

## DECIZIA nr.2747

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

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala si priveste obligatiile fiscale principale, care se compun din:

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

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

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

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si sustine ca actele administrativ fiscale contestate sunt netemeinice si nelegale din urmatoarele motive:

1) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala;

a) Societatea contestatara sustine ca s-a retinut in mod eronat ca societatea a

beneficiat de credit fiscal , sumele calificate drept credit fiscal reprezinta de fapt plata unor facturi emise catre beneficiarii societatii.Sustine ca, potrivit regulilor din Germania, tara unde societatea si-a desfasurat activitatea, din contravaloarea fiecarei facturi , beneficiarul vireaza o cota de 15% catre organele fiscale din aceasta tara, cu titlu de garantie privind indeplinirea obligatiilor fiscale de catre constructor.Odata lucrarea terminata si daca societatea a achitat taxele si impozitele datorate statului german, aceasta garantie de 15% se restituie societatii prestatoare.Sumele (echivalentul in euro) , nu reprezinta credit fiscal ci rambursarea garantiei de 15%.

Totodata, societatea sustine ca, organele de inspectie fiscala au ignorat faptul ca la data incasarii acestor sume era inregistrata in Germania , fapt de natura a da nastere unui regim distinct al sumelor retinute de stat cu titlu de garantie si restituite apoi; s-a ignorat faptul ca impozitele datorate statului german au fost achitate sau au fost retinute de acesta chiar din garantia retinuta.

b) Cu privire la suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea utilajului de tencuit, societatea contestatara sustine ca in mod eronat organul de inspectie fiscala a retinut ca utilajul nu a fost utilizat in intervalul octombrie 2015-decembrie 2016 in conditiile in care pe aceasta perioada societatea a desfasurat activitate si a folosit utilajul , acesta avand o contributie la obtinerea profitului.

c) Referitor la sumele reprezentand plata facturilor emise de prestatorul din Germania, societatea contestatara sustine ca acestea au fost platite conform intelegerii cu prestatorul si reprezinta serviciile legale de angajatii sai.Chiar daca din eroare sumele au fost inregistrate in contul 625 D , acestea reprezinta de fapt plata unor facturi.

d)Concluzia organului fiscal este eronata din aceleasi considerente prezentate la pct.c) de mai sus.

2.Cu privire la contributiile de asigurari sociale de natura salariala reprezentand contributii de asigurari sociale datorate de angajator; contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ; contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale; contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj; contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj; contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale; contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate; contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate; contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale; contributii asiguratorii si impozit pe veniturile din salarii, societatea contestatara sustine ca aceste sume sunt nedatorate din urmatoarele motive:

-baza de calcul este gresita ;organul fiscal a adaugat la sumele achitate angajatilor in conditiile in care corect ar fi fost ca baza de calcul sa fie reprezentata strict de fondul de salarii, in conformitate cu jurisprudenta CJUE.

Societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa faca toate calculele pentru stabilirea taxelor si impozitelor aferente fondului de salarii, la valoarea rezultata din acte si nu sa majoreze artificial si nelegal acest fond cu toate sumele mai sus aratate.

-organele de inspectie fiscala au transformat integral sumele achitate cu titlu de diurna in venituri salariale ;

Societatea sustine ca chiar daca ar fi trebuit sa achite salariatilor salariul minim din Germania , organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa transfere din diurna la fondul de salarii doar diferenta pana la nivelul salariului minim din Germania.

-nu datoreaza plata diferentelor salariale stabilite de organele de inspectie fiscala;

Societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala trebuia sa tina cont de intervalul de timp de la care se datora plata unui salariu minim din Germania; in cele 182 de zile de detasare in Germania, salariu datorat era salariul minim din Romania.

Cu privire la faptul ca s-a acodat diurna diferentiata angajatilor, societatea contestatara sustine ca legea stabileste un plafon minim si maxim de diurna si ca are dreptul de a acorda diurna aferenta fiecarui angajat in functie de negocierile cu fiecare angajat si in functie de alte criterii obiective.

Societatea contestatara considera ca in mod abuziv, netemeinic si nelegal, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu sume ce reprezinta plata partiala a unor facturi sau diurne achitate salariatilor. Recalificarea acestor sume s-a facut fara a tine seama de explicatiile date de reprezentantul societatii iar majorarea fondului de salarii prin adaugarea sumelor achitate cu titlu de diurna este nejustificat; sustine ca cuantumul diurnei trebuie considerat salariu brut si nu net.

Totodata societatea contestatara sustine ca in timpul inspectiei fiscala a prezentat formularul A1 insa acesta a fost ignorat de organele de inspectie fiscale.

Fata de cele prezentate mai sus, societatea contestatara solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal contestat.

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

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

Din Raportul de inspectie fiscala, cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, contestat de societate, rezulta:

a) In perioada 2015-2017, societatea a dedus din impozitul pe profit datorat credit fiscal extern pe perioada 2015-2017.

In vederea justificarii creditului fiscal extern, in timpul controlului, societatea a prezentat documente emise de Administratia Fiscala din Germania, cuprinzand impozitele datorate, Dispozitia de sechestrare si incasare, extrase de cont pe anii 2015, 2016.

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in anul 2018, Societatea X a beneficiat de restituirea impozitului achitat in Germania, dupa cum rezulta din extrasul de cont prezentat de societate.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica deducerea creditului fiscal extern decat pentru o parte din suma, pe anul 2016.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in speta au fost incalcate prevederile art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 si art.39 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu 01.01.2016 iar societatea datoreaza bugetului de stat, impozitul pe profit reprezentand credit fiscal extern dedus nejustificat de societate pentru perioada 2015-2017.

b) Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea, pe perioada octombrie 2015-decembrie 2016 a inregistrat cheltuieli cu amortizarea aferente unui mijloc fix(utilaj de tencuit) , care potrivit informatiilor furnizate de administratorul societatii nu a fost pus in functiune pe perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) coroborat cu prevederile art.24 alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pana la data de 31.12.2015 si art.28 alin.(12) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

c)Urmare verificarilor efectuate asupra documentelor financiar contabile ale X a rezultat faptul ca in perioada iulie 2016- septembrie 2017 societatea a subcontractat lucrari de constructii la imobilul din Germania, societatii din Germania.

In timpul controlului, societatea a prezentat patru contracte de constructii incheiate intre societatea din Germania, in calitate de contractant si X SRL in calitate de angajator, prin care angajatorul transfera contractantului serviciile privind renovarea si executarea lucrarilor de constructie la hotelul din Germania. Societatea a prezentat si acte aditionale la contractele de subantrepriza, prin care X SRL, antreprenor general se obliga sa plateasca lunar salariile angajatilor subantreprenorului german respectiv "Plata se face pe baza de tabel, comunicat de catre subantreprenor antreprenorului principal , ce contine suma salariilor fiecarui angajat in parte.Decontul se face in baza facturii emise de catre subantreprenor catre antreprenorul principal, iar antreprenorul principal se obliga sa trimita o copie dupa extrasul de banca, cat si actul doveditor a platii salariilor angajatilor."

In baza contractelor incheiate intre parti , societatea din Germania a emis facturi pentru prestarile de servicii de constructii executate la hotel.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada august 2016-decembrie 2016 respectiv perioada iulie 2017- august 2017, societatea X a inregistrat in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" sume suportate pentru angajatii subcontractorului din Germania. Persoanele care au beneficiat de aceste sume sunt cetateni romani, care in perioada octombrie 2015-iunie 2016 au fost angajati ai X SRL iar ulterior au fost angajati ai Societatii din Germania .

Analizand actele aditionale la contractele de subantrepriza incheiate intre X SRL si societatea din Germania, organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele platite angajatilor sunt aferente facturilor de prestari servicii emise de aceasta societate si ar fi trebuit sa diminueze soldul sumelor datorate acestui furnizor de servicii fara a genera o cheltuiala suplimentara distincta in evidenta contabila a X SRL.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii cu privire la sumele inregistrate in contul 625 D prin Nota explicativa.In raspunsul formulat, reprezentantul legal al societatii precizeaza ca "Datorita faptului ca nu s-a incasat contravaloarea facturilor (livrarilor) de la beneficiarul lucrarii s-a convenit ca X sa achite salarii in avans muncitorilor din Germania, angajati ai Societatii din Germania conform situatiilor si extraselor de cont prezentate de unde rezulta ca plata sumei echivalent in euro a fost efectuata ca plata a facturilor emise de societatea din Germania catre X SRL.(...) In concluzie, suma datorata fata de Societatea din Germania se scade cu valoarea de... lei".

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile au fost inregistrate in mod eronat in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri", ca cheltuieli deductibile fiscal , astfel ca in temeiul art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

d)Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada iulie 2016 - iulie 2017, societatea X S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile", suma ca fiind deductibila fiscal, in baza unor facturi de cazare emise de societate din Germania.

Din verificarile efectuate a rezultat ca serviciile de cazare in Germania au fost suportate de Societatea X SRL pentru persoane care nu sunt angajati proprii, acestea fiind angajatii subcontractorului din Germania, care executau lucrari de constructie la Hotelul...

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada iulie 2016-august 2017, societatea X SRL nu a avut angajati proprii in domeniul constructiilor, astfel ca in temeiul art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile .

Urmare reintregirii impozitului pe profit precum si respingerii la deductibilitate a cheltuielilor si considerarii ca deductibile fiscal a cheltuielilor cu salariile, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil respectiv rezultatul fiscal, pe perioada 2015-2017 si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit(anexa 9 la raportul de inspectie fiscala).

2.Cu privire la contributiile sociale de natura salariala si impozitul pe veniturile din salarii stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarilor efectuate asupra documentelor financiar-contabile prezentate de X SRL a rezultat faptul ca in perioada octombrie 2015-septembrie 2017, societatea a efectuat lucrari de constructii la imobilul din Germania, in baza Contractului incheiat cu societate din Germania(Anexa nr. 1).

Lucrarile de constructii au fost executate in perioada octombrie 2015 - iunie 2016 de Societatea X cu angajati proprii, care au desfasurat activitate in Germania, iar in perioada iulie 2016-septembrie 2017, lucrarile de constructii au fost subcontractate societatii din Germania.

