovarea integrării în forța de muncă autohtonă și în societate și returnarea voluntară în țara de origine a unor astfel de persoane;

b) proiecte de acorduri cu privire la subiectele prevăzute la lit. a), precum și proiectele de acorduri de cooperare pe care intenționează să le negocieze sau să le renegocieze cu state terțe, când aceste acorduri conțin prevederi referitoare la subiectele menționate la lit. a);

c) proiecte de acorduri privind condițiile de ședere și angajare în muncă a propriilor cetățeni care lucrează în state terțe și a membrilor de familie ai acestora, pe care intenționează să le negocieze sau să le renegocieze cu statele respective.

(4) Guvernul României transmite Comisiei Europene și guvernelor celorlalte state membre textele actelor normative în vigoare, precum și textele acordurilor încheiate cu state terțe, care reglementează subiectele menționate la alin. (3) lit. a).

[...]

ART. 6

Condiții cu privire la intrarea străinilor

(1) Intrarea pe teritoriul României poate fi permisă străinilor care îndeplinesc următoarele condiții:

a) posedă un document valabil de trecere a frontierei de stat, care este acceptat de statul român;

b) posedă viza română acordată în condițiile prezentei ordonanțe de urgență sau, după caz, posedă permis de ședere valabil, dacă prin înțelegeri internaționale nu s-a stabilit altfel;

c) prezintă, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență, documente care justifică scopul și condițiile șederii lor și care fac dovada existenței unor mijloace corespunzătoare atât pentru întreținere pe perioada șederii, cât și pentru întoarcerea în țara de origine sau pentru tranzitul către alt stat în care există siguranța că li se va permite intrarea;[...]

ART. 11

Dispoziții generale privind șederea străinilor

(1) Străinii aflați temporar în mod legal în România pot rămâne pe teritoriul statului român numai până la data la care încetează dreptul de ședere stabilit prin viză sau, după caz, prin permisul de ședere.

ART. 20

Tipuri de vize

În funcție de scopurile pentru care se acordă, vizele pot fi:

a) viza de tranzit aeroportuar, identificată prin simbolul A;

b) viza de tranzit, identificată prin simbolul B;

c) viza de scurtă ședere, identificată prin simbolul C;

d) viza de lungă ședere, identificată prin unul dintre următoarele simboluri, în funcție de activitatea pe care urmează să o desfășoare în România străinul căruia i-a fost acordată:

(i) desfășurarea de activități economice, identificată prin simbolul D/AE; [...]

ART. 24

Viza de lungă ședere

(1) Viza de lungă ședere se acordă străinilor, la cerere, pe o perioadă de 90 de zile, cu una sau mai multe călătorii, pentru următoarele scopuri:

d) angajare în muncă - străinilor care urmează să intre în România în vederea încadrării în muncă. Viza acordată în acest scop se va elibera și sportivilor care urmează să evolueze în cadrul unor cluburi sau echipe din România, în baza unui contract individual de muncă sau a unei convenții civile în condițiile legii;

ART. 44

Viza de lungă ședere pentru angajare în muncă

(1) Viza de lungă ședere pentru angajare în muncă se acordă străinilor pe baza autorizației de muncă eliberate de Oficiul Român pentru Imigrări.

(2) Autorizația de muncă se eliberează, la solicitarea angajatorului, dacă se constată îndeplinirea următoarelor condiții:

a) angajatorul face dovada faptului că desfășoară o activitate legală în România, că nu are datorii și că a făcut o selecție legală, cu prezentarea dovezilor

care să ateste acestea, potrivit prevederilor legislației speciale privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României:

b) străinul îndeplinește condițiile speciale de pregătire profesională, experiență în activitate și autorizare, este apt din punct de vedere medical să desfășoare activitatea respectivă, nu are antecedente penale, se încadrează în contingentul anual aprobat prin hotărâre a Guvernului, potrivit prevederilor legislației speciale privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, precum și a celor prevăzute la art. 6 alin. (1) lit. a), e), f), g) și h), art. 8 alin. (1) lit. b) - d), art. 27 alin. (2) lit. c) și e).

(3) Autorizația de muncă nu se acordă străinilor care în ultimii 2 ani au avut un drept de ședere pentru desfășurarea de activități comerciale și nu au respectat planul de afaceri prevăzut la art. 43 alin. (2) lit. a).

(4) Oficiul Român pentru Imigrări emite autorizația în termen de 30 de zile de la data primirii solicitării din partea angajatorului. În cazurile în care pentru constatarea îndeplinirii condițiilor de obținere a autorizației sunt necesare verificări suplimentare, termenul de soluționare a cererii poate fi prelungit cu cel mult 15 zile.

(5) Solicitarea de viză trebuie să fie însoțită de următoarele documente:

a) autorizația de muncă, eliberată de Oficiul Român pentru Imigrări;

b) dovada mijloacelor de întreținere la nivelul salariului minim garantat în plată pentru întreaga perioadă înscrisă în viză;

c) certificat de cazier judiciar sau alt document cu aceeași valoare juridică, eliberat de autoritățile din țara de domiciliu sau de reședință;

d) asigurarea medicală pe perioada valabilității vizei.

(6) Străinul poate solicita viza de lungă ședere pentru angajare în muncă în termen de 30 de zile de la eliberarea autorizației. Viza se aprobă de Centrul Național de Vize, fără a mai fi necesară și obținerea avizului prevăzut la art. 30 alin. (7)

[...]

ART. 56

Prelungirea dreptului de ședere temporară în scop de muncă

(1) Străinilor intrați în România în scopul angajării în muncă li se prelungește dreptul de ședere temporară, dacă:

a) sunt titulari ai unei autorizații de muncă valabile;

b) prezintă contractul individual de muncă vizat de inspectoratul teritorial de muncă în a cărui rază își are sediul angajatorul sau o convenție civilă încheiată cu o structură sportivă, în condițiile legii, dacă străinii desfășoară activități în calitate de sportiv profesionist;

c) salariul înscris în contractul individual de muncă este cel puțin la nivelul salariului minim garantat în plată;

d) actul medical de atestare a stării de sănătate, din care să rezulte că străinul este apt pentru a fi încadrat în muncă;

e) certificatul de atestare fiscală emis de administrația finanțelor publice în a cărei rază teritorială își are sediul angajatorul privind achitarea la zi a obligațiilor

către bugetul public național, doar la prelungirile ulterioare sau dacă între data înregistrării solicitării pentru eliberarea autorizației și data înregistrării cererii pentru eliberarea permisului de ședere au trecut mai mult de 60 de zile;

f) copia actului de identitate și, după caz, a autorizației sau a altui document legal care atestă exercitarea unei activități ori profesii independente, dacă angajatorul este persoană fizică.

(2) Prelungirile ulterioare ale dreptului de ședere temporară în scop de muncă se acordă dacă străinul prezintă documentele prevăzute la alin. (1) lit. b), c) și e), precum și dacă îndeplinește condițiile pentru prelungirea autorizației de muncă.

(3) Cererea pentru prelungirea dreptului de ședere temporară se depune de către străin cel târziu la data încetării dreptului de ședere.

(4) Dreptul de ședere temporară se prelungește pentru o perioadă egală cu perioada de valabilitate a autorizației de muncă sau, după caz, cu perioada pentru care valabilitatea acesteia se prelungește.

(5) Străinilor care pot fi încadrați în muncă la persoane fizice sau juridice din România, fără autorizație de muncă, în condițiile legii, li se poate prelungi dreptul de ședere fără îndeplinirea condiției prevăzute la alin. (1) lit. a).

[...]

ART. 128

Străinii cu drept de ședere perXentă în statele membre ale Uniunii Europene

(1) Străinii, cetățeni ai unor state terțe sau apatrizi, cu drept de ședere perXentă în statele membre ale Uniunii Europene, pot intra și rămâne pe teritoriul statului român, pentru o perioadă de 90 de zile în decurs de 6 luni, fără obligativitatea obținerii unei vize de intrare.

(2) Persoanelor prevăzute la alin. (1) li se poate prelungi dreptul de ședere temporară, fără îndeplinirea condiției prealabile de obținere a unei vize de lungă ședere, în condițiile prevăzute de prezenta ordonanță de urgență.

(3) Persoanele prevăzute la alin. (1) se bucură de tratament egal în domeniile și în condițiile prevăzute la art. 75.

