



DECIZIA NR.10252/22.03.2018

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. Botoșani,

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr...., iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală prin adresa nr...., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr...., asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Botoșani**, cod de identificare fiscală RO ..., număr de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului Botoșani ..., cod CAEN 4391-“Lucrări de învelitori, șarpante și terase la construcții”, cu domiciliul fiscal în municipiul ..., prin avocat ..., în baza Împuternicirii avocațiale

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT ... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- S lei contribuție de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- S lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- S lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- S lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

- S lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- S lei contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- S lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- S lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv data de ..., așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani-Inspekție Fiscală nr... cu care a fost transmisă decizia de impunere atacată, pe care doamna Y, în calitate de împuternicit, a semnat de primire, și data depunerii prin poștă a contestației, respectiv ..., așa cum rezultă de pe plicul cu care a fost transmisă contestația, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.....

Contestația este semnată de către doamna avocat Y, în calitate de împuternicit, și poartă amprenta ștampilei Cabinetului Individual de Avocatură

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I. S.C. X S.R.L. Botoșani formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. F-BT ... emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr.F-BT ... de Activitatea de Inspekție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani susținând următoarele:

Echipa de inspekție fiscală nu a fost de bună credință și nu a ținut seama de documentele justificative și evidențele contabile ale petentei care constituie probe la stabilirea bazei de impunere în cazul în care există și alte acte doveditoare. Petenta invocă în susținerea acestei afirmații prevederile art.6 și 13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de s lei, contestatoarea afirmă că organele de inspekție fiscală nu au demonstrat că ștornarea veniturilor aferente livrărilor intracomunitare nu este nejustificată, neverificând dacă ..- SUEA a declarat și înregistrat facturile ștornate.

Referitor la contribuțiile sociale stabilite suplimentar de organele de inspekție fiscală, petenta susține că a detașat 3-4 salariați pe teritoriul

Suediei, în vederea efectuării de servicii pe teritoriul acestei țări, fiind încheiate contracte individuale de muncă pe durată nedeterminată, cu normă întreagă și la nivelul salariului minim pe economie din România. Totodată, societatea susține că a încheiat un contract de prestări servicii cu un singur beneficiar din afara României, respectiv din Suedia, pentru serviciile prestate fiind emise facturi, salariații primind salariul net declarat în România, precum și alte sume sub formă de „diurnă”.

Petenta afirmă că nu-i sunt aplicabile prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală în stabilirea contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, respectiv Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale deoarece personalul a efectuat munci periodice, neîncadrându-se în niciuna din cele trei situații prevăzute în actul normativ menționat mai sus.

Contestatoarea consideră că îi sunt aplicabile prevederile referitoare la delegare prevăzute în Legea nr.53/2003 Codul muncii.

De asemenea, petenta invocă Directiva 2014/67/UE, adoptată cu scopul de a asigura respectarea prevederilor Directivei 96/71/CE, de a asigura o protecție adecvată drepturilor lucrătorilor și de a preveni dumpingul social, adică acele situații în care se înființează întreprinderi pe teritoriul unui stat membru în scopul de a beneficia de diferențele de remunerare existente între cele două state membre. Societatea afirmă că Directiva 2014/67 a instituit în sarcina statelor membre obligația de a lua măsurile necesare pentru a asigura accesul la informații cu privire la legislația aplicabilă în materia dreptului muncii, întrucât, potrivit unor studii efectuate la nivelul Uniunii Europene, s-a constatat faptul că unul dintre motivele pentru care drepturile lucrătorilor nu sunt respectate este acela că accesul la informații cu privire la condițiile de muncă aplicabile în statele membre este limitat.

Contestatoarea mai susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de faptul că statul român nu a respectat accesul la informații, încălcând prevederile Directivei 2014/67/UE, această directivă impunând atât indicarea contractelor colective de muncă la nivelul sectoarelor de activitate, precum și existența unei instituții de contact pentru furnizarea de informații suplimentare.

În concluzie, petenta arată că, în mod corect, a luat în calcul diurna și nu salariul minim din Suedia, salariu minim care nu este reglementat, că legea trebuie interpretată în favoarea contribuabilului și că organele de inspecție fiscală au invocat Directiva 96/71/CE privind detașarea salariaților în cadrul prestărilor de servicii transnaționale, neținând seama și de Directiva 2014/67/UE prin care se stabilesc obligații ale statului de informare și de protejare a angajaților români care efectuează lucrări pe teritoriul Uniunii Europene, cât și a angajatorilor români care pot fi înșelați în ceea ce privește diferențele de remunerare existente între cele două state.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. x S.R.L. Botoșani**, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează următoarele obligații fiscale: S lei impozit pe veniturile microîntreprinderii aferent perioadei 25.08.2015-30.06.2017, S lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, S lei contribuție de asigurări sociale reținută de la asigurați, S lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, S lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, S lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, S lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, S lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, S lei contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, S lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice și S lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, aferente perioadei 22.09.2015-31.07.2017.

Organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații având în vedere următoarele aspecte:

Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei

În perioada ianuarie – decembrie 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri în sumă totală de S lei pentru care a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor declarat este în sumă de S lei, suma declarată în plus față de evidența contabilă fiind de S lei.

Pentru perioada noiembrie 2015 – decembrie 2016, organele de inspecție fiscală au constatat modificări ale bazei de impunere reprezentând venituri neînregistrate în evidența contabilă, ca urmare a ștornării nejustificate a veniturilor aferente livrarilor intracomunitare către principalul client, respectiv ... – SUEA. Astfel, urmare a controlului efectuat, față de datele înscrise în evidența contabilă a societății, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de S lei, fiind stabilită o diferență de impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei.

Astfel, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei .

Referitor la contribuțiile sociale în sumă totală de S lei și la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei

În perioada 22.09.2015-31.07.2017, societatea a detașat mai mulți salariați pe teritoriul Suediei în vederea efectuării de servicii pe teritoriul acestei țări. În acest sens au fost încheiate contracte individuale de

muncă pe durată nedeterminată, cu normă întreagă și la nivelul salariului minim pe economie din România. Totodată, societatea a încheiat un contract de prestări servicii cu un singur beneficiar din afara României, respectiv: G din Suedia, cod TVA:

Pentru serviciile prestate către firma din Suedia au fost emise facturi corespunzător serviciilor executate și tarifului negociat între părți.

Pentru activitatea prestată, salariații au primit salariul net declarat în România, precum și alte sume sub formă de "diurnă".

Detașarea salariaților s-a făcut din luna septembrie 2015 și până în luna iunie 2017, în luna iulie 2017 nefiind iregistrate plăți diurnă. Având în vedere reglementările prevăzute de Legea nr. 209/22.07.2015 privind anularea unor obligații fiscale stabilite până la luna iunie 2015, organele de inspecție fiscală au verificat veniturile salariale pentru persoanele detașate în Suedia ulterior acestei date, perioada analizată în acest caz fiind septembrie 2015 - iulie 2017.

Organele de inspecție fiscală au urmărit stabilirea corectă a veniturilor salariale primite de către fiecare salariat în parte, în perioada iulie 2015 - iulie 2017.

Organele de inspecție fiscală, în baza reglementărilor legale în vigoare, au stabilit că petenta avea obligația de a asigura salariaților care au fost detașați în Suedia, pe lângă alte drepturi legate de condițiile de muncă, și salariul minim practicat în această țară, care este mai mare decât salariul minim din România.

Întrucât Suedia nu are reglementat un salariu minim pe economie, salariile practicate în această țară fiind diferențiate prin intermediul unor acorduri colective pentru o serie de sectoare specifice, organele de inspecție fiscală au consultat mai multe site-uri care oferă informații despre nivelul salariilor din Suedia, respectiv: Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă din România – ANOFM (<http://eures.anofm.ro>, www.muncainstrainatate.anofm.ro, <http://www.anofm.ro>), Ambasada României în Suedia (<https://stockholm.mae.ro>), statistici Eurostat (http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Minimum_wage_statistics/ro).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății date suplimentare privind condițiile de salarizare din Suedia practicate la nivelul activității desfășurate de petentă. Prin Nota explicativă din data de, dată de persoana împuternicită în numele administratorului societății, au fost prezentate documente din care reiese că, la nivelul minim practicat în Suedia, salariul este de S coroane suedeze (SEK), organele de inspecție fiscală luând în calcul ca nivel minim de salarizare această valoare, aproximativ S-S euro.

Organele de inspecție fiscală nu au constatat decontări pe numele salariaților privind eventuale cheltuieli suportate efectiv de către aceștia privind cheltuielile de transport, cazare etc. Cazarea a fost asigurată

de către clientul din Suedia, contravaloarea acesteia fiind decontată prin ștornarea serviciilor facturate cu valoarea acestor cheltuieli.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele achitate în Suedia ca diurnă reprezintă în fapt venituri de natură salarială, în limita salariului minim practicat în această țară.