Pentru angajatii proprii ai societatii X SRL, care un desfasurat activitate numai in Germania, au fost incheiate contracte individuale de munca care prevad plata salariului minim pe economie din Romania, fara a se preciza ca munca urma sa se desfasoare in afara Romaniei si fara a fi prevazute alte elemente salariale.

Potrivit statelor de plata intocmite de societate, salariatii care au prestat munca in Germania au fost platiti cu salariul minim pe economie din Romania pentru care X SRL a constituit si declarat impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente veniturilor din salarii.

S-a constatat ca pe durata detasarii in Germania, X SRL a acordat salariatilor sai, cu titlul de diurne, diverse sume de bani in euro, si anume: pe perioada octombrie 2015 - iulie 2016, societatea a inregistrat in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" cheltuieli deductibile fiscal (Anexa nr. 2);

De asemenea, s-a constatat ca pe perioada septembrie 2017- iunie 2018, societatea a executat lucrari de constructii in Germania, la un imobil situat in Germania, in baza Contractului incheiat cu Societate din Germania(anexa 7).

Lucrarile de constructii au fost executate in Germania cu angajatii proprii ai X SRL, pentru care au fost incheiate contracte individuale de munca incepand cu luna septembrie 2017.Pentru acesti angajati societatea X SRL a platit salariul minim pe economie din Romania, la nivelul caruia societatea a constituit si declarat impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente si a efectuat plata unor sume in euro, acordate angajatilor sai cu titlu de diurna; s-a constatat ca pe perioada octombrie 2017 - iunie 2018, societatea a efectuat plata unor sume in euro acordate ca diurne, echivalentul in lei

(Anexa nr. 4).

Din verificarile efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele platite cu titlu de diurna difera de la un angajat la altul rezultand ca societatea nu a efectuat plata unei sume fixe/zi pentru deplasarea in strainatate ci a remunerat angajatii in functie de complexitatea si specificul muncii prestate. Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca societatea nu a prezentat la control ordine de deplasare.

In ceea ce priveste cazarea in Germania a angajatilor X SRL , s-a constatat ca cheltuielile cu chiria au fost suportate de societate in baza contractului incheiat de acesta cu societate din Germania.

Referitor la transportul angajatilor in Germania, societatea nu a prezentat in timpul controlului documente din care sa rezulte modalitatea in care s-a efectuat deplasarea muncitorilor.

Din cele doua acte normative care reglementeaza indemnizatia muncitorilor detasati in strainatate respectiv H.G. nr. 518/1995 si Legea nr. 344/2006, modificata prin O.U.G nr. 28/2015, se constata ca indemnizatiile primite de muncitorii romani pe durata deplasarii pe teritoriul altor state nu sunt conditionate de felul sau complexitatea muncii, indemnizatiile fiind acordate pentru compensarea inconvenientelor cauzate de detasare si pentru acoperirea cheltuielilor cu hrana, transportul si cazarea angajatilor.

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

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru angajatii care au desfasurat activitate in Germania, Societatea X SRL nu a obtinut de la Casa Nationala de Pensii , formularele A1, a efectuat pentru acestia plata salariului minim pe economie in Romania si a calculat si declarat impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente la nivelul salariului minim din Romania.

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

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada octombrie 2015-iunie 2015 , fond de salarii suplimentar;

La calculul venitului brut pentru perioada octombrie 2015-decembrie 2017 s-a aplicat formula: Venit brut (vb) + Venit net(VN) /0,7014 rezultata din urmatoarea relatie:

$VN = VB - 16,5\% \times VB - [9VB - 16,5\% \times VB] \times 16\%$  unde  $16,5\% \times VB$  reprezinta contributiile sociale individuale ( $10,5\% + 5,5\% + 0,5\%$ ) iar  $(VB - 16,5\% \times VB) \times 16\%$  reprezinta impozitul pe veniturile din salarii.

Potrivit OUG nr.79/2017 pentru modificarea si completarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, incepand cu 01.01.2018, salariatul datoreaza bugetului de stat contributii de asigurari sociale (CAS) , contributii de asigurari sociale de sanatate si impozit

pe veniturile din salarii iar angajatorul datoreaza contributia asiguratorie pentru munca(CAM).

Astfel , pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.78 alin.(1) si (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit suplimentar impozit pe venit de plata asupra fondului de salarii stabilit suplimentar.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania.Contributiile de asigurari sociale datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.136 lit.c) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-30.06.2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributie individuala de asigurari sociale retinute de la asigurati asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania.Contributiile individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>4</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.136 lit.a) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.139 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania.Contributiile de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(5) si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.202 lit.a), art.204 alin.(1) lit.a) si art.207 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania.

Contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.185 alin.(1) , art.186, art.188 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asigurati asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributia de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asigurati a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.296<sup>4</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.185 alin.(1) , art.186, art.187 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.211 si art.212 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari de sanatate datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributiile de asigurari de sanatate datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.155 alin.(1) lit.a), art.156 si art.158 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-30.06.2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributie individuala de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributiile de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>4</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.155 alin.(1) lit.a), art.156 si art.157 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributiile pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>6</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.194, art.195 alin.(1) lit.a) si art.199 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

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



A).In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, contestat de societate;

1.Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestat de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este daca societatea datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare constatarii faptului ca Societatea X SRL a beneficiat de restituirea impozitului achitat in Germania pentru care a beneficiat in Romania de credit fiscal iar la dosarul cauzei nu sunt prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat.**

In fapt, pe perioada 2015-2017, Societatea X a dedus din impozitul pe profit datorat, creditul fiscal extern pe perioada 2015-2017.

In vederea justificarii creditului fiscal extern, in timpul controlului, societatea a prezentat documente emise de Administratia Fiscala din Germania, cuprinzand impozitele datorate la data de 25.11.2015, respectiv 27.05.2016, Dispozitia de sechestrare si incasare, extrase de cont.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in anul 2018, Societatea X a beneficiat de restituirea impozitului achitat in Germania,dupa cum rezulta din extrasul de cont prezentat de societate.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat ca nu se justifica deducerea creditului fiscal extern decat pentru suma.. pe anul 2016.

Astfel, s-a constatat ca in speta au fost incalcate prevederile art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 si art.39 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu 01.01.2016 iar societatea datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit, pentru care a beneficiat de credit fiscal extern.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatara sustine ca , in mod eronat s-a retinut ca societatea a beneficiat de credit fiscal , sumele calificate drept credit fiscal reprezinta de fapt plata unor facturi emise catre beneficiarii societatii.Sustine ca, potrivit regulilor din Germania, tara unde societatea si-a desfasurat activitatea, din contravaloarea fiecarei facturi , beneficiarul vireaza o cota de 15% catre organele fiscale din aceasta tara, cu titlu de garantie privind indeplinirea obligatiilor fiscale de catre constructor.Odata ce lucrarea a fost terminata si societatea a achitat taxele si impozitele datorate statului german, aceasta garantie de 15% se restituie societatii prestatoare.Totodata, societatea sustine ca, organele de inspectie fiscala au ignorat faptul ca la data incasarii acestor sume era inregistrata in Germania.

In drept, la art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe anul 2015 se prevede:

*"(1) Daca o persoana juridica româna obtine venituri dintr-un stat strain prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu retinere la sursa si veniturile sunt impozitate atât în România cât si în statul strain, atunci impozitul platit catre statul strain, fie direct, fie indirect prin retinerea si virarea de o alta persoana, se deduce din impozitul pe profit ce se determina potrivit prevederilor prezentului titlu.[...]*

*(2) Deducerea pentru impozitele platite catre un stat strain într-un an fiscal nu poate depasi impozitul pe profit, calculat prin aplicarea cotei de impozit pe profit*

*prevazute la art. 17 alin. (1) la profitul impozabil obtinut în statul strain, determinat în conformitate cu regulile prevazute în prezentul titlu sau la venitul obtinut din statul strain.[...]*

*(3) Impozitul platit unui stat strain este dedus, daca se aplica prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri încheiate între România si statul strain si daca persoana juridica româna prezinta documentatia corespunzatoare, conform prevederilor legale, din care sa rezulte faptul ca impozitul a fost platit statului strain."*

La art.39 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 2016,2017 , se prevede:

*"1) Impozitul platit unui stat strain se scade din impozitul pe profit, daca se aplica prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri încheiate între România si statul strain.*

*(2) Daca o persoana juridica româna obtine venituri dintr-un stat strain prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse unui impozit cu retinere la sursa care, potrivit prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu un alt stat, pot fi impuse în celalalt stat, iar respectiva conventie prevede ca metoda de evitare a dublei impuneri metoda creditului, impozitul platit catre statul strain, fie direct, fie indirect, prin retinerea si virarea de o alta persoana, se scade din impozitul pe profit determinat potrivit prevederilor prezentului titlu.[...]*

*(6) Creditul acordat pentru impozitele platite unui stat strain într-un an fiscal nu poate depasi impozitul pe profit, calculat prin aplicarea cotei de impozit pe profit prevazute la art. 17 la profitul impozabil obtinut în statul strain, determinat în conformitate cu regulile prevazute în prezentul titlu, sau la venitul obtinut din statul strain. Creditul se acorda din impozitul pe profit calculat pentru anul în care impozitul a fost platit statului strain, daca se prezinta documentatia corespunzatoare, conform prevederilor legale, care atesta plata impozitului în strainatate."*

Din prevederile legale enuntate se retine ca daca o persoana juridica romana obtine venituri dintr-un stat strain prin intermediul unui sediu permanent sau venituri cu retinere la sursa , care potrivit prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri încheiate de Romania cu un alt stat pot fi impuse in celalalt stat iar respectiva conventie prevede ca metoda de evitarea dublei impuneri metoda creditului fiscal, impozitul platit catre statul strain se scade din impozitul pe profit determinat potrivit prevederilor titlului II "Impozit pe profit" din Codul fiscal.

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

Pe perioada verificata Societatea X a obtinut venituri impozabile atat in Romania cat si in Germania.

Se retine ca pe perioada 2015-2017, societatea a dedus din impozitul pe profit datorat in Romania , creditul fiscal extern reprezentand impozit pe veniturile obtinute in Germania, astfel:

Conform Declaratiei privind impozitul pe profit ( formular 101) pe anul 2015,

rectificativa, depusa de catre contribuabil la organul fiscal teritorial , Societatea X a dedus din impozitul pe profit datorat bugetului de stat suma.. cu titlu de credit fiscal.