(4) Prin derogare de la prevederile alin. (3), accesul pe piața muncii pentru străinii cu drept de ședere perXentă într-un stat membru al Uniunii Europene se va realiza în raport cu legislația muncii în domeniu și cu necesitatea ocupării locurilor de muncă ce se încadrează în registrul ocupațional deficitar pe teritoriul României, stabilit de structura specializată din cadrul Ministerului Muncii, Familiei și Egalității de Șanse.

și prevederile OUG nr.56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

"ART. 1

Prezenta ordonanță de urgență reglementează încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României.

ART. 2

În sensul prezentei ordonanțe de urgență, termenii și noțiunile folosite au următoarele semnificații:

g) lucrător detașat - străinul calificat, angajat al unei persoane juridice străine, care poate să desfășoare activitate pe teritoriul României în următoarele situații: este detașat pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea în România; este detașat la o unitate situată pe teritoriul României sau la o întreprindere care aparține unui grup de întreprinderi, situată pe teritoriul României;

ART. 4

(1) Autorizația de muncă poate fi eliberată, la cererea angajatorului, de către Oficiul Român pentru Imigrări, pentru străinii care îndeplinesc condițiile prevăzute de legislația română cu privire la regimul străinilor, încadrarea în muncă și detașarea acestora pe teritoriul României.

d) sunt detașați pe teritoriul României.

ART. 6

(1) Tipurile de autorizații de muncă ce pot fi acordate străinilor sunt următoarele:

a) autorizația de muncă pentru lucrătorii perXenți - dă dreptul titularului să fie încadrat în muncă pe baza contractului individual de muncă încheiat pe durată nedeterminată sau determinată, la o singură persoană fizică sau juridică din România ori la o reprezentanță, sucursală sau filială din România a unei persoane juridice cu sediul în străinătate;

b) autorizația de muncă pentru lucrătorii detașați - dă dreptul titularului să presteze muncă, pentru o perioadă de maximum un an la un interval de minimum 5 ani, în baza deciziei de detașare de la un angajator persoană juridică străină la un angajator persoană juridică din România ori la o reprezentanță, sucursală sau filială din România a unei persoane juridice cu sediul în străinătate. În temeiul prevederilor acordurilor, convențiilor sau înțelegerilor internaționale la care România este parte, perioada pentru care lucrătorul detașat desfășoară activitatea pe teritoriul României poate fi prelungită în condițiile și situațiile prevăzute în mod expres de acestea; [...]

ART. 13

(1) În vederea obținerii autorizației de muncă pentru lucrători transfrontalieri, angajatorul, persoană juridică din România ori o reprezentanță, sucursală sau filială a unei persoane juridice cu sediul în străinătate, va depune la Oficiul Român pentru Imigrări o cerere motivată privind necesitatea încadrării în muncă a străinului, însoțită de documentele prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. a) - d) și h) - m).

(2) În vederea obținerii autorizației de muncă pentru lucrători transfrontalieri, angajatorul persoană fizică va depune la Oficiul Român pentru Imigrări o cerere motivată, însoțită de documentele prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. d) și h) - m), precum și de:

a) copia actului de identitate și, după caz, a autorizației sau a altui document legal care atestă exercitarea unei activități ori profesii independente.

b) dovezi că dispune de venituri suficiente pentru plata salariului angajatului străin;

c) cazierul judiciar al persoanei fizice angajatoare.

ART. 14

(1) Pentru obținerea autorizației de muncă pentru lucrătorii detașați, angajatorul, persoană juridică din România ori o reprezentanță, sucursală sau filială a unei persoane juridice cu sediul în străinătate, va depune o cerere motivată, însoțită de documentele prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. a), b), d) și i), precum și de:

a) documentul de trecere a frontierei, valabil, al străinului, pe care este aplicată, după caz, viza de lungă ședere pentru alte scopuri, în original și în copie;

b) copia contractului individual de muncă, tradus și legalizat;

c) copia actului de detașare, tradus și legalizat;

d) după caz, copia contractului comercial de prestări de servicii, tradus și legalizat;

e) copia actului de studii necesar pentru detașarea în funcția sau în meseria pentru care se solicită eliberarea autorizației de muncă, tradus și legalizat;

f) copiile documentelor care atestă pregătirea profesională obținută în afara sistemului de învățământ sau, după caz, care atestă experiența profesională, traduse și legalizate;

g) două fotografii 3/4 ale străinului.

ART. 17

(1) Angajatorul are obligația să înregistreze contractul individual de muncă încheiat în baza autorizației de muncă la inspectoratul teritorial de muncă, în termenul prevăzut de lege.

(2) Angajatorul are obligația să înregistreze acordul scris al părților cu privire la prelungirea valabilității contractului individual de muncă pe durată determinată, încheiat cu un străin, la inspectoratul teritorial de muncă competent, cu prezentarea permisului de ședere în scop de muncă valabil sau a autorizației de muncă valabile, în termen de 20 de zile de la eliberarea documentelor care atestă prelungirea autorizației de muncă.

ART. 18

(1) Angajatorul la care s-a dispus detașarea transmite inspectoratului teritorial de muncă în a cărui rază teritorială își are sediul o comunicare privind detașarea salariaților străini pentru al căror acces pe piața muncii din România este necesară autorizația de muncă, cu cel puțin 5 zile anterioare începerii activității acestora pe teritoriul României, dar nu mai târziu de prima zi de activitate. Orice modificare a elementelor prevăzute în comunicare se transmite inspectoratului teritorial de muncă în termen de 5 zile de la data producerii acesteia.

(2) Comunicarea prevăzută la alin. (1) trebuie să cuprindă:

a) datele de identificare ale angajatorului la care s-a făcut detașarea: denumirea, adresa completă, codul unic de înregistrare sau un alt număr de identificare a angajatorului;

b) datele de identificare ale angajatorului străin care face detașarea: denumirea, adresa completă, codul unic de înregistrare sau un alt număr de identificare a angajatorului, numele/denumirea, precum și adresa completă ale reprezentantului legal în România;

c) informații privind detașarea: data la care începe detașarea, scopul detașării și durata acesteia;

d) lista persoanelor detașate: numele și prenumele acestora, funcția/meseria, data nașterii, seria și numărul documentului de călătorie, cetățenia.

ART. 21

(1) Autorizația de muncă se anulează de Oficiul Român pentru Imigrări în următoarele cazuri, în termen de 5 zile lucrătoare de la:

a) solicitarea angajatorului ca urmare a încetării din inițiativa sa a raportului de muncă cu străinul sau în cazul încetării contractului individual de muncă ca urmare a acordului părților;

b) solicitarea angajatorului sau a străinului ca urmare a încetării perioadei pentru care a fost detașat în România;

ART. 24

(1) Angajatorul care are încadrat în muncă un străin căruia nu îi este necesară autorizația de muncă are obligația de a comunica Oficiului Român pentru Imigrări copia contractului individual de muncă, copia actului de detașare, precum și a înscrisurilor care atestă apartenența la una dintre categoriile prevăzute la art. 5 lit. g) și h), după caz.

Față de prevederile legale mai sus enunțate se reține că **societatea nu a făcut dovada că detașarea Expertilor** (Expertii români, Expertii UE și Expertii non UE) **s-a efectuat în condițiile legii incidente**, respectiv:

- în ceea ce privește copia actului de detașare, se reține că, în acest caz, contractul nr.000/2008 nu are calitatea de document de detașare internațională a Expertilor. Acest fapt este susținut de toate reținerile prezentate ca urmare informațiilor primite din străinătate și a verificării documentelor privind înființarea X, Managementul acesteia, faptul că nu are niciun risc asumat, întreaga activitate fiind realizată prin împuterniciți – societăți din cadrul grupului sau de către X, inclusiv acțiunile de recrutarea a Expertilor prin publicarea într-un cotidian de largă circulație a posturilor vacante, realizarea selecției confirmată prin întocmirea proceselor verbale de selecție și finalizarea procesului de selecție prin transmiterea ofertelor de angajare de unde reiese că angajarea expertilor la X nu este urmată de detașare la X, ci este de prestație de muncă la X, subordonată X, coordonată de X și dependentă de X;