Conform Declaratiei privind impozitul pe profit ( formular 101) pe anul 2016, rectificativa, depusa de catre contribuabil la organul fiscal teritorial, Societatea X SRL a dedus din impozitul pe profit datorat bugetului de stat suma cu titlu de credit fiscal.

Conform Declaratiei privind impozitul pe profit ( formular 101) pe anul 2017, depusa de catre contribuabil la organul fiscal Societatea X SRL a dedus din impozitul pe profit datorat bugetului de stat suma cu titlu de credit fiscal.

Se retine ca in vederea justificarii deductiei creditului fiscal extern , societatea contestatara a prezentat in timpul controlului si la dosarul contestatiei documente emise de Administratia Fiscala din Germania cuprinzand impozite datorate la data de 25.11.2015 respectiv 27.05.2016, Dispozitie de sechestrare si incasare, extras de cont din luna iunie 2016 din care rezulta ca s-a virat suma catre Administratia Financiara din Germania.

La dosarul cauzei se afla documentele mai sus enumerare, traduse in limba romana de traducator autorizat din care rezulta ca;

-din "Situatia contului la data de 25.11.2015" rezulta ca Societatea X SRL datora Administratiei Financiare din Germania impozit pe vanzari din constructii aferente perioadei mai 2010-iulie 2010 si anul 2013;

-din "Situatia contului" la data de 26.11.2015 rezulta ca societatea datora Administratiei Financiare din Germania, impozit pe vanzari din constructii;

-la data de 27.05.2016 din "Situatia contului" rezulta ca pe perioada 2010-2013, societatea datora Administratiei Financiare din Germania suma cu titlu de impozit pentru intreprinderi mici si mijlocii , dobanzi aferente.

-din Dispozitia de sechestrare si incasare emisa de Administratia Financiara din Germania, rezulta ca Societatea X datora taxe reprezentand impozit pentru intreprinderi mici si mijlocii, dobanzi aferente impozitului.

Se retine ca in anul 2018, Societatea X a beneficiat de restituirea impozitului, achitat in Germania dupa cum rezulta din extrasul de cont existent in copie la dosarul cauzei, astfel:

- Administratia Financiara din Germania a virat suma in contul Societatii X SRL;

Avand in vedere ca Societatea X, prin Declaratiile privind impozitul pe profit din anul 2015 si 2016, rectificative , depuse la organul fiscal teritorial si Declaratia privind impozitul pe profit din anul 2017 depusa la organul fiscal teritorial, a diminuat impozitul pe profit datorat bugetului de stat iar Administratia Financiara din Germania a restituit acesteia impozitul, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X a incalcat dispozitiile art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la data de 31.12.2015 respectiv dispozitiile art.39 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 si au stabilit ca societatea beneficiaza de credit fiscal pe anul 2016 iar diferenta reprezinta impozit pe profit datorat bugetului de stat din Romania conform titlului II "Impozit pe profit" din Codul fiscal si declaratiilor fiscale depuse de contribuabil pe perioada 2015,2016 si 2017.

Argumentul societatii contestatara potrivit caruia sumele restituite de Administratia Financiara din Germania ar reprezenta o cota de 15% virata de beneficiar din fiecare factura, autoritatii fiscale cu titlu de garantie privind indeplinirea obligatiilor fiscale de catre constructor, garantie care se restituie societatii contestatara la terminarea lucrarii, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care la dosarul cauzei societatea contestatara nu a prezentat documente in acest sens.

La art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala se prevede ca:

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

iar potrivit art.269 din același act normativ:

*“(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:[...]”*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

Afirmatia societății contestată potrivit căreia organele de inspecție fiscală au ignorat faptul că la data încasării acestor sume era înregistrată în Germania, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece din documentele existente la dosarul contestației rezultă în mod clar că Societatea X pe perioada verificată a fost înregistrată în România. La dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte că societatea ar fi fost înregistrată în Germania.

Se reține astfel că, societatea contestată avea obligația să prezinte dovezi obiective din care să rezulte cele susținute în contestația formulată.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că aceasta ar fi prezentat documente emise de autoritatea fiscală din Germania din care să rezulte din ce se compun sumele, virate în contul Societății X.

În punctul de vedere formulat de către reprezentantul legal al societății, înregistrat la A.J.F.P. cu privire la sumele virate de Administrația Financiară din Germania, se specifică faptul că "impozitul pe profit a fost reținut de Finantele din Germania ca impozit micromicro conform documentelor puse la dispoziție, traduse."

Având în vedere că din informațiile transmise de reprezentantul legal al societății prin "punct de vedere" înregistrat la A.J.F.P. sumele restituite de Administrația Financiară din Germania reprezintă impozit pe venit pentru întreprinderi mici și mijlocii conform documentelor puse la dispoziție, traduse, reprezentând totodată documente justificative în baza cărora societatea contestată a dedus sumele reprezentând credit fiscal extern din impozitul pe profit datorat în România, conform declarațiilor privind impozitul pe venit rectificative pe anul 2015 și 2016 respectiv declarației privind impozitul pe profit pe anul 2017, mai sus amintite, se reține că sumele, restituite de administrația Financiară din Germania reprezintă impozit pe venit pentru întreprinderi mici și mijlocii.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, se acordă credit fiscal, în vederea evitării dublei impuneri, numai pentru impozitele plătite unui stat străin iar în speta s-a constatat că statul străin - Germania a restituit Societății X suma plătită cu titlu de impozit pentru întreprinderi mici și mijlocii, astfel că societatea contestată nu poate beneficia de credit fiscal și pentru acesta sumă.

În consecință, luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele societății contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“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;”*

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere.

2. Referitor la cheltuielile cu amortizarea, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea unui utilaj in conditiile in care s-a constatat ca mijlocul fix in cauza nu a fost pus in functiune pe perioada verificata, nefiind astfel utilizat in scopul realizarii de venituri impozabile.**

In fapt, pe perioada octombrie 2015-decembrie 2016 societatea X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea aferente unui mijloc fix(utilaj de tencuit) , care potrivit informatiilor furnizate de administratorul societatii nu a fost pus in functiune pe perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) coroborat cu prevederile art.24 alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pana la data de 31.12.2015 si art.28 alin.(12) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatara sustine ca pe aceasta perioada societatea a desfasurat activitate si a folosit utilajul, acesta avand o contributie la obtinerea profitului.

In drept, pe perioada octombrie -decembrie 2015 ,sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1), (3) lit.i) si art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevad:

-art.21

*"(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.[...]*

*3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata: [...]*

*i) amortizarea, în limita prevazuta la art. 24;”*

- art. 24

*"(1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau îmbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care îndeplineste cumulativ urmatoarele conditii:*

*a) este detinut si utilizat în productia, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat tertilor sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare fiscala mai mare decât limita stabilita prin hotarâre a Guvernului, la data intrarii în patrimoniul contribuabilului;*

*c) are o durata normala de utilizare mai mare de un an;[...]*

*(11) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza:*

*a) începând cu luna urmatoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în functiune;”*

La pct 70<sup>2</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.24 din Cod, se precizeaza:

*"Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramase neamortizate se*

*efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, începând cu luna urmatoare repunerii în functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala."*

iar la pct. III, anexa 1 din HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe se prevede :

*"5. Pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizarii aferente acestora se va face prin recalcularea cotei de amortizare pe durata normala de utilizare ramasa, începând cu luna urmatoare repunerii în functiune a acestora (...)"*;

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2016 sunt aplicabile prevederile art.25, art.28 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

-art.25

*"(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfasurarii activitatii economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum si taxele de înscriere, cotizatiile si contributiile datorate catre camerele de comert si industrie, organizatiile patronale si organizatiile sindicale.[...]*

*(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:[...]*

*i) amortizarea, în limita prevazuta la art. 28;"*

-art.28

*"(1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum si investitiile efectuate la acestea se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care îndeplineste cumulativ urmatoarele conditii:*

*a) este detinut si utilizat în productia, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat tertilor sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare fiscala egala sau mai mare decât limita stabilita prin hotarâre a Guvernului, la data intrarii în patrimoniul contribuabilului;*

*c) are o durata normala de utilizare mai mare de un an.[...]*

*(12) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza:*

*a) începând cu luna urmatoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în functiune, prin aplicarea regimului de amortizare prevazut la alin. (5);"*

Din prevederile legale enuntate se retine faptul ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si cele reglementate prin actele normative in vigoare, cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe avand deductibilitate limitata in conformitate cu prevederile art.24 mentinute de art.28 din Codul fiscal iar amortizarea fiscala se calculeaza incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil este pus in functiune .

De asemenea, se retine ca in situatia in care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale neamortizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Pe perioada octombrie 2015-decembrie 2016, societatea X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea aferente unui mijloc fix(utilaj de tencuit) , care potrivit informatiilor furnizate de administratorul societatii nu a fost pus in functiune pe aceasta perioada..

La dosarul contestatiei se afla adresa Societatii X prin care administratorul societatii referitor la mijlocul fix"Cazan Vitoiglio" pentru care a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea deductibile fiscal , specifica:

"A fost inregistrat eronat in contul 2131.1 la indicatia patronului; in regie s-a montat din piese recuperate un utilaj de tencuit care nici pana in luna februarie 2018 nu s-a pus in functiune-pentru aceste considerente in luna februarie 2018 s-a hotarat stornarea acestei inregistrari conf.NC anexata"

La dosarul cauzei se afla nota contabila din care rezulta ca in data de 28.02.2018 s-a stornat din contul 2131.1 cazanul in cauza.

Din "Situatia calcul amortisment mijloace fixe perioada 01.10.2015-31.12.2016"rezulta ca pentru mijlocul fix "Cazan Vitoiglio" s-au inregistrat cheltuieli cu amortizarea.

Avand in vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe au deductibilitate limitate si se calculeaza incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil este pus in functiune iar in speta mijlocul fix asupra caruia s-au calculat cheltuielile cu amortizarea, inregistrate in evidentele contabile ca deductibile fiscal, nu a fost pus in functiune si mai mult in luna februarie 2018 cazanul Vitoiglio a fost scos din evidentele contabile prin stornarea operatiunii, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea.

Argumentul societatii contestatare potrivit caruia in intervalul octombrie 2015-decembrie 2016 a desfasurat activitate si a folosit utilajul, acesta avand o contributie la obtinerea profitului este in contradictie cu raspunsul dat de reprezentantul legal al societatii prin adresa, mai sus enuntat.

In conditiile in care reprezentantul legal al societatii declara pe proprie raspundere ca utilajul in cauza nu a fost pus in functiune, acesta fiind stornat din contul de mijloace fixe in luna februarie 2018 conform documentelor existente la dosar se retine ca argumentul societatii contestatare nu poate fi primit , utilajul in cauza neputand avea contributie la realizarea profitului impozabil in conditiile in care nu a fost pus in functiune, nefiind astfel utilizat in activitatea desfasurata de societate.

Luand in considerare prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei si faptul ca argumentul societatii contestatare nu este de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala , in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu amortizarea inregistrate in evidentele contabile ca deductibile fiscal si respinse de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat.

3.In ceea ce privesc cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" si cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirii" respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor si a cheltuielilor inregistrate de Societatea X in contul**

**625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" si contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile" pe perioada iulie 2016-august 2017, in conditiile in care s-a constatat ca cheltuielile in cauza reprezinta de fapt cheltuieli de deplasare, detasare si cazare a angajatilor Societatii din Germania, iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, pe perioada iulie 2016- decembrie 2016 ,Societatea X SRL a inregistrat in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" cheltuieli de deplasare, detasare iar pe perioada iulie 2017-august 2017 a inregistrat in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" cheltuieli de deplasare ,detasare.

Urmare verificarii s-a constatat ca cheltuielile au fost suportate de Societatea X pentru angajatii subcontractorului din Germania; persoanele care au beneficiat de aceste sume sunt cetateni romani, care in perioada octombrie 2015-iunie 2016 au fost angajatii X SRL iar incepand cu luna iulie 2016 au fost angajatii Societatii din Germania.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada iulie 2016 - iulie 2017, Societatea X a inregistrat in evidenta contabila in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile" suma cu titlu de cheltuieli de cazare ca fiind deductibila fiscal, in baza unor facturi de cazare emise de societatea din Germania.

Din verificarile efectuate a rezultat ca serviciile de cazare in Germania au fost suportate de societatea X. pentru persoane care nu sunt angajati proprii, aceste persoane fiind angajatii subcontractorului din Germania, care au executat lucrari de constructie la Hotelul...

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada iulie 2016-august 2017, societatea X nu a avut angajati proprii in domeniul constructiilor, astfel ca, in temeiul art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" si cheltuielile inregistrate in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile" pe motiv ca acestea nu sunt aferente rezultatului fiscal al Societatii X.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatara sustine ca sumele in cauza reprezinta plata facturilor emise de prestatorul din Germania conform intelegerii cu acesta.Chiar daca din eroare sumele au fost inregistrate in contul 625 D , acestea reprezinta de fapt plata unor facturi.

Aceleasi argumente le prezinta si in vederea justificarii cheltuielilor cu cazarea inregistrate in evidentele contabile in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile".

In drept, in cauza sunt aplicate prevederile art.19 si art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada iulie 2016-august 2017, potrivit carora:

-art.19

*"(1) Rezultatul fiscal se calculeaza ca diferenta între veniturile si cheltuielile înregistrate conform reglementarilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile si deducerile fiscale si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul si elemente similare veniturilor si cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum si pierderile fiscale care se recupereaza în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscala."*



-art.25

*“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizatiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Se reține că, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice inclusiv cele reglementate prin acte normative

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Pe perioada august 2016-decembrie 2016 și perioada iulie 2017-august 2017, Societatea X a înregistrat în contul 625D "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri" sume suportate pentru angajații subcontractorului din Germania. Persoanele care au beneficiat de aceste sume sunt cetățeni români, care în perioada octombrie 2015-iunie 2016 au fost angajații Societății X iar începând cu luna iulie 2017 au fost angajații Societății din Germania.

De asemenea, pe perioada iulie 2016 - iulie 2017, Societatea X. a înregistrat în evidența contabilă în contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile" suma ca fiind deductibilă fiscal, în baza unor facturi de cazare emise de societatea din Germania. Din verificările efectuate a rezultat că serviciile de cazare în Germania au fost suportate de societatea X S.R.L. pentru persoane care nu sunt angajați proprii, aceștia fiind angajații subcontractorului Societatea din Germania, care au executat lucrări de construcție la Hotelul...

Se reține că pe perioada iulie 2016-august 2017, societatea X S.R.L. nu a avut angajați proprii în domeniul construcțiilor.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în perioada iulie 2016-septembrie 2017 Societatea X SRL a subcontractat lucrări de construcții la imobilul din Germania, societății afiliate din Germania; asociatul unic al X din România detinând 100% din părțile sociale ale Societății din Germania, potrivit declarației reprezentantului legal al acesteia.

Se reține că în timpul controlului, societatea contestată a prezentat patru contracte de construcție încheiate între Societatea din Germania, în calitate de contractant și X SRL în calitate de angajator, prin care angajatorul transferă contractantului serviciile privind renovarea și executarea lucrărilor de construcție la hotelul. Societatea a prezentat și acte adiționale la contractele de subantrepriză, prin care X, antreprenor general se obligă să plătească lunar salariile angajaților subantreprenorului din Germania respectiv "Plata se face pe baza de tabel, comunicat de către subantreprenor antreprenorului principal, ce conține suma salariilor fiecărui angajat în parte. Decontul se face în baza facturii emise de către subantreprenor către antreprenorul principal, iar antreprenorul principal se obligă să trimită o copie după extrasul de bancă, cât și un act doveditor a plății salariilor angajaților."

În baza contractelor încheiate între părți, societatea din Germania a emis facturi pentru preșterile de servicii de construcții executate la Hotel iar conform actelor adiționale la contractele de subantrepriză încheiate între X SRL și Societatea din Germania, sumele

platite angajatilor sunt aferente facturilor de prestari servicii emise de aceasta societate si aceste sume ar fi trebuit sa diminueze soldul sumelor datorate acestui furnizor de servicii fara a genera o cheltuiala suplimentara distincta in evidenta contabila a X SRL.

Se retine ca in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii cu privire la sumele inregistrate in contul 625 D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" prin Nota explicativa.

In raspunsul formulat reprezentantul legal al societatii precizeaza ca "Datorita faptului ca nu s-a incasat contravaloarea facturilor (livrarilor) de la beneficiarul lucrarii s-a convenit ca X SRL sa achite salarii in avans muncitorilor din Germania angajati la societatii afiliate conform situatiilor si extraselor de cont prezentate de unde rezulta ca plata sumei echivalentul in euro-platile au fost efectuate ca plata a facturilor emise de Societatea din Germania catre X SRL. Datorita inregistrarilor gresite si a explicatiilor eronate din extrase de cont unde au fost trecute explicatii cum ca ar fi diurna , suma platita angajatilor din Germania. Ulterior s-a revenit , s-au reconsiderat platile ca fiind plati in avans pentru facturile de subantrepriza emise de Societatea din Germania in urma carora in luna 06/2017 s-a stornat din contul 625D conform anexa 1 sume in contul platilor in avans pentru factura de subantrepriza cf. Anexa 2, anexa 3.

In concluzie, suma datorata fata de Societatea din Germania scade cu valoarea de ... lei".

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere raspunsul formulat de reprezentantul legal al societatii iar urmare analizei sumelor inregistrate in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" s-a constatat ca prin nota contabila s-a stornat suma reprezinta cheltuieli de deplasare, detasare din perioada 31.01.2017-30.06.2017 .

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatare potrivit careia in data de 31.12.2017 ar fi stornat din contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" suma conform anexei 2, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca aceasta suma a fost stornata din contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile efectuate de terti"

Din fisa contului 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" existenta in copie la dosar, rezulta ca in martie 2018 s-a stornat din cont suma de.. lei .

Se retine ca , potrivit avizului de inspectie fiscala, impozitul pe profit a fost verificat si analizat pe perioada 01.10.2015-31.12.2017 astfel ca, operatiunea de stornare a sumei in martie 2018 nu a fost analizata de organele de inspectie fiscala, aceasta perioada nefacand obiectul inspectiei fiscale.

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca incepand cu ianuarie 2018, Societatea X SRL devine platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Prin urmare, nu se poate retine ca cheltuielile de deplasare, detasare inregistrate in evidentele contabile, pe perioada august 2016-decembrie 2016, in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" au fost stornate, avand in vedere cele retinute mai sus.

La capitolul VI "Discutia finala cu contribuabilul/platitorul" din Raportul de inspectie fiscala , pct.2.4, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in mod eronat societatea afirma ca s-a diminuat cheltuiala cu serviciile subcontractorului cu sumele platite angajatilor Societatii din Germania, intrucat sumele in cauza au fost inregistrate de societate in anul 2016 in contul 625D si nu au fost stornate. Stornarea la care face referire societatea s-a efectuat in anul 2017 pentru sumele platite in perioada ianuarie 2017- iunie 2017 si nu are nicio legatura cu speta in cauza.

Din anexele la contractele de subantrepriza prezentate la control rezulta ca sumele facturate de subcontractor reprezinta integral valoarea fortei de munca, fara a fi suportate

cheltuieli suplimentare de deplasare, cazare etc cu forta de munca.

De asemenea, cu privire la suma inregistrata in contul 625 D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" pe perioada iulie-august 2017, societatea contestatara nu face dovada ca ar fi stornata si ca ar reprezenta plata facturilor emise de prestatorul din Germania conform intelegerii cu acesta.

Concluzionand, se retine ca, pe perioada iulie 2016-august 2017, Societatea X a inregistrat in mod eronat in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" suma totala cu titlu de cheltuieli de deplasare , detasare , deductibile fiscal, in conditiile in care s-a constatat ca nu avea angajati proprii in domeniul constructiilor.

Cu privire la cheltuielile inregistrate perioada iulie 2016 - iulie 2017, in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirile", se retine ca societatea X a considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil , in baza unor facturi de cazare emise de societatea din Germania, pentru persoane care nu sunt angajatii acesteia ; persoanele pentru care s-au inregistrat cheltuielile de cazare sunt angajati ai subcontractorului din Germania, care au executat lucrari de constructie la Hotel.

Din documentele prezentate de societate in timpul controlului s-a constatat ca pe perioada iulie 2016-august 2017, societatea X nu a avut angajati proprii in domeniul constructiilor astfel ca cheltuielile cu cazarea unor angajati in Germania nu se justifica.