- **contractele încheiate între Expertii și X nu pot ține loc de decizie a X de detașare internațională la X** având în vedere că Expertii nu sunt detașați pe teritoriul României, în numele întreprinderii angajatoare și sub coordonarea

acesteia, iar contractul încheiat între întreprinderea care face detașarea X și X SA are ca obiect servicii de consultanță. Mai mult, X are încheiate contracte de angajare a Experților numai pe perioada detașării la X, la momentul expirării acesteia se reziliază raportul de muncă cu Experții;

-desi conform contractului **tara de origine este considerata Insula X** in contractele incheiate intre Expertii români si X aceasta clauza lipseste, "*Punctul de origine*" fiind in Romania, iar pentru Expertii UE si Expertii non UE este statul (tara) indicata in contractul incheiat cu X in clauza „*Punctul de origine*”;

- **nu s-a respectat durata detașării internaționale de maximum un an la un interval de minimum 5 ani, în baza deciziei de detașare de la un angajator persoană juridică străină la un angajator persoană juridică din România.** (contractele erau încheiate între 2-5 ani, prelungite chiar până la 7 ani);

- **nu s-a efectuat prelungirea detașării internaționale conform legii** respectiv:

Art.5 alin.(2), art.50 și 56 din OUG nr.194/2002 stipulează:

”(2) Guvernul poate stabili, prin hotărâre, ori de câte ori este cazul, introducerea ori suspendarea unor facilități pe termen scurt, la acordarea dreptului de a intra sau, după caz, la prelungirea dreptului de ședere pe teritoriul României, pentru anumite categorii de străini, precum și perioadele pentru care se acordă, respectiv se suspendă aceste facilități. Pe termen lung, Guvernul stabilește strategia națională în domeniul imigrației.

SECȚIUNEA 1

Prelungirea dreptului de ședere temporară în România

ART. 50

Condiții de prelungire a dreptului de ședere temporară

(2) Dreptul de ședere temporară în România se poate prelungi succesiv pentru perioade de până la un an, numai dacă:

i) sunt îndeplinite condițiile generale prevăzute în prezenta secțiune, precum și condițiile speciale de prelungire a dreptului de ședere în funcție de scopul pentru care este solicitată aceasta.[...]

2. *Prelungirea dreptului de ședere temporară pentru străinii angajați în muncă*

ART. 56

Prelungirea dreptului de ședere temporară în scop de muncă

(1) Străinilor intrați în România în scopul angajării în muncă li se prelungește dreptul de ședere temporară, dacă:

a) sunt titulari ai unei autorizații de muncă valabile;

b) prezintă contractul individual de muncă vizat de inspectoratul teritorial de muncă în a cărui rază își are sediul angajatorul sau o convenție civilă încheiată cu o structură sportivă, în condițiile legii, dacă străinii desfășoară activități în calitate de sportiv profesionist;

c) salariul înscris în contractul individual de muncă este cel puțin la nivelul salariului minim garantat în plată;

d) actul medical de atestare a stării de sănătate, din care să rezulte că străinul este apt pentru a fi încadrat în muncă;

e) **certificatul de atestare fiscală emis de administrația finanțelor publice în a cărei rază teritorială își are sediul angajatorul privind achitarea la zi a obligațiilor către bugetul public național**, doar la prelungirile ulterioare sau dacă între data înregistrării solicitării pentru eliberarea autorizației și data înregistrării cererii pentru eliberarea permisului de ședere au trecut mai mult de 60 de zile;

f) copia actului de identitate și, după caz, a autorizației sau a altui document legal care atestă exercitarea unei activități ori profesii independente, dacă angajatorul este persoană fizică.

(2) Prelungirile ulterioare ale dreptului de ședere temporară în scop de muncă se acordă dacă străinul prezintă documentele prevăzute la alin. (1) lit. b), c) și e), precum și dacă îndeplinește condițiile pentru prelungirea autorizației de muncă.

(3) Cererea pentru prelungirea dreptului de ședere temporară se depune de către străin cel târziu la data încetării dreptului de ședere.

(4) Dreptul de ședere temporară se prelungește pentru o perioadă egală cu perioada de valabilitate a autorizației de muncă sau, după caz, cu perioada pentru care valabilitatea acesteia se prelungește.

(5) Străinilor care pot fi încadrați în muncă la persoane fizice sau juridice din România, fără autorizație de muncă, în condițiile legii, li se poate prelungi dreptul de ședere fără îndeplinirea condiției prevăzute la alin. (1) lit. a).”

De asemenea, art.15 alin.(3) și art.17 alin.(2) din OUG nr.56/2007, prevede:

”(3) Autorizația de muncă se prelungește automat pentru noi perioade de până la un an în situația continuării raporturilor de muncă cu același angajator în baza contractului individual de muncă încheiat pe perioadă nedeterminată. prin prelungirea dreptului de ședere în scop de muncă, și se atestă prin permisul de ședere care se eliberează în acest scop.

ART. 17

(2) Angajatorul are obligația să înregistreze acordul scris al părților cu privire la prelungirea valabilității contractului individual de muncă pe durată determinată, încheiat cu un străin, la inspectoratul teritorial de muncă competent, cu prezentarea permisului de ședere în scop de muncă valabil sau a autorizației de muncă valabile, în termen de 20 de zile de la eliberarea documentelor care atestă prelungirea autorizației de muncă.”

- pentru Experții non UE deși contractul de detașare era expirat și X a încheiat cu aceste persoane ”contracte de muncă locale” (fiind schimbat statutul din Experți detașați în Experți permanenți) a continuat să achite către X costurile cu persoanele detașate și comisionul de 22% aferent;

- asistenta fiscală acordată Experților a fost responsabilitatea X, fiind îndeplinită de X și/sau furnizorul de servicii fiscale, X substituindu-se companiei X nu doar în

desemnarea, contractarea și suportarea costurilor cu furnizorul fiscal, ci și în derularea contractului de furnizare de asistență fiscală Expertilor;

- Expertii români nu au fost asigurați în sistemul național de protecție socială, Expertii UE nu au fost asigurați în sistemul de protecție socială al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European, Expertii non UE, pe perioada în care au fost considerați de X detașați și au prestat munca la X în baza autorizației de muncă pentru lucratori detașați, nu au fost asigurați în sistemul național de protecție socială.

- toate celelalte responsabilități care intrau în sarcina angajatorului X cum sunt evaluarea performanțelor, creșterea salariale, planificarea carierei, asigurarea cheltuielilor cu cazarea, masa, familiile detașaților au fost suportate de X.

Conform celor prezentate și având în vedere prevederile art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*”(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția **titlului VI**, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;

2. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:

a) *beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;*

b) *în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;*

c) *plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;*

d) *plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.*

2.2. În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază”, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că **tranzacția dintre X și X nu are scop economic, contractul încheiat nu poate ține loc de document de detașare internațională, atât**

timp cât întreaga activitate economică ce trebuia desfășurată de X (acțiunile de recrutarea a Experților, realizarea selecției confirmată prin întocmirea proceselor verbale de selecție și finalizarea procesului de selecție prin transmiterea ofertelor de angajare a Experților) a fost realizată de către X nu se poate vorbi despre angajarea Experților la X urmata de detasarea acestora la X și au procedat la reîncadrarea activității Experților din activitatea independentă de X în activitate dependentă de X

Totodată, potrivit art.45, art.47 alin.(1) și (3) și art.293 din Codul Muncii aprobat prin Legea nr.53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

ART. 47

(1) Drepturile convenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

(3) Angajatorul care detașează are obligația de a lua toate măsurile necesare pentru ca angajatorul la care s-a dispus detașarea să își îndeplinească integral și la timp toate obligațiile față de salariatul detașat.[...]

ART. 276

Potrivit obligațiilor internaționale asumate de România, legislația muncii va fi armonizată permanent cu normele Uniunii Europene, cu convențiile și recoXdările Organizației Internaționale a Muncii, cu **normele dreptului internațional al muncii.”**

Față de cele prezentate mai sus contestatara susține că nu este de acord cu concluzia organelor de inspecție conform căreia tranzacția nu are scop economic (teza I și teza II a art.11 alin.(1) din Codul fiscal), din considerentele:

Societatea susține ca, astfel cum insusi textul de lege statueaza, art.11 alin.1) din Codul fiscal este aplicabil „la stabilirea sumei unui *impozit sau a unei taxe, in intelesul prezentului cod (...)*”

In privinta sferei de aplicare a impozitelor si taxelor reglementate de legea fiscala, se mentioneaza ca, potrivit art.2 din Codul fiscal in vigoare in perioada verificata (2011 – 2013), conceptul de „*taxe si impozite*” este reglementat distinct de cel de „*contributii sociale*”, componentele celui dintai fiind enumerate in alin. (1) al respectivului text, in timp ce componentele celui din urma concept sunt enumerate expres in art.2 alin.(2) din Codul fiscal, dar tot distinct de taxe si impozite.