Se retine astfel ca, organele de inspectie fiscala in mod legal au respins la deductibilitate cheltuielile in conditiile in care s-a constatat ca nu sunt efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice a Societatii X, aceste cheltuieli de cazare fiind pentru angajatii subcontractorului Societatea din Germania, unde asociatul unic al X detine 100% din partile sociale , potrivit declaratiei reprezentantului legal(anexa 12 la raportul de inspectie fiscala).

Dupa cum s-a aratat si mai sus cheltuielile de detasare, deplasare inregistrate in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" precum si cheltuieli de cazare inregistrate in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirile", considerate deductibile fiscal de Societatea X sunt cheltuieli cu angajatii subcontractorului din Germania si au fost inregistrate in mod eronat in evidentele contabile ale societatii contestatare.

In contestatia formulata societatea contestatara arata ca din eroare sumele au fost inregistrate in contul 625 D si contul 612, acestea reprezentand de fapt plata unor facturi catre Societatea din Germania.

Insa dupa cum s-a aratat si mai sus aceste erori nu au fost corectate in conformitate cu prevederile Ordinului nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, la pct.2.5.2, si anume:

*"2.5.2. Corectarea erorilor contabile*

*65. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercitiul financiar curent, fie la exercitiile financiare precedente.*

*(2) Corectarea erorilor se efectueaza la data constatarii lor.*

*66. - (1) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni si declaratii eronate cuprinse în situatiile financiare ale entitatii pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greseala de a utiliza sau de a nu utiliza informatii credibile care:*

*a) erau disponibile la momentul la care situatiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;*

*b) ar fi putut fi obtinute în mod rezonabil si luate în considerare la întocmirea*

si prezentarea acelor situatii financiare anuale.

(2) Astfel de erori includ efectele greselilor matematice, greselilor de aplicare a politicilor contabile, ignorarii sau interpretarii gresite a evenimentelor si fraudelor.

(3) În înțelesul prezentelor reglementari, erorile din perioadele anterioare se refera inclusiv la prezentarea eronata a informatiilor în situatiile financiare anuale.

67. - (1) Corectarea erorilor aferente exercitiului financiar curent se efectueaza pe seama contului de profit si pierdere.

(2) Corectarea erorilor semnificative aferente exercitiilor financiare precedente se efectueaza pe seama rezultatului reportat (contul 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile").

(3) Erorile nesemnificative aferente exercitiilor financiare precedente se corecteaza, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totusi, potrivit politicilor contabile aprobate, erorile nesemnificative pot fi corectate pe seama contului de profit si pierdere.

(4) Erorile nesemnificative sunt cele de natura sa nu influenteze informatiile financiar-contabile. Se considera ca o eroare este semnificativa daca aceasta ar putea influenta deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situatiilor financiare anuale. Analizarea daca o eroare este semnificativa sau nu se efectueaza în context, având în vedere natura sau valoarea individuala ori cumulata a elementelor.

68. - (1) Corectarea erorilor aferente exercitiilor financiare precedente nu determina modificarea situatiilor financiare ale acelor exercitii.

(2) În cazul erorilor aferente exercitiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informatiilor comparative prezentate în situatiile financiare. Informatii comparative referitoare la pozitia financiara si performanta financiara, respectiv modificarea pozitiei financiare, sunt prezentate în notele explicative.

(3) În notele explicative la situatiile financiare trebuie prezentate informatii cu privire la natura erorilor constatate si perioadele afectate de acestea.

69. - Înregistrarea stornarii unei operatiuni contabile aferente exercitiului financiar curent se efectueaza fie prin corectarea cu semnul minus a operatiunii initiale (stornare în rosu), fie prin înregistrarea inversa a acesteia (stornare în negru), în functie de politica contabila si programele informatice utilizate."

coroborat cu prevederile art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit caruia:

"(3) Pentru determinarea rezultatului fiscal, erorile înregistrate în contabilitate se corecteaza astfel:

a) erorile care se corecteaza potrivit reglementarilor contabile pe seama rezultatului reportat, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se refera acestea si depunerea unei declaratii rectificative în conditiile prevazute de Codul de procedura fiscala;

*b) erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama contului de profit și pierdere sunt luate în calcul pentru determinarea rezultatului fiscal în anul în care se efectuează corectarea acestora."*

În contestația formulată societatea contestată recunoaște că din eroare sumele au fost înregistrate în contul 625 D și contul 612 iar la contestația formulată nu a anexat documente prin care să facă dovada că erorile înregistrate în contul 625 D "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri" și contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile", respectiv că cheltuielile cu deplasările, detașările și cheltuielile cu cazarea aparținând subcontractorului persoană juridică afiliată au fost corectate conform prevederilor legale enunțate și că societatea ar fi depus declarații rectificative privind impozitul pe profit pe anul 2016 și 2017.

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

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

Având în vedere că potrivit prevederilor legale, pentru determinarea rezultatului sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului iar în speta s-a constatat că cheltuielile cu deplasările, detașările și cheltuielile cu cazarea, aparțin subcontractorului din Germania iar societatea contestată nu a făcut dovada că a corectat erorile înregistrate în evidențele contabile și a depus la organul fiscal declarații rectificative prin care a corectat impozitul pe profit urmare considerării că nedeductibile fiscal a acestor cheltuieli în speta se vor aplica prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul prezidentului Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la cheltuielile cu deplasările, detașările înregistrate în contul 625 D "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri" și cheltuielile cu cazarea înregistrate în contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile" pe perioada iulie 2016- august 2017.

#### **4.În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală, pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, contestat de Societatea X, din documentele existente la dosarul contestației rezulta:**

Urmare verificării se reține că, pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au reintregit impozitului pe profit cu suma reprezentând credit fiscal extern de care a beneficiat Societatea X conform Declarațiilor privind impozitul pe profit din anul 2015 și 2016, 2017, rectificative, depuse la organul fiscal teritorial în condițiile în care s-a constatat că Administrația Financiară din Germania a restituit acesteia impozitul pe venit, în speta fiind încălcate dispozițiile art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în vigoare până la data de 31.12.2015 respectiv dispozițiile art.39 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea unui mijloc fix, cheltuielile de detașare, deplasare și cheltuielile cu cazarea în condițiile în care s-a constatat că nu sunt aferente veniturilor impozabile ale societății contestate.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au considerat că deductibile fiscal cheltuielile de natură salariale, neînregistrate în evidențele contabile ale societății.

Mentionam ca referitor la aceste cheltuieli deductibile fiscal in contestatia formulata societatea contestatara nu prezinta niciun argument.

In aceste conditii, luand in considerare prevederile art.19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015 , art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, coroborat cu prevederile art.17 din aceleasi acte normative, organele de inspectie fiscal au recalculat profitul impozabil respectiv rezultatul fiscal si totodata impozitul pe profit si au stabilit suplimentar de plata pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, impozit pe profit(anexa 9) astfel:..

Avand in vedere ca prin prezenta decizie, organul de solutionare a contestatiei a mentinut ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala si a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la suma reprezentand credit fiscal extern, declarat de societate conform conform Declaratiilor privind impozitul pe profit din anul 2015 si 2016,2017 rectificative , precum a respins ca neintemeiata contestatia si cu privire la cheltuielile in valoarea totala de ... si luand in considerare cheltuielile cu salariile, considerate ca deductibile fiscal de organele de inspectie fiscala se retine ca, impozitul pe profit a fost stabilit in mod legal pe perioada 01.10.2015-31.12.2017 si este datorat bugetului de stat.

In consecinta, avand in vedere ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, luand in considerare prevederile legale aplicabile pe perioada verificata, mai sus enuntate, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

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

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

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

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X SRL cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, prin Decizia de impunere.

B.) Referitor la suma reprezentand impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de Societatea X SRL, **Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca societatea contestatara datoreaza bugetului de stat debitele stabilite cu titlu de impozit pe venituri din salarii si contributi sociale de natura salariala asupra sumelor platite salariatilor in Germania sub denumirea de indemnizatii de delegare/detasare, in conditiile in care aceste sume achitate salariatilor se includ in categoria veniturilor de natura salariala.**

In fapt, pe perioada octombrie 2015-septembrie 2017, Societatea X a efectuat lucrari de constructii la imobilul din Germania, in baza Contractului incheiat cu societatea din Germania.

Lucrarile de constructii au fost executate in perioada octombrie 2015 - iunie 2016

de Societatea X cu angajat proprii, care au desfasurat activitate in Germania; in perioada iulie 2016-septembrie 2017, lucrarile de constructii au fost subcontractate societatii din Germania.

Pentru angajatii proprii ai societatii X SRL, care au desfasurat activitate numai in Germania, au fost incheiate contracte individuale de munca care prevad plata salariului minim pe economie din Romania, fara a se preciza ca munca urma sa se desfasoare in afara Romaniei si fara a fi prevazute alte elemente salariale.

Potrivit statelor de plata intocmite de societate, salariatii care au prestat munca in Germania au fost platiti cu salariul minim pe economie din Romania pentru care X SRL a constituit si declarat impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente veniturilor din salarii.

Pe perioada octombrie 2015 - iulie 2016, societatea X SRL a inregistrat in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" cheltuieli deductibile fiscal (Anexa nr. 2), cu titlu de diurne acordate salariatilor sai pe durata detasarii in Germania.

De asemenea, s-a constatat ca pe perioada septembrie 2017- iunie 2018, societatea a executat lucrari de constructii in Germania, la un imobil situat in Germania, in baza Contractului incheiat cu societatea din Germania (anexa 7).

Lucrarile de constructii au fost executate in Germania cu angajatii proprii ai X SRL, pentru care au fost incheiate contracte individuale de munca incepand cu luna septembrie 2017. Pentru acesti angajati societatea X SRL a platit salariul minim pe economie din Romania, la nivelul caruia societatea a constituit si declarat impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente si a efectuat plata unor sume in euro, acordate angajatilor sai cu titlu de diurna; s-a constatat ca pe perioada octombrie 2017 - iunie 2018, societatea a efectuat plata unor sume in euro acordate ca diurne, echivalentul in lei a sumei totale de... lei (Anexa nr. 4).

Din verificarile efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele platite cu titlu de diurna difera de la un angajat la altul rezultand ca societatea nu a efectuat plata unei sume fixe/zi pentru deplasarea in strainatate ci a remunerat angajatii in functie de complexitatea si specificul muncii prestate. Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca societatea nu a prezentat la control ordine de deplasare.

In ceea ce priveste cazarea in Germania a angajatilor X SRL, s-a constatat ca cheltuielile au fost suportate de societate in baza contractului incheiat de aceasta cu societate din Germania si a facturilor de chirie emise societatea din Germania, respectiv a facturilor chirie emise de societate din Germania.

Referitor la transportul angajatilor in Germania, societatea nu a prezentat in timpul controlului documente din care sa rezulte modalitatea in care s-a efectuat deplasarea muncitorilor.

Din cele doua acte normative care reglementeaza indemnizatia muncitorilor detasati in strainatate respectiv H.G. nr. 518/1995 si Legea nr. 344/2006, modificata prin O.U.G nr. 28/2015, se constata ca indemnizatiile primite de muncitorii romani pe durata deplasarii pe teritoriul altor state nu sunt conditionate de felul sau complexitatea muncii, indemnizatiile fiind acordate pentru compensarea inconvenientelor cauzate de detasare si pentru acoperirea cheltuielilor cu hrana, transportul si cazarea angajatilor.

Organele de inspectie fiscala, facand referire la prevederile Directiei 71/1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii a Parlamentului European si Consiliului Uniunii Europene transpusa prin Legea nr. 344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, cu modificarile ulterioare respectiv Legea nr. 16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale care prevad obligatia angajatorului de a plati salariatilor detasati pe teritoriul unui stat membru salariul minim din statul membru unde angajatii desfasoara activitate precum si faptul ca orice suma platita salariatilor pe durata detasarii trebuie considerata ca parte a

salariului minim au constatat ca X SRL avea obligatia sa asigure angajatilor sai care au desfasurat activitate in constructii in Germania plata salariului minim din Germania precum si faptul ca sumele acordate cu titlu de diurna trebuie considerate parte a salariului minim de care acestia trebuiau sa beneficieze.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru angajatii care au desfasurat activitate in Germania, Societatea X SRL nu a obtinut de la Casa Nationala de Pensii, formularele A1, a efectuat pentru acestia plata salariului minim pe economie in Romania si a calculat si declarat impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente la nivelul salariului minim din Romania.

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

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit, pe perioada octombrie 2015-iunie 2018, fond de salarii suplimentar.

La calculul venitului brut pentru perioada octombrie 2015-decembrie 2017 s-a aplicat formula: Venit brut (VB) + Venit net (VN) / 0,7014 rezultata din urmatoarea relatie:

$VN = VB - 16,5\% \times VB - [9VB - 16,5\% \times VB] \times 16\%$  unde  $16,5\% \times VB$  reprezinta contributiile sociale individuale ( $10,5\% + 5,5\% + 0,5\%$ ) iar  $(VB - 16,5\% \times VB) \times 16\%$  reprezinta impozitul pe veniturile din salarii.

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

Astfel, pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015, art.78 alin.(1) si (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit suplimentar impozit pe venit de plata asupra fondului de salarii.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributiile de asigurari sociale datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015, art.136 lit.c) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-30.06.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale retinute de la asiguratii asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributiile individuale de asigurari sociale retinute de la asiguratii au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>4</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015, art.136 lit.a) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.139 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, cu modificarile si completarile ulterioare.



Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributiile de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(5) si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.202 lit.a), art.204 alin.(1) lit.a) si art.207 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.185 alin.(1) , art.186, art.188 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asigurati asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributia de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asigurati a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.296<sup>4</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.185 alin.(1) , art.186, art.187 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale asupra bazei impozabile in valoare de 1.859.798 lei determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.211 si art.212 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari de sanatate datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributiile de asigurari de sanatate datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.155 alin.(1) lit.a), art.156 si art.158 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-30.06.2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu

sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributiile de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>4</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.155 alin.(1) lit.a), art.156 si art.157 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.10.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Germania. Contributiile pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.296<sup>6</sup> si art.296<sup>18</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la 31.12.2015 , art.194, art.195 alin.(1) lit.a) si art.199 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatara sustine ca sumele stabilite suplimentar de plata cu titlu de contributii de asigurari sociale de natura salariala si impozit pe veniturile din salarii sunt nedatorate pentru urmatoarele motive:

-baza de calcul este gresita; considera ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa faca toate calculele pentru stabilirea taxelor si impozitelor aferente fondului de salarii, la valoarea rezultata din acte si nu sa majoreze artificial si nelegal acest fond cu toate sumele mai sus aratate.

-organele de inspectie fiscala au transformat integral sumele achitate cu titlu de diurna in venituri salariale ;considera ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa transfere din diurna la fondul de salarii doar diferenta pana la nivelul salariului minim din Germania.

-nu datoreaza plata diferentelor salariale stabilite de organele de inspectie fiscala;

Societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala trebuia sa tina cont de intervalul de timp de la care se datora plata unui salariu minim din Germania; in cele 182 de zile de detasare in Germania, salariu datorat era salariul minim din Romania.

Cu privire la faptul ca s-a acodat diurna diferentiata angajatilor, societatea contestatara sustine ca legea stabileste un plafon minim si maxim de diurna si ca are dreptul de a acorda diurna aferenta fiecarui angajat in functie de negocierile cu fiecare angajat si in functie de alte criterii obiective.

In drept, in legislatia interna notiunile de delegare, detasare sunt reglementate de Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume art. 44 si 46 , potrivit carora:

-art.44

*“(1) Delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de*

*prelungire a delegarii nu poate constitui motiv pentru sanctionarea disciplinara a acestuia.*

*(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de delegare, în conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.[...]*

-art.46

*(1) Detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an.*

*(2) În mod exceptional, perioada detasarii poate fi prelungita pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor parti, din 6 în 6 luni.*

*(3) Salariatul poate refuza detasarea dispusa de angajatorul sau numai în mod exceptional si pentru motive personale temeinice.*

*(4) Salariatul detasat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de detasare, în conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.”*

Astfel, conform prevederilor art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicata, delegarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 zile calendaristice, numai cu acordul salariatului, fara sa existe o limita a numarului de prelungiri ori de cate ori partile convin acest lucru.

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

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

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

Potrivit art.art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 01.10.2015-31.12.2015 si art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe perioada ianuarie 2016-iunie 2018, veniturile din salarii sunt definite astfel:

*"Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica rezidenta ori nerezidenta ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca acordate persoanelor care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor."*

La art.55 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 01.10.2015-31.12.2015 si art.76 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare

pe perioada ianuarie 2016-iunie 2018, cu privire la suma cheltuielilor cu indemnizatia se deplasare si detasare, diuna acordata salariatilor pentru deplasari in Romania si strainatate, se prevede::

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

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

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate , sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica rezidenta sau nerezidenta ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege.

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate asimilate salariilor indemnizatiile si orice sume de aceeași natura, altele decat cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, primite de salariati, potrivit legii, pe perioada delegarii/detasarii in alta localitate, in tara sau strainatate, in interesul serviciului, pentru partea care depaseste plafonul neimpozabil si anume: in tara, 2,5 ori nivelul stabilit pentru indemnizatie , prin hotarare a Guvernului pentru personalul sutoritatilor si institutiilor publice; in strainatate 2,5 pri nuvelul stabilit pentru diuna prin hotarare a Guvernului pentru personalul roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

In speta fiind vorba de detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, regulile sunt stabilite de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii precum si Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale .

Astfel lucratorul detasat in cadrul prestarii de servicii transnationale, in intelesul Directivei 96/71/CE este lucratorul care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel in care lucreaza in mod normal.

Directiva 96/71/CE nu stabileste o durata minima sau maxima a detasarii in cadrul prestarii de servicii transnationale ci specifica doar faptul ca aceasta perioada este limitata.

Potrivit definitiei de la art.3 lit.b) din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale *“salariat detasat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucreaza în România, dar care este trimis sa lucreze pentru o perioada de timp limitata pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spatiului Economic European sau pe teritoriul Confederatiei Elvetiene, atunci când angajatorul ia una dintre masurile prevazute la art. 4 alin. (2);*

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

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

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

Potrivit Directivei 96/71/CE, statul membru pe teritoriul căruia este detasat lucrătorul este cel care trebuie să se asigure că întreprinderile care detasează lucrători pe teritoriul lor, respectă un set de condiții de muncă și de încadrare în muncă stabilit la art.3 al Directivei.

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

La art.9 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale se prevede:

*“Indemnizațiile specifice detasării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detasare, precum cele de transport, cazare și masă.*

Iar la art.11 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, în vigoare după data de 21 mai 2017, se prevede:

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

Astfel, potrivit prevederilor legale enunțate , pentru situațiile în care, în cadrul unei prestări de servicii transnaționale, angajatorii stabiliți în România își trimit lucrătorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrări cu caracter temporar, noțiunea de salariu minim la care aceștia au dreptul pe durata executării lucrărilor pe teritoriul unui stat membru, altul decât în România, este cea stabilită de legislația și practica națională a acelui stat. Statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările stabilește care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva menționând doar faptul că alocațiile specifice detasării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt versate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

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

Conform art.11 alin.(3) din Regulamentul (CE) nr.883/2004 persoana care desfasoara o activitate salariale sau independenta intr-un stat membru se supune legislatiei din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de baza in materie de determinare a legislatiei aplicabile conform principiului *lex loci laboris*.

De la acesta regula , Regulamentul stabileste prin art.12 regula speciala potrivit careia:

*“O persoana care desfasoara o activitate salariale intr-un stat membru, pentru un angajator care isi desfasoara in mod obisnuit activitatile in acest stat membru si care este detasata de angajatorul respectiv in alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continua sa fie supusa legislatiei primului stat membru, cu conditia ca durata previzibila a activitatii sa nu depaseasca douazeci si patru de luni si sa nu fi fost trimis sa inlocuiasca o alta persoana. “*

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

*“Persoana care exercita o activitate salariale pe teritoriul unui stat membru in serviciul unei intreprinderi de care apartine in mod obisnuit si care este detasata de aceasta intreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o munca in contul acesteia, va continua sa faca obiectul legislatiei primului stat membru,...”*

Totodata, potrivit Regulamentul CE nr.883/2004 pentru coordonarea sistemelor de securitate sociala, documentul portabil A1 dovedeste exclusiv mentinerea titularului acestuia la sistemul de securitate sociala (asigurare pentru pensie, accidente de munca si boli profesionale, asigurari sociale de sanatate, prestatii familiale) din statul de trimitere (statul care apartine institutiei care a emis respectivul document), lipsa acestuia nefiind de natura a impiedica desfasurarea de activitati profesionale pe teritoriul altui stat membru; intr-un astfel de caz devine aplicabila regula generala in domeniu cea a asigurarii conform legislatiei locului de desfasurare a activitatii.