Drept urmare, din coroborarea textelor legale imperative si de stricta interpretare societatea susține că se poate deduce ca reîncadrarea unei operatiuni

economice in temeiul art.11 din Codul Fiscal **nu poate fi efectuata in scopul stabilirii de contributii sociale suplimentare in sarcina unui contribuabil, ci numai in vederea stabilirii de taxe si impozite suplimentare.** Invocă principiul *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (unde legea nu distinge, nici interpretul nu trebuie sa distinga), art.11 din Codul fiscal nu ii pot fi atribuite distinctii pe care textul acestuia nu le contine.

Se mentioneaza de asemenea ca, acest caracter distinct al celor doua categorii de obligatii fiscale pentru perioada 2011 - 2013 rezulta si din prevederile art.7 alin.(1) pct.2.2 din Codul Fiscal potrivit caruia *“in cazul reconsiderarii unei activitati ca activitate dependenta, impozitul pe venit si contributiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate si virate, fiind datorate solidar de catre platitorul si beneficiarul de venit.”* Drept urmare, atunci cand legiuitorul a inteles sa permita reincadrarea unei activitati economice in vederea stabilirii de contributii sociale, acesta a facut-o EXPRES, prin includerea in textul legal a posibilitati stabilirii contributiilor sociale alaturi de impozitul pe venit.

Societatea sustine ca, din moment ce art.11 din Codul fiscal nu permitea, pentru perioada 2011 – 2013, reîncadrarea unei tranzactii cu scopul de a stabili contributii sociale si, totodata, anume acest text legal a fost avut in vedere de inspectorii fiscali la momentul calcularii contributiilor sociale suplimentare in sarcina societatii, aceasta solicita organului de solutionare sa constate ca in mod nelegal echipa de inspectie a procedat la stabilirea contributiilor sociale prin actele de impunere.

De asemenea, se arată că noțiunea de „scop economic” nu este definită nicaieri in legislatia romana, fie ea fiscala sau de alta natura. In timp ce intelegem dreptul de apreciere al organelor fiscale cu privire la o anumita problematica fiscala, trebuie sa subliniem faptul ca aceste aprecieri trebuie sa aiba o baza corelativa in diferite prevederi legislative cu caracter fiscal, asa cum se regasesc ele incorporate in legislatia romana, in respectarea principiului certitudinii impunerii care trebuie sa guverneze activitatea de administrare fiscala, precum și faptul că scopul economic al tranzactiei X – X, este ca societatea sa beneficieze de personal de inalta calificare, pentru derularea activitatilor sale economice, scop care a fost atins, iar organele de inspectie fiscală nu au negat aceste activitati, ci doar le-au reincadrat ca fiind unele derulate intr-o relatie de dependenta de X.

Se arată că afirmatia potrivit careia *„inregistrarea companiei X in Insula X a fost facuta strict cu scopul ca prin aceasta companie sa fie derulate contractele de munca cu Expertii care au prestat munca pentru X”* nu poate avea semnificatia inexistentei unui scop economic, atat timp cat nu exista nicio interdictie legala pentru ca un agent economic sa fie infiintat doar pentru derularea unui contract, respectiv pentru ca acesta sa obtina integral venituri doar din relatia contractuala cu un singur co-contractant. De altfel, nici Comentariile OECD la Conventia Model nu exclude caracterul de independenta economica al prestatorului X.

Totodată, societatea consideră că este lipsita de relevanta afirmatia potrivit

careia „X se afla sub controlul total al X” fundamentata pe faptul ca X este detinuta in perioada 2007 - august 2008 exclusiv de catre X, iar ulterior, pana in prezent, impreuna cu o alta persoana fizica și pe faptul că unele dintre persoanele din conducerea X se afla in acelasi timp si in conducerea X.

Se arată că o asemenea afirmatie nu poate sa aibă relevanta din perspectiva analizei existentei sau inexistentei scopului economic al X, intrucat chiar Legea societatilor comerciale din Romania nr. 31/1990 pleaca de la premisa ca un asemenea cumul de calitati este permis, respectiv art. 153¹⁶ care limiteaza persoanele care au calitatea de administrator la **un numar de maxim 5 mandate** in societati din Romania, fara a impune nicio limitare cu privire la numarul de mandate in societati din afara Romaniei.

Faptul ca activitatea X a fost dependenta de activitatea X intrucat veniturile realizate de X sunt doar din facturi emise catre X si conducerea executiva a fost reprezentata de Directori X, ce detineau calitatea de angajati X nu poate fi reținut întrucât nu exista nicio prevedere legala care sa conditioneze independenta economica de existenta mai multor contracte comerciale, iar Comentariile OECD chiar confirma aceasta concluzie.

În susținere invocă prevederile art. 7 pct. 1 Codul fiscal, care definește conceptul de „*activitate*” ce reprezinta „*orice activitate desfasurata in scopul obtinerii de venit*”, fara a exista vreo conditionare a acestei calificari de numarul de contracte incheiate sau facturi emise in aceasta privinta.

În același sens sunt și argumentele cu privire la derularea Contractului de prestari servicii de catre X prin intermediul procurilor acordate catre X în sensul că nu exista nicio interdicție legala ca un agent economic sa-si deruleze activitatea prin implicarea in derularea activitatilor sale a altor societati comerciale, cu atat mai putin cand acestea fac parte din acelasi grup.

Referitor la profilul de risc al lui X, respectiv la afirmația organelor de inspecție fiscală ca X nu ii sunt atribuite riscuri, societatea susține că in fapt in anul 2012 a avut loc o modificare a preturilor practicate in relatia cu X, in sensul scaderii acestora (a se vedea Anexa nr. 52 la Punctul de vedere) ce contine Actul aditional nr.4 la Contractul de prestari servicii), iar în notele la situatiile financiare X sunt mentionate in mod expres riscul de incasare a creantelor si riscul de lichiditate, ambele la un nivel limitat.

Societatea sustine ca toate aceste elemente enumerate si argumentate mai sus sunt interconectate si impreuna arata scopul economic al existentei X si al tranzactiilor desfasurate cu X.

Alte argumente prezentate de societate în susținerea scopului economic al tranzacției X-X, sunt:

Afirmațiile organelor de inspecție fiscală din procesul verbal referitoare la faptul că inexistența interdicțiilor legale de a înființa o societate cu scopul de a avea un singur contract, de a-și numi angajați în funcții de conducere în structura altei societăți, de a desfășura activitatea prin intermediul altor societăți nu

reprezintă argumente care să justifice scopul economic atât timp cât nu explică și de ce ignoră efectele juridice pe care aceste elemente le-au produs or, tocmai efectele juridice care s-au produs subsecvent contractului încheiat cu X semnat de reprezentanții X reprezintă dovada scopului economic al X.

O pretinsa lipsa de scop economic al activitatii X invocata de organele fiscale nu tine cont de faptul ca X a calculat, retinut si varsat cu titlu de impozit pe veniturile nerezidentilor o suma de aprox. 000 milioane lei in perioada vizata de RIF nr.000, **in conditiile in care acest impozit si activitatea aferenta au facut in mod specific obiectul unui control de fond incheiat de aceeasi autoritate fiscala in anul 2010, pentru perioada 2004 - 2008.** Cu acea ocazie nu s-au constatat niciun fel de deficiente din perspectiva acestui impozit cu retinere la sursa (respectiv prin emiterea unei decizii de impunere pe minus), in conditiile in care cea mai mare valoare a impozitului respectiv a provenit din tranzactiile cu X. Astfel incat, in mod firesc, se pune intrebarea cum se poate afirma in prezent ca aceeasi tranzactie intre X si X ar fi lipsita de scop economic.

Dacă organele de inspecție fiscală ar fi negat scopul economic al tranzacției dintre X și X nu ar avea drept consecință obligația de plată a unor sume suplimentare cu titlu de impozit, pentru că tranzacția a fost deja impozitată cu cota de 16% aplicată la venitul brut.