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

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

Pe perioada octombrie 2015-septembrie 2017, Societatea X a efectuat lucrari de constructii la imobilul din Germania, in baza Contractului incheiat cu Societatea din Germania(Anexa nr. 1).

Lucrarile de constructii au fost executate in perioada octombrie 2015 - iunie 2016 de Societatea X cu angajat proprii, care au desfasurat activitate in Germania; in perioada iulie 2016-septembrie 2017, lucrarile de constructii au fost subcontractate societatii afiliate din Germania.

De asemenea, s-a constatat ca pe perioada septembrie 2017- iunie 2018, societatea a executat lucrari de constructii in Germania, la un imobil situat in Germania, in baza Contractului incheiat cu Societatea din Germania(anexa 7).

Pentru angajatii proprii ai societatii X SRL, care au desfasurat activitate numai in Germania, in baza contractelor incheiate cu societatile din Germania, au fost incheiate contracte individuale de munca care prevad plata salariului minim pe economie din Romania, fara a se preciza ca munca urma sa se desfasoare in afara Romaniei si fara a fi prevazute alte elemente salariale.

Potrivit statelor de plata intocmite de societate, salariatii care au prestat munca in

Germania au fost platiti cu salariul minim pe economie din Romania pentru care X SRL a constituit si declarat impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente veniturilor din salarii.

Se retine ca pe perioada octombrie 2015 - iulie 2016, societatea X SRL a inregistrat in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" cheltuieli deductibile fiscal (Anexa nr. 2), cu titlul de diurne acordate salariatilor sai , in euro,pe durata detasarii in Germania.

De asemenea, s-a constatat ca pe perioada octombrie 2017 - iunie 2018, societatea a efectuat plata unor sume in euro acordate ca diurne, (Anexa nr. 4) inregistrata in evidentele contabile in contul 625D "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari".

Se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele platite cu titlu de diurna difera de la un angajat la altul rezultand ca societatea nu a efectuat plata unei sume fixe/zi pentru deplasarea in strainatate ci a remunerat angajatii in functie de complexitatea si specificul muncii prestate.

Se retine ca societatea nu a prezentat la control ordine de deplasare.

In ceea ce priveste cazarea in Germania a angajatilor X SRL , s-a constatat ca cheltuielile au fost suportate de societate in baza contractului incheiat de aceasta cu societatea din Germania, respectiv a facturilor chirie emise de Societate din Germania.

Referitor la transportul angajatilor in Germania, societatea nu a prezentat in timpul controlului documente din care sa rezulte modalitatea in care s-a efectuat deplasarea muncitorilor.

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

In contestatia formulata, societatea contestatara sustine ca formularul A1 exista si a fost pus la dispozitia inspectorilor dar a fost ignorat, insa la contestatia formulata societatea contestatara nu a anexat formulare A1 obtinute de la Casa Nationala de Pensii, pentru angajatii care au desfasurat activitate in Germania.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare , mai sus enuntat, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care stau la baza declaratiilor sale si a oricarei cereri adresate organului fiscal.

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

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

*d) dovezile pe care se întemeiaza;"*

iar art.276 din acelasi act normativ stipuleaza:

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

Dupa cum s-a aratat si mai sus, societatea contestatara nu a prezentat probe noi in sustinerea cauzei din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In aceste conditii, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat suma totala de.. platita cu titlu de diurna angajatilor pentru activitatea desfasurata in Germania ca reprezentand venituri de natura salariala pentru care angajatorul avea obligatia platii impozitului pe veniturile din

salarii si a contributiilor sociale aferente.

Argumentul societatii contestatare potrivit caruia organele de inspectie fiscala au transformat integral sumele achitate cu titlu de diurna in venituri salariale in conditiile in care ar fi trebuit sa transfere din diurna la fondul de salarii doar diferenta pana la nivelul salariului minim din Germania, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din prevederile legale mai sus enuntate rezulta in mod clar ca pentru situatiile in care, in cadrul unei prestari de servicii transnationale, angajatorii stabiliti in Romania isi trimit lucratorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrari cu caracter temporar, notiunea de salariu minim la care acestia au dreptul pe durata executarii lucrarilor pe teritoriul unui stat membru, altul decat in Romania, este cea stabilita de legislatia si practica nationala a acelui stat. Statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile stabileste care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva mentionand doar faptul ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, cheltuielile au fost platite de Societatea X SRL cu titlu de diurna angajatilor pentru activitatea desfasurata in Germania iar sumele platite cu titlu de diurna difera de la un angajat la altul rezultand ca societatea nu a efectuat plata unei sume fixe/zi pentru deplasarea in strainatate ci a remunerat angajatii in functie de complexitatea si specificul muncii prestate.

Se retine ca, in timpul controlului sau la dosarul cauzei, societatea nu a prezentat ordine de deplasare, nu a prezentat documente din care sa rezulte modalitatea de deplasare a muncitorilor in Germania.

In ceea ce priveste cazarea in Germania a angajatilor X SRL , s-a constatat ca cheltuielile au fost suportate de societate in baza contractului incheiat de aceasta cu societate din Germania si a facturilor de chirie emise de societatea din Germania, care au fost inregistrate in evidentele contabile in contul 612"Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile."

Se retine ca la stabilirea veniturilor din salarii organele de inspectie fiscala au luat in considerare cheltuielile cu diunele platite angajatilor pentru activitatea desfasurata in Germania, inregistrate in contul 625D"Cheltuieli cu detasari, deplasari si transferari", pe perioada octombrie 2015-iulie 2016, octombrie 2017-iunie 2018, asa cum rezulta din extrasul de cont existent in copie la dosarul cauzei(anexa 4 la raportul de inspectie fiscala).

Prin urmare se retine ca sumele platite angajatilor in Germania sub denumirea de diurna au reprezentat de fapt, venituri de natura salariale obtinute de fiecare salariat in parte urmare muncii prestate.

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

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

Mai mult, la contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte salariul minim definit de legislatia si practica nationala a statului german , pe care ar fi trebuit sa-l acorde salariatilor detasati in Germania asa cum



prevede legislatia europeana si ca ar fi acordat salariatilor sai delegati in Germania, salariul minim definit de legislatia si practica statului german.

In lipsa unor dovezi obiective argumentul societatii contestatare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

De asemenea, argumentele societatii contestatare potrivit carora nu datoreaza diferentele de drepturi salariale pe motiv ca trebuia sa se tina cont de intervalul de timp de la care se datora plata unui salariu minim din Germania respectiv sa se aiba in vedere cele 182 de zile de detasare in Germania, perioada pentru care salariu datorat era salariul minim din Romania, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere prevederile legislative mai sus enuntate potrivit carora indemnizatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim iar societatea nu a prezentat o situatie din care sa rezulte contravaloare diunei platita fiecarui angajat pe perioada de 182 zile si daca aceasta se incadreaza in plafonul neimpozabil prevazut la art.55 alin.(2) lit.K) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.76 alin.(2) lit.K) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate.

De asemenea, argumentul societatii contestatare potrivit caruia s-ar fi acordat diuna diferentiata angajatilor pe motiv ca legea stabileste un plafon minim si maxim de diuna si ca are dreptul de a acorda diuna aferenta fiecarui angajat in functie de negocierile cu fiecare angajat si in functie de alte criterii obiective, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care , dupa cum s-a aratat si mai sus , diurna se acorda salariatilor in limitele prevazute de Codul fiscal respectiv art.55 alin.(2) lit.K) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.76 alin.(2) lit.K) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si HG nr.518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar iar societatea contestatara nu a prezentat o situatie din care sa rezulte ca diurna acordata s-ar incadra in plafonul neimpozabil prevazut de lege.

Avand in vedere ca societatea contestatara nu a facut dovada ca a achitat salariatilor detasati in Germania salariu minim prevazut de legislatia germana iar indemnizatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat suma totala inregistrate in contul 625"Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri" ca reprezentand drepturi de natura salariala incasata de angajatii societatii detasati in Germania, ca plata a muncii lor.

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

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

Astfel,in speta, sunt aplicabile, pe perioada 01.10.2015-31.12.2015, prevederile art.55 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se*

acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca.

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

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

coroborat cu prevederile pct.106 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , care stipuleaza:

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

Totodata, la pct.67, pct. 68, 69, pct.72 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.55 din Cod, se preved urmatoarele

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

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

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

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

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

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

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

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

*- salariile de baza;*

*- sporurile si adaosurile de orice fel;*

*- indemnizatii pentru trecerea temporara în alta munca, pentru reducerea*

*timpului de munca, pentru carantina, precum si alte indemnizatii de orice fel, altele decât cele mentionate la pct. 3, având aceeași natura;*

*- recompensele si premiile de orice fel;*  
*- sumele reprezentând premiul anual si stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din institutiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariatilor agentilor economici;*

*- sumele primite pentru concediul de odihna, cu exceptia sumelor primite de salariat cu titlu de despagubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului si familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de munca, precum si eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihna;*

*- sumele primite în caz de incapacitate temporara de munca;*  
*- valoarea nominala a tichetelor de masa, tichetelor de cresa, tichetelor de vacanta, acordate potrivit legii;*

*- orice alte câștiguri în bani si în natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor;[...]"*

Pe perioada 01.01.2016-30.06.2018, sunt aplicabile prevederile art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica rezidenta ori nerezidenta ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca acordate persoanelor care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor.*

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

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

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

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

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

*(i) salariile de baza;*

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

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

- (iv) recompensele si premiile de orice fel;
- (v) sumele reprezentând premiul anual si stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din institutiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariatilor agentilor economici;
- (vi) sumele primite pentru concediul de odihna, cu exceptia sumelor primite de salariat cu titlu de despagubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului si familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de munca, precum si eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihna;
- (vii) sumele primite în caz de incapacitate temporara de munca;
- (viii) valoarea nominala a tichetelor de masa, tichetelor de cresa, voucherelor de vacanta, acordate potrivit legii;
- (ix) orice alte câstiguri în bani si în natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor;"

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

*"(1) Venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate într-o luna conform art. 76 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate."*

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de locul unde se desfasoara activitatea remunerata, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda.