Contestatară nu este de acord cu caracterul simplist al afirmațiilor organelor de inspecție fiscală cu privire la comportamentul fiscal, având în vedere că prin calculul și plata taxelor și impozitelor către bugetul de stat nu s-a avut în vedere obținerea de avantaje fiscale ci o eficientizare a mobilității forței de muncă a expatriaților și asigurarea implemetării unitare a practicii internaționale a grupului X.

De asemenea, contestatară susține că aplicarea tezei 1 a art.11 alin.(1) din Codul fiscal ar fi fost în situația unei tranzacții fără scop economic doar în cazul în care s-ar fi emis facturi în baza contractului încheiat fără ca experții să desfășoare efectiv activitate în beneficiul X.

În consecință, nu se poate susține că acest contract nu a avut conținut economic atât timp cât însăși organele de inspecție fiscală recunosc efectele și le pun în valoare prin reîncadrarea activităților experților ca fiind dependente de X.

Având în vedere toate argumentele prezentate anterior se reține:

Conform precizărilor **„Practica internațională” stabilește necesitatea existenței unei „societăți distincte în cadrul grupului, care să se ocupe de angajarea acestor specialiști, ... Astfel, după modelul Grupului X, care avea deja o companie, stabilită în Isle of X (și care recrută și angajează specialiști cu experiența în industria petrolieră, X a procedat în mod similar la înființarea unei companii în Isle of X, care să pună la dispoziție specialiști, cu respectarea reglementărilor legale în domeniu.”** organul de soluționare a contestației menționează că **„Practica internațională” stabilește necesitatea existenței unei „societăți distincte în cadrul grupului, or, la nivelul grupului, există o companie care să se ocupe de angajarea specialiștilor. Se înțelege că „Practica**

internacionala” nu stabileste existenta unei companii care sa se ocupe de angajarea specialistilor la nivelul „fiecarei companii” din grup, ci **o singura** companie care sa se ocupe de angajarea specialistilor **la nivelul intregului grup (in speta Grup X).**

In concluzie, avand in vedere cele invocate de reprezentantii societatii X si faptul ca Grupul X avea deja infiintata o companie care recruta si angaja specialisti cu experienta in domeniul petrolier, X ca societatea care face parte din Grupul X, **nu justifica necesitatea infiintarea unei companii similare in cadrul grupului, aspect care este e in totala neconcordanta cu cele stabilite de „Practica internationala”** si sustinute de insasi reprezentantii societatii in contestatia formulata, explicatia privind infiintarea societatii X in Isle of X, respectiv ca „*In data de 28.09.2007, avand in vedere „necesitatea unei eficiente administrari a expatriatilor”, in baza Actului constitutiv emis conform cerintelor legale din Isle of X, X a inregistrat in Isle of X compania X”.*

Astfel, atât timp cât în cadrul grupului exista un centru de servicii care a deservit grupul X și care și-a desfășurat activitatea, așa cum susține societatea **”Pe perioada supusa controlului, X a fost un centru de servicii care a deservit exclusiv grupul X si care si-a desfasurat activitatea prin intermediul a doua entitati juridice: X (societate inregistrata sub numarul ATU36821105 in A) si X prin departamentul X. Atat in X cat si in X a existat cate un Serviciu Expatriati, cu activitati complementare.**

X a fost imputernicit de catre X sa incheie contracte in numele si pentru X in ceea ce priveste angajarea de personal – a se vedea documentul atasat prezentei.

Mentionam ca structura X cu 000 de angajati in Bucuresti la care faceti referire a functionat ca departament in cadrul X.” nu se justifică **„necesitatea unei eficiente administrari a expatriatilor”.**

Organul de soluționare a contestației nu aduce atingere principiului libertății de gestiune a contribuabilului în ceea ce privește decizia societății de a înființa sau nu o societate în Isle of X însă, atât timp cât nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la modul de funcționare a X nu poate invoca drept motiv *”practica internațională”*, cu atât mai mult cu cât în cadrul grupului exista înființată o astfel de societate.

Cu privire la invocarea nelegalitatii constatarilor organelor de inspectie fiscala cu privire la incidenta celor teze ale art.11 alin.(1) Codul fiscal, așa cum s-a explicat și la pag.109-110 din Procesul Verbal:

”urmare analizei contractului incheiat intre X si X, a documentelor justificative si a explicatiilor furnizate de X, inspectia fiscala a identificat urmatoarele tranzactii:

1. tranzactia X – X prin care X sustine ca a desfasurat activitatile de identificare, selectare si furnizare de personal specializat potrivit nevoilor X. Aceste procese au fost realizate strict folosind resursele X, X si X. X nu a aratat motivele pentru care a infiintat X in Insula X, si nu in Romana (statul in care si-au

desfasurat activitatea Expertii si din care a fost partial administrata activitatea acestora) sau A (statul din care a fost partial administrata activitatea Expertilor si in care X a efectuat platile catre X). Asa cum s-a aratat in prezentul Proces Verbal, cauza determinanta a infintarii X si a incheierii contractului dintre X si X a fost necesitatea societatii X de a utiliza forta de munca specializata;

2. tranzactia Experti – X de prestare de munca de catre Experti la X.”,

precum și „**Cu privire la folosirea in acelasi timp a ambelor teze din art.11 alin (1) Cod fiscal, asa cum s-a aratat in raspunsul echipei de inspectie fiscala la observatiile scrise depuse de X in timpul inspectiei fiscale (pagina 86) tranzactia dintre X si X in baza contractului 000/2008 nu este luata in considerare la stabilirea starii de fapt fiscale in temeiul art. 11 alin (1) teza I din Legea 571/2003, aceasta neavand un scop economic asa cum s-a aratat in continutul prezentului proces verbal, iar activitatea Expertilor este reincadrata ca fiind activitate dependenta de X in temeiul art. 11 alin (1) teza II si in temeiul art. 55 alin (2) lit. k) din Legea 571/2003 si pct. 67 din Normele de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.**”

În ce privește argumentul contestatarii referitor la relația Experti – X conform căruia nu este o tranzacție de sine stătătoare, ci este un efect al prestării de servicii realizate de X în beneficiul X în baza Contractului de servicii încheiat și pus în executare, deci este o singură tranzacție de prestări servicii care se materializează prin detașarea Expertilor la X, detașare care a intervenit în baza acordului de voință al părților, se reține că art.1204 din Codul Civil, prevede condițiile necesare pentru validitatea consimțământului: „*Consimțământul părților trebuie să fie serios, liber și exprimat în cunoștință de cauză*”. Prin consimțământ („cum sentire”) se înțelege însuși acordul de voință al părților așa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

Astfel, voința părților trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare voința încorporată în contract cât și unirea lor, realizarea acordului de voință și, bineînțeles, momentul în care voințele se unesc (momentul formării contractului) întrucât din acest moment încep să producă efectele juridice avute în vedere de părți. Forma de exprimare a voinței la încheierea contractului se analizează în strânsă legătură cu condițiile de formă ale acestuia, ținându-se seama că în dreptul nostru funcționează regula consensualității potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voință al părților.

Totodată, se reține că potrivit art.1270 alin.(1) din Codul Civil, “*Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.*”, coroborat cu cele ale art.1272 din același act normativ “*Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.*”, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

De asemenea, acest principiu este prevăzut la art.1169 din Noul Cod civil:

"Părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri.", dar are anumite particularități și produce anumite efecte specifice raporturilor contractuale.

Astfel la art. 1170 din Noul Cod civil se prevede:

" Buna-credință

Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație."

și la art.1172 din același act normativ se dispune:

" Contractul cu titlu oneros și contractul cu titlu gratuit

(1) Contractul prin care fiecare parte urmărește să își procure un avantaj în schimbul obligațiilor asumate este cu titlu oneros.

(2) Contractul prin care una dintre părți urmărește să procure celeilalte părți un beneficiu, fără a obține în schimb vreun avantaj, este cu titlu gratuit."

Față de cele prezentate se reține că prin încheierea contractului cu X în cadrul căruia X nu a avut nicio contribuție, niciun risc și nu a desfășurat efectiv nicio activitate, toate acțiunile ce trebuiau desfășurate în scopul activității pentru care a fost constituită fiind realizate în fapt de X (racolare Experți, selectare experți, angajare Experți, suportarea tuturor costurilor de detașare, asigurare, etc.) aceasta fiind cea care a deținut experiența și a asigurat Managementul X (împreună cu alte societăți din cadrul grupului X) nu se poate vorbi despre un contract cu titlu oneros și nici despre respectarea particularităților prevăzute de lege.

Referitor la susținerea conform căreia se invocă prevederile art.2 din Codul fiscal în sensul că noțiunea de „taxe și impozite” este reglementată distinct de noțiunea „contribuții sociale” ca fiind componente ale impozitelor și taxelor, fiind enumerate la alin.(1¹) al respectivului text în timp ce componentele „contribuțiilor sociale” sunt reglementate prin acte normative diferite și începând doar cu anul 2011 contribuțiile sunt enumerate expres la art.2 alin.(2) din Codul fiscal, dar tot distinct de taxe și impozite și drept urmare, din coroborarea celor prezentate se deduce că la reîncadrarea unei operațiuni economice în temeiul art.11 din Codul fiscal nu poate fi efectuată în scopul stabilirii de contribuții sociale suplimentare în sarcina unui contribuabil, ci numai în vederea stabilirii de impozite și taxe, **nu se poate reține întrucât, pe perioada 2011- 2013**, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede la art.7 alin.(1) pct.2.1 și 2.2. următoarele:

"2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:

a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.

2.2. În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază.”

În ceea ce privește precizarea ca „**echipa de inspectie, aplica ambele teze ale art.11 din Codul fiscal uneia si aceleiasi tranzactii si anume tranzactia incheiata intre X si X**”, nu poate fi reținută întrucât X însăși preia în cadrul contestatiei concluzia echipei de inspectie fiscala, respectiv ca:

- pe de o parte se aplică teza 1 a art.11 alin.(1) din Codul fiscal în sensul că nu ia în considerare cheltuielile înregistrate de X în contul 628 "Cheltuieli cu servicii prestate de terți", în perioada 2011-2013, în baza facturilor emise de X;

- pe de altă parte se aplică teza a II a aceluiași articol în sensul că urmare a reîncadrării activității Experților ca fiind activitate dependentă de X sumele achitate acestora au reîntregit baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor aferente, fiind totodată stabilite ca și cheltuielil deductibile la calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia contractul încheiat este guvernat de legea străină, se reține că detașarea Experților a fost efectuată în România și legea specială care guvernează astfel de activități nu poate fi ignorată, atât timp cât OUG nr.194/2002 din 12 decembrie 2002 privind regimul străinilor în România, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede la art.4 **“(4) Străinii aflați pe teritoriul României sunt obligați să respecte scopul pentru care li s-a acordat dreptul de a intra și, după caz, de a rămâne pe teritoriul României, să nu rămână pe teritoriul României peste perioada pentru care li s-a aprobat șederea, precum și să depună toate diligențele necesare pentru a ieși din România până la expirarea acestei perioade”**, respectiv politica imigraționistă a fiecărei țări trebuind respectată de către persoanele străine conform legii acestei țări, iar OUG nr.56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art.1 **“Prezenta ordonanță de urgență**

reglementează încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României.”

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia existența sau inexistența unei relații de detașare nu poate fi dedusă din durata detașării, atât timp cât relația de muncă este guvernată de o lege străină cu privire la care nu s-a făcut dovada că nu ar permite o detașare, precum și faptul că este nerelevantă calificarea naturii relației dintre Experți - X și Experți – X prin invocarea faptului că „*toate contractele de delegare și actele adiționale sunt semnate pentru X de reprezentant*” întrucât orice contract se semnează prin reprezentant, iar organele de inspecție fiscală nu sunt îndreptățite să conteste capacitatea și calitatea diferitelor persoane din cadrul X de a semna contractele de detașare și de a se implica în administrarea Experților, cu atât mai mult cu cât existența calității de mandatar nu este supusă formei scrise ad validitatem se rețin următoarele:

Dispozițiile legale mai sus invocate, respectiv OUG nr.194/2002 din 12 decembrie 2002 privind regimul străinilor în România, republicată, cu modificările și completările ulterioare și OUG nr.56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, cu modificările și completările ulterioare definesc noțiunile de bază referitoare la persoanele străine detașate în România și clarifică condițiile ce trebuie îndeplinite pentru ca persoanele străine să aibă calitatea de detașat.

Între aceste condiții stipulate în actele normative invocate se regăsește și faptul că trebuie prezentat documentul de detașare întocmit de persoana juridică străină către persoana juridică din România, precizări referitoare la durata detașării și la alte condiții.

În ceea ce privește argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală nu sunt îndreptățite să conteste capacitatea și calitatea diferitelor persoane din cadrul X de a semna contractele de detașare și de a se implica în administrarea Experților, cu atât mai mult cu cât existența calității de mandatar nu este supusă formei scrise ad validitatem, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au contestat capacitatea și calitatea diferitelor persoane din cadrul X de a semna contractele de detașare și de a se implica în administrarea Experților, ci au reliefat faptul că aceste contracte nu au fost semnate de X- în calitate de angajator, respectiv că X nu și-a asumat niciun risc, nicio obligație în realizarea contractului.

Referitor la argumentul potrivit căruia „*dată fiind nevoia X de personal specializat pentru proiecte care se derulau pe perioade mari de timp, **detașarea acestor specialiști era, ca regula, dispusă pe perioade mai mari de un an, cu acceptul scris al angajatului semnat al operațiunii de detașare***”, nu poate fi reținut având în vedere că pentru ca Experții non UE să presteze munca pe teritoriul României pentru o perioadă mai mare de un an de zile, era necesar ca aceștia să încheie contract individual de muncă cu un angajator roX, astfel cum

este prevazut in OUG 56/2007 privind incadrarea in munca si detasarea strainilor pe teritoriul Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederi legale ce trebuie respectate. În acest sens X arata ca „*in ceea ce-i priveste pe Expertii non-UE, subiect al legislatiei imigrationiste specifice (OUG nr 56/2007, respectiv OUG 194/2002), a fost necesara incheierea si a unui contract individual de muncă („**Contract local**”) cu X pentru a raspunde cerintelor legislatiei imigrationiste mai-sus mentionate*” însă, omite faptul ca aceste contracte locale nu au fost incheiate de la momentul in care Expertii non UE au inceput sa presteze munca la X, precum si faptul ca remuneratia prevazuta in contractele locale a fost mai mica decat remuneratia de care au beneficiat acesti Experti non UE ca urmare a prestarii muncii la X. Mai mult, în condițiile în care X a schimbat statutul Experților din persoane detașate în persoane cu drept de muncă perXent a continuat să achite către X contravaloarea costurilor cu detașării și a comisionului aferent.

În ceea ce privește argumentul potrivit căruia **referitor la relația X-Expertii**, invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor Legii nr.344/2006 în combaterea detașării internaționale realizate de X la X este eronată întrucât nu sunt incidente speței având în vedere că aceasta reglementează exclusiv raporturile de detașare dintre anagajatori din Spațiul Economic European, iar X nu este angajator din UE se reține că echipa de inspectie fiscala a avut în vedere durata detașării pentru Expertii UE ca un element asupra căruia o întreprindere din afara UE/SEE nu poate beneficia de un tratament favorabil și nu a avut în vedere obligațiile fiscale.

Referitor la susținerea conform căreia obținerea unei autorizații de muncă valabile și necontestate din partea Oficiului Român de Imigrări ca lucrători detașați reprezintă proba cea mai elocventă în privința validității detașării, fiind singura autoritate competentă să analizeze legalitatea stabilirii pe teritoriul României, iar actele emise de această autoritate sunt prezumate a fi legale și opozabile organului fiscal care nu poate să creeze o altă realitate juridică, precum și faptul că în ceea ce privește Expertii UE nu există nicio limitare legală din perspectiva imigraționistă cu privire la durata detașării, nu pot fi reținute având în vedere că, situația de fapt analizată se referă atât la Expertii români, Expertii UE cât și Expertii non UE detașați de o persoană juridică care este în afara spațiului UE/SEE cărora li se aplică prevederile legale mai sus invocate **cu privire la durata detașării și cu privire la statutul de persoane străine detașate sau persoane străine cu drept de muncă perXent**. De altfel, însăși societatea susține prin contestație că i se aplică prevederile OUG nr.194/2002 din 12 decembrie 2002 privind regimul străinilor în România, republicată, cu modificările și completările ulterioare și OUG nr.56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate.