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

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

Avand in vedere ca sumele platite angajatilor detasati in Germania, nu reprezinta rambursari ale unor cheltuieli de transport, cazare, masa justificate cu documente in conditiile Directivei 96/71/CE, aceste sume reprezentand de fapt contravaloare muncii salariatilor pentru activitatea desfasurata in Germania conform Contractelor incheiate de Societatea X SRL cu Societati din Germania, in mod legal a fost considerata suma platita salariatilor detasati din Germania ca reprezentand venituri de natura salariale in conformitate cu prevederile art.55 respectiv art.76 din Codul fiscal pentru care angajatorul avea obligatia de a calcula, retine si vira bugetului de stat obligatii fiscale de natura salariale.

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

Se retine ca la stabilirea fondului de salariu suplimentar organele de inspectie fiscala au utilizat formula: Venit brut (VB) + Venit net (VN) / 0,7014 rezultata din urmatoarea

relatie:

$VN = VB - 16,5\% \times VB - [9VB - 16,5\%VB] \times 16\%$  unde  $16,5\% \times VB$  reprezinta contributiile sociale individuale ( $10,5\% + 5,5\% + 0,5\%$ ) iar  $(VB - 16,5\%VB) \times 16\%$  reprezinta impozitul pe veniturile din salarii.

Pe perioada 01.01.2018-30.06.2018, potrivit OUG nr.79/2017 pentru modificarea si completarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, salariatul datoreaza bugetului de stat contributii de asigurari sociale (CAS), contributii de asigurari sociale de sanatate si impozit pe veniturile din salarii iar angajatorul datoreaza contributia asiguratorie pentru munca(CAM).

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit caruia baza de calcul este gresita pe motiv ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa faca toate calculele pentru stabilirea taxelor si impozitelor aferente fondului de salarii, la valoarea rezultata din acte si nu sa majoreze artificial si nelegal fondul de salarii cu contributiile datorate, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care Societatea X SRL a platit sume nete salariatilor detasati in Germania si nu a facut dovada ca ar fi retinut, declarat si platit bugetului de stat contributiile individuale si impozitul pe veniturile din salarii datorate de angajati pentru sumele nete primite efectiv.

Potrivit prevederilor legale enuntate venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate intr-o luna de o persoana fizica pe fiecare loc de realizare, indiferent de dedumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si avand in vedere ca argumentele prezentate de societatea contestatare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala iar la dosarul contestatiei nu au depuse probe noi in sustinerea cauzei, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada verificata, obligatiile fiscale suplimentare in valoare totala reprezentand contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, contributia individuala la asigurarile sociale de stat, contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate, contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale, contributia asiguratorie pentru munca, asupra bazei impozabile, astfel:

-pe perioada iulie 2015-decembrie 2015, in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup>, 296<sup>4</sup>, art.296<sup>5</sup>, art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora:

-art.296<sup>3</sup>

*“Contribuabilii sistemelor de asigurari sociale sunt, dupa caz:*

*a) persoanele fizice rezidente care realizeaza venituri din desfasurarea unor activitati în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege, atât pe perioada în care desfasoara activitate, cât si pe perioada în care beneficiaza de concedii medicale si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate, precum si cele care realizeaza venituri de natura celor prevazute la art. 55 alin. (2);[...]*

-296<sup>4</sup>

*(1) Baza lunara de calcul al contributiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevazute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) si b), reprezinta câstigul brut realizat din activitati dependente, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internationale la care România este parte, care*

include:

a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art. 55 alin. (1). În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;

-art.296<sup>5</sup>

Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice platitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b).

-art.296<sup>18</sup>

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.[...]

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>2</sup>) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>3</sup>) 41,3% pentru condiții speciale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b<sup>1</sup>) 5,5% pentru contribuția individuală;

b<sup>2</sup>) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

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

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de somaj:

d<sup>1</sup>) 0,5% pentru contribuția individuală;

d<sup>2</sup>) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

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

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

(5) Calculul contribuțiilor sociale individuale se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la art. 296<sup>4</sup>, corectată cu veniturile specifice fiecărei contribuții în parte, cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și, după caz, la art. 296<sup>16</sup>."

Pe perioada ianuarie 2016-decembrie 2017, contributiile de asigurari sociale au fost stabilite in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume:

-art.136

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

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

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

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

-art.137

*Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale*

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

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

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

*c) indemnizatii de somaj;*

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

-art.138

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

*Cotele de contributi de asigurari sociale sunt urmatoarele:*

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

-art.139

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

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

*a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. În situatia personalului român trimis în misiune permanenta în strainatate, veniturile asupra carora se datoreaza contributia sunt cele prevazute la art. 145*

*alin. (1) lit. A);”*

*-art.153*

*Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate*

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

*a) cetatenii români cu domiciliul în tara;[...]*

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

*-art.155*

*Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale de sanatate*

*(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:*

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

*-art.156*

*Cotele de contributi de asigurari sociale de sanatate*

*Cotele de contributi de asigurari sociale de sanatate sunt urmatoarele:*

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

*b) 5,2% pentru contributia datorata de angajator.*

*-art.157*

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

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

*a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. În situatia personalului român trimis în misiune permanenta în strainatate, veniturile din salarii cuprind salariile de baza sau, dupa caz, soldele functiilor de baza corespunzatoare functiilor în care persoanele respective sunt încadrate în tara, la care se adauga, dupa caz, sporurile si adaosurile care se acorda potrivit legii;[...]*

*-art.158*

*Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate datorate de angajatori sau de persoane asimilate acestora prevazute la art. 153 alin. (1) lit. f)*

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



-art.168

*Stabilirea si plata contributiilor de asigurari sociale de sanatate*

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

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

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

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

-art.184

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

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

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

-art.185

*Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj*

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

-art.186

*Cotele de contributii de asigurari pentru somaj*

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

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

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

-art.187

*Baza de calcul al contributiei individuale de asigurari pentru somaj în cazul*

*persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor*

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

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

*-art.188*

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

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

*-art.190*

*Stabilirea si plata contributiilor de asigurari pentru somaj*

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

*-art.192*

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

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

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

*-art.193*

*Categorii de venituri supuse contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate*

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

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

-art.194

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

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

-art.195

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

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

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

-art.199

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

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

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

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

-art.201

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

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

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

*-art.202*

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

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

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

*-art.203*

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

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

*-art.204*

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

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

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

*-art.210*

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

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

*-art.211*

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

*Cota de contributie la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, datorata de angajator, este de 0,25%.*

*-art.212*

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

*(1) Pentru persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator prevazute la art. 209, baza lunara de calcul al contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale o reprezinta suma câstigurilor brute realizate de angajatii care au la baza un contract individual de munca, din salarii sau venituri*

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

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

-art.214

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

Pe perioada 01.01.2018-30.06.2018, contribuțiile sociale de natură salarială au fost stabilite în conformitate cu prevederile OUG nr.79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv:

"41. La articolul 137 alineatul (1), partea introductivă se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 137

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

Cotele de contribuții de asigurări sociale

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

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

43. La articolul 139, denumirea marginală, partea introductivă a alineatului (1) și alineatul (4) se modifică și vor avea următorul cuprins:

"ART. 139

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

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

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

"ART. 156

Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate

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

70. La articolul 157, denumirea marginala si partea introductiva a alineatului (1) se modifica si vor avea urmatorul cuprins:

"ART. 157

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

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

73. La articolul 168, denumirea marginala si alineatele (1), (3), (4), (5) si (8) se modifica si vor avea urmatorul cuprins:

"ART. 168

*Stabilirea si plata contributiei de asigurari sociale de sanatate*

(1) *Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligatia de a calcula si de a retine la sursa contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de catre persoanele fizice care obtin venituri din salarii sau asimilate salariilor. [...]*

ART. 220<sup>1</sup>

*Contribuabilii care datoreaza contributia asiguratorie pentru munca*

*Contribuabilii obligati la plata contributiei asiguratorii pentru munca sunt, dupa caz:*

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

b) *persoanele fizice cetateni români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, si care realizeaza în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori din state care nu intra sub incidenta legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte.*

ART. 220<sup>2</sup>

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

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

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

*fizice aflate în situațiile prevăzute la art. 60.*

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

*Cota contribuției asigurătorie pentru munca*

*Cota contribuției asigurătorie pentru munca este de 2,25%."*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține ca baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale individuale precum și cele datorate de angajatori este constituită din câștigul brut lunar realizat de persoanele impozabile așa cum sunt definite la art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din prevederile legale enunțate se reține ca angajatorii au obligația de a calcula, reține și vira contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salariale prin aplicarea cotelor legale la valoarea salariilor brute realizate lunar de salariați; angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor asupra unei baze lunare de calcul constituită de veniturile brute de natură drepturilor salariale realizate lunar.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii acesta a fost stabilit asupra bazei impozabile determinată suplimentar, prin aplicarea cotei de 16% respectiv 10 % prevăzute de lege și anume:

Pe perioada octombrie 2015-decembrie 2015 sunt aplicabile prevederile art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

*"(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursa de către platitorii de venituri.*

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

*a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferența între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:*

*- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;*

*- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;*

*- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 400 euro;"*

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

*-art.78*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Impozitul lunar se determina la locul unde se afla functia de baza , prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente unei luni pe perioada octombrie 2015-decembrie 2017; aplicarea cotei de 10% asupra bazei de



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

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si documentele existente la dosarul contestatiei, se retine ca Societatea X SRL datoreaza bugetului de stat contributiile la bugetul asigurarilor sociale si impozitul pe veniturile din salarii, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra fondului suplimentar de salarii determinat suplimentar prin reintregirea sumei nete reprezentand venituri de natura salariala achitate persoanelor detasate in Germania pe perioada octombrie 2015- iunie 2016 si octombrie 2017-iunie 2018, ca plata a muncii lor.

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

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

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

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

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

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

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

#### DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala cu privire la obligatiile fiscale principale, care se compun din:

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

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

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