Referitor la argumentul conform căruia pentru relația X – furnizor de servicii fiscale – Expertii nu este de acord cu constatarea conform căreia

implicarea X în derularea asistenței fiscale necesare Experților pentru a-și îndeplini activitatea, direct sau indirect, reprezintă argument în sensul existenței unei relații de angajare, iar în ceea ce privește **obligatia contribuiri la sistemul național de protecție socială** susține că în ceea ce privește faptul că Experții nu au fost asigurați în sistemul național sau al unui stat membru UE cheltuielile cu protecția socială au fost achitate de X în baza prevederilor legale aplicabile detașării internaționale și a legislației române, legislație care în perioada respectivă a fost complexă, deseori în schimbare, fiind incidente în același timp dispoziții de drept internațional privat, dreptul muncii, drept imigraționist și drept fiscal dispunând chiar de răspunsuri ale ANAF care nu oferă nicio clarificare a speței descrise sau o îndrumare către un alt organ competent, **nu se poate reține întrucât:**

- pe perioada verificată existau prevederi legale cu privire la persoanele străine detașate în România în scop de muncă;
- relația X – X a fost reîncadrată ca neavând scop economic;
- în ce privește relația Experți- X SA, activitatea Experților a fost reîncadrată ca fiind activitate dependentă de X SA tocmai în baza situației de fapt constatate, respectiv că nu sunt respectate prevederile legale invocate mai sus în ce privește detașarea pe teritoriul României în vigoare pe perioada verificată **mai precis activitatea desfășurată de Experți în România nu este subordonată angajatorului străin (X), durata detașării este mai mare de un an (.....odată la cinci ani) și nu au fost prezentate documente de prelungire a perioadei de detașare**, în acest sens fiind prezentate contracte de muncă locale cu remunerații mai mici decât cele achitate în realitate, toate costurile cu transportul cazarea, familiile persoanelor străine etc au fost asigurate de X;
- în ceea ce privește faptul că Experții nu au fost asigurați în sistemul național sau al unui stat membru UE de protecție socială societatea susține că deține răspunsuri ale ANAF care nu oferă nicio clarificare a speței descrise sau o îndrumare către un alt organ competent. De asemenea, susține că aceste asigurări au fost achitate de X în baza prevederilor legale aplicabile detașării internaționale în perioada 2011 – 2013 și a legislației române însă, nu sunt prezentate documente din care să rezulte acest fapt. Totodată, recunoaște că în anul 2012 X s-a conformat înregistrându-se fiscal în România și a achitat toate contribuțiile fiscale.

Referitor la aplicarea prevederilor art.171 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

Conform prevederilor art.171 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost modificat prin OG nr.30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr.708/31.08.2017,

„(1) *Obligațiile fiscale stabilite de organul fiscal central ca urmare a reconsiderării unei tranzacții, potrivit legii, se regularizează cu obligațiile*

fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor aferente respectivei tranzacții. În acest caz, sumele achitate în contul obligațiilor fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor se consideră, în totalitate, indiferent de bugetul unde au fost ulterior distribuite, a reprezenta plăți anticipate în contul obligațiilor fiscale stabilite ca urmare a reconsiderării, cu regularizarea ulterioară între bugete.

(2) Procedura de aplicare a prezentului articol se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

De asemenea, conform prevederilor OPANAF nr.3201/2018 privind Procedura de regularizare a obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități de către organul fiscal central din Anexa 1 „Procedura de regularizare a obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități de către organul fiscal central” , la cap.I „Dispoziții generale” pct.5 se prevede:

“5. Prevederile art.171 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile în orice situație în care organul fiscal reconsideră o tranzacție/reîncadrează forma unei activități, indiferent dacă, din punct de vedere fiscal, în urma reconsiderării/reîncadrării are loc translatarea obligațiilor fiscale de la o persoană fizică/juridică la altă persoană fizică/juridică”,

iar la cap.IV din actul normativ mai sus enunțat este prevăzută procedura de regularizare a plăților anticipate în cazul reîncadrării formei unei activități din activitate independentă în activitate dependentă de către compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală.

La pct.5 și 6 de la cap.IV din OPANAF nr.3201/2018 se prevede:

„5. Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile de asigurări sociale obligatorii datorate de contribuabil se regularizează cu impozitul pe venitul din activități independente și contribuțiile de asigurări sociale obligatorii achitate de acesta.

6. În vederea regularizării obligațiilor fiscale prevăzute la pct.5, compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală întocmește și transmite compartimentului de specialitate din cadrul organului fiscal central competent lista cuprinzând persoanele fizice a căror formă a activității este reîncadrată, denumită în continuare listă, împreună cu decizia de impunere prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina angajatorului și cu raportul de inspecție fiscală”.

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că obligațiile fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a reconsiderării unei tranzacții, respectiv a reconsiderării unei tranzacții/activități *“indiferent dacă, din punct de vedere fiscal, în urma reconsiderării/reîncadrării are loc translatarea obligațiilor fiscale de la o persoană fizică/juridică la altă persoană fizică/juridică” se regularizează cu obligațiile fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor aferente respectivei tranzacții.* Sumele achitate în contul obligațiilor fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor se consideră, în totalitate, indiferent de

bugetul unde au fost ulterior distribuite, plăți anticipate în contul obligațiilor fiscale stabilite ca urmare a reconsiderării, cu regularizarea ulterioară între bugete.

În vederea aplicării acestor prevederi legale, prin ordin ANAF a fost instituită procedura de regularizare a obligațiilor cu sumele achitate de contribuabil în contul respectivei tranzacții, care în cazul reîncadrării tranzacției reprezintă plăți anticipate. Astfel, procedura instituie ca organele cu atribuții de inspecție fiscală să întocmească și să transmită compartimentului de specialitate din cadrul organului fiscal competent lista cu persoanele fizice a căror activitate a fost reîncadrată, decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală.

Față de cele prevăzute de OPANAF nr.3201/2018 se reține că regularizarea nu se poate efectua decât după emiterea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală care este act subsecvent deciziei de impunere.

Astfel, așa cum s-a precizat și în Decizia nr./2019 de soluționare a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr./2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./2018, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a transmis organelor de inspecție fiscală Cererile precizatoare aduse în completarea contestației prin adresa nr.000 /2019 și a solicitat punctul de vedere cu privire la acestea.

Prin adresa de răspuns nr.000/.2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/.2019, s-a precizat „[...] *vă comunicăm că atât cererile precizatoare cât și adresa dumneavoastră au fost redirecționate către Activitatea de Administrare a Veniturilor Statului pentru soluționare în funcție de competență*”.

Față de precizările organelor de inspecție fiscală rezultă că acestea au urmat procedura prevăzută Ordinul nr.3201/2018 în sensul că au transmis către organele de administrare a obligațiilor fiscale ale contribuabilului cererile precizatoare.

Astfel, precizăm că regularizarea se efectuează după data emiterii deciziei de impunere întocmită ca urmare a reîncadrării tranzacției/tranzacțiilor, obligația organelor de inspecție fiscală fiind aceea de a transmite lista celor a căror activitate a fost reîncadrată către organele de administrare a obligațiilor fiscale ale contribuabilului, iar în baza informațiilor și documentelor transmise, organul competent de a emite referatul și decizia de regularizare, atunci când este cazul, este organul de administrare.

În consecință, nici organul de soluționare a contestației și nici organele de inspecție fiscală care au emis decizia de impunere prin care au stabilit obligații fiscale principale nu au competențe în ceea ce privește regularizarea obligațiilor fiscale accesorii cu sumele achitate în contul tranzacției/tranzacțiilor, considerate ca fiind plăți anticipate, organul competent în emiterea unei astfel de **decizii de regularizare a obligațiilor fiscale considerate a fi achitate anticipat** fiind organul care administrează obligațiile fiscale ale contribuabilului.

Menționăm că până la data emiterii prezentei decizii organul de soluționare a contestației nu a fost înștiințat cu privire la regularizarea sumelor, astfel că

reluarea soluționării contestației se va efectua pentru debitele și accesoriile pentru care a fost suspendată soluționarea contestației.

Având în vedere cele de mai sus nu se poate reține nici argumentul contestatarii referitor la încălcarea dispozițiilor art.6 și 7 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organele de inspecție fiscală au dreptul și în același timp obligația de a avea un rol activ, organele de inspecție fiscală și-au respectat obligațiile cu privire la cererea societății de a i se aplica prevederile art.171 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește susținerea contestatarii conform căreia organele de inspecție fiscală **trebuie să constate că nu datorează suma de 000 lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și să stabilească**, prin decizie de impunere, obligații fiscale cu semnul minus, nu se poate reține din motivele:

- prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018 și Decizia de impunere nr.000/2018, contestate, organele de inspecție fiscală nu prezintă constatări cu privire la plățile efectuate de X către X, nefiind calculat impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente obținute din România nici ca diferență suplimentară de plată, dar nici ca impozit virat în plus. Ca atare acest aspect nu face obiectul contestației.

Mai mult, conform prevederilor art.115, art.116 și art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru plăți efectuate către persoane juridice nerezidente care obțin venituri din România, plătitorii au obligația de a reține și de a vira la bugetul de stat impozit pe veniturile realizate din România. Atât timp cât nu există constatări cu privire la acest aspect cu consecința stabilirii de obligații fiscale suplimentare reiese că societatea a procedat corect;

- în ceea ce privește aplicarea prevederilor art.171 din Codul de procedură fiscală în sensul stingerii obligațiilor de plată a impozitului pe veniturile din salarii, contribuții sociale și alte vărsăminte/contribuții stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2018 cu sumele deja achitate cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente obținute din România, s-a răspuns cu privire la acest argument mai sus.

Mai mult, se reține că procedura de stingere a creanțelor bugetare de către organele fiscale este distinctă de procedura de contestare a titlului de creanță, organul de soluționare nu poate decât să ia act de modalitatea în care a fost efectuată stingerea obligațiilor de plată în condițiile în care societatea nu face dovada că a contestat la organul în drept modalitatea în care a fost efectuată compensarea obligațiilor de plată.

Referitor la argumentul privind nelegalitatea Deciziei de impunere nr.000/.2018 în raport cu prevederile art.1 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, se rețin următoarele:

Art.1 și art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, prevăd:

”(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a reconsiderării/reîncadrării unei activități ca activitate dependentă, pentru perioadele fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

(2) Organul fiscal nu reconsideră/reîncadrează o activitate ca activitate dependentă și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de reconsiderare/reîncadrare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015”.

ART. 2

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

(2) Organul fiscal nu recalifică sumele de natura celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015”.

Față de aceste prevederi se reține că în urma analizei logico-juridice a problemei de drept care se pune în cauza de față, Legea nr.209/2015 nu este aplicabilă întrucât nu ne aflăm sub incidența unei recalificări a obligațiilor fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală, având în vedere următoarele:

Se reține că, pentru perioada detașării Experților, societatea a achitat către X veniturile reprezentând salariile Experților, precum și un comision de 22%, iar din precizările date în fața organelor de inspecție fiscală reiese că impozitul pe venitul din salarii și contribuția de asigurări ar fi fost achitată la bugetul statului din Insula X.

Totodată, Experții desfășurau activitate, atât în baza contractului încheiat între X și X, cât și în baza ”contractelor locale” încheiate cu X. În baza acestor ”contracte locale” a fost calculat, reținut și achitat impozitul pe venitul din salarii și contribuția la sănătate dar la o bază de calcul mult mai mică decât cea reală. De asemenea, nu au fost calculate și achitate toate contribuțiile prevăzute de legea fiscală.

Având în vedere cele ce preced, se reține că nu ne aflăm în prezența unei recalificări de sume efectuate de organele de inspecție fiscală, ci în situația aplicării unei identități de rațiune consacrată prin principiul ubi eadem est ratio, eadem solutio esse debet – la același raționament se aplică aceeași soluție – care

are ca și finalitate aplicarea unitară a obligațiilor fiscale aferente naturii juridice a sumelor respective.

Pentru a detalia cele de mai sus, se reține că, potrivit jurisprudenței, Legea nr.209/2015 este un act de clemență din partea legiuitorului fiind elaborată în scopul de a clarifica și a soluționa anumite nereguli de interpretare a naturii sumelor plătite angajaților pe teritoriul altei țări, dar în acest caz însăși contestatara a clarificat sumele plătite angajaților ca venituri salariale având în vedere că a achitat impozitul pe salarii și contribuția de asigurări sociale.

Se reține că, potrivit doctrinei, prin elaborarea unui act de clemență se urmărește soluționarea unor spețe complexe, susceptibile de interpretări multiple și/sau confuze, însă nu se cauționează o comportare fiscală ilicită a contribuabilului.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală, prin stabilirea obligațiilor fiscale aferente veniturilor salariale, calificate astfel de contestatară, au aplicat identitatea de rațiune, mai sus descrisă, faptul că societatea și-a calificat sumele plătite angajaților ca venituri salariale în relația cu statul din Insula X și ca salarii achitate în baza contractelor locale pentru care a achitat impozit pe venit și contribuție de asigurări sociale la o valoare mult mică decât cea reală în relația cu statul român nu intră sub incidența Legii nr.209/2015, întrucât conduita ilicită a contribuabilului nu poate fi izvor de nonrăspundere.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul în art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *”(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează *„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;”*, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2018, în sumă de 000 lei, constând în:**

- (- 000) lei impozit pe profit;
- 000 lei impozit pe venitul din salarii;
- 000 lei CAS Angajator;
- 000 lei CAS angajat;
- 000 lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
- 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
- 000 lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei CASS angajator;
- 000 lei CASS angajat;

- 000 lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

2. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, constând în:

- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;

- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei dobânzi aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap;
- 000lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele fiscale au calculat accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale stabilite suplimentar prin decizie de impunere, în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrarea a Marilor Contribuabili au emis Decizia de impunere nr.000/.2018 prin care au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de natura impozitului pe veniturile din salarii și asimilate acestora și a contribuțiilor sociale în sumă de 000 lei, așa cum sunt analizate la pct.1 din considerentele prezentei decizii.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 emisă de organele fiscale au fost calculate accesorii aferente debitelor principale din decizia de impunere în suma de **000 lei**, constând în:

- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale reținute de la asigurați;
- 000lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări

- 000 lei sociale pentru șomaj datorată de angajator;
penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei dobânzi aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap;
- 000 lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap.

În drept, conform dispozițiilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

„ART.119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

ART. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Începând cu 01.01.2016, sunt în vigoare prevederile art.174 alin.1 și art.176 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„ART. 174

Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. (...)

ART. 176

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Potrivit prevederilor legale invocate, indiferent de perioadă, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

De asemenea, se reține că accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, constituit din sume care nu au fost declarate și achitate de contribuabil, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței fiscale. Astfel, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală contribuabilul datorează accesorii potrivit prevederilor legale.

Întrucât, prin contestația formulată, X nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor sub aspectul cotelor aplicate, însumării produselor dintre baza de calcul și numărul de zile pentru care au fost calculate, în baza principiului de drept potrivit căruia *„accessorium sequitur principale”*, **accesoriile vor urma soluțiile pronunțate în speța privind debitul principal.**

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de 000 lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale.**

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X:

- împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală, pentru pentru **000 lei**, constând în:
 - (- 000) lei-impozit pe profit;
 - 000 lei impozit pe venitul din salarii;
 - 000 lei CAS Angajator;
 - 000 lei CAS angajat;
 - 000 lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
 - 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajator;
 - 000 lei contribuție de asigurări sociale la fondul de șomaj angajat;
 - 000 lei fond de garantare pentru plata creanțelor sociale;
 - 000lei CASS angajator;
 - 000 lei CASS angajat;

- 000 lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei vărsăminte la fondul pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

- împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/.2018, emisă de organele fiscale **pentru obligații fiscale accesorii în sumă de 000 lei**, constând în:
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale reținute de la asigurați;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale reținute de la asigurați;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale pentru șomaj datorată de angajator;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj datorată de angajator;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale pentru șomaj reținute de la asigurați;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuții de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
 - 000 lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
 - 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;
 - 000lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator;

- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- 000 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei dobânzi aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap;
- 000 lei penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice persoanelor cu handicap.

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