Astfel, la valoarea netă plătită (în limita salariului minim practicat în Suedia, recalculat la valoarea netă) a fost stabilită valoarea brută care reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale și a fost stabilită baza impozabilă pentru calculul impozitului pe veniturile din salarii. La stabilirea salariului brut plecând de la valoarea netă sau invers, organele de inspecție fiscală au luat în calcul cotele contribuțiilor sociale și impozitul pe venit din perioada verificată, după cum urmează:

- CAS angajator 15,8%;
- Contribuție individuală 10,5%;
- Fond risc și accidente 0,233%;
- Contribuție de asigurări sociale de sănătate angajator 5,2%;
- Contribuție de asigurări sociale de sănătate asigurați 5,5%;
- Contribuție pentru concedii și indemnizații 0,85%;
- Fond șomaj asigurați 0,5%;
- Fond garantare creanțe salariale 0,25%;
- Impozit pe veniturile din salarii 16%.

Modul de calcul aplicat de organele de inspecție fiscală este:

- salariul net / 0,7014 = salariul brut;
- salariul brut x 0,7014 = salariul net.

Prin acordarea salariilor la nivelul minim din România, în condițiile în care salariații detașați au primit sume nete în condițiile reale existente pe piața muncii din Suedia, petenta și-a creat în mod artificial o situație fiscală mai favorabilă, prin înregistrarea și plata unor contribuții salariale și a unui impozit pe veniturile din salarii mai mici decât cele stabilite de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere datele prezentate, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea formei acestei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, respectiv tratarea acestor sume ca venituri salariale, cu consecința plății contribuțiilor sociale și a impozitului pe veniturile din salarii în România și nu ca și diurnă, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 11 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Recalcularea veniturilor salariale în vederea stabilirii contribuțiilor sociale și impozitului pe venit datorate a fost efectuată astfel:

-Sume stabilite de organele de inspecție fiscală ca venituri salariale nete plătite în Suedia - S lei;

-Sume stabilite de organele de inspecție fiscală ca venituri salariale brute plecând de la valoarea netă menționată anterior - S lei;

-Total salarii brute realizate în România - S lei;
-Diferențe venituri salariale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală între veniturile salariale brute realizate în Suedia și veniturile salariale brute realizate în România - S lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de S lei, rezultând diferențe de contribuție de asigurări sociale datorată de angajator (cota 15,8%) stabilite suplimentar în sumă de S lei.

Asupra bazei impozabile stabilite suplimentar în sumă de S lei au fost stabilite și:

- contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de S lei ($301.166 \text{ lei} \times 10,5\%$);

-contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 0,233\%$);

-contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 0,5\%$);

- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 0,5\%$);

-contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 0,25\%$);

-contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 5,2\%$);

-contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 5,5\%$);

-contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 0,85\%$);

Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei ($S \text{ lei} - S \text{ lei}$ contribuție de asigurări sociale sociale reținută de la asigurați - $S \text{ lei}$ contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați - $S \text{ lei}$ contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați = $S \text{ lei} + S \text{ lei}$ diferențe deduceri personale și suplimentare recalculat de organele de inspecție fiscală = $S \text{ lei} \times 16\%$ = S lei.

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

1.Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează această sumă în condițiile în care aceasta a șternat nejustificat veniturile aferente livrarilor intracomunitare către principalul client, diminuând astfel baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

În fapt, în perioada ianuarie – decembrie 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri în sumă totală de S lei pentru care a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor declarat este în sumă de S lei, suma declarată în plus față de evidența contabilă fiind de S lei.

Pentru perioada noiembrie 2015 – decembrie 2016, organele de inspecție fiscală au constatat modificări ale bazei de impunere reprezentând venituri neînregistrate în evidența contabilă, ca urmare a ștornării nejustificate a veniturilor aferente livrarilor intracomunitare către principalul client, respectiv G – SUEA. Astfel, urmare a controlului efectuat, față de datele înscrise în evidența contabilă a societății, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de S lei, fiind stabilită o diferență de impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei.

Astfel, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei (S lei-S lei).

În drept, art. 112⁵ și art.112⁷ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art.112⁵- Cota de impozitare

Cota de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor este 3%.”

“Art.112⁷- Baza impozabilă

(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;**
- b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;**
- c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;**
- d) veniturile din subvenții;**
- e) veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;**
- f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;**
- g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;**
- h) veniturile din diferențe de curs valutar;**
- i) veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datorilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial;**
- j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.**

(1[^]1) Pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă determinată potrivit alin. (1) se adaugă următoarele:

a) valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării;
b) în trimestrul IV, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriiilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului.

(2) În cazul în care o microîntreprindere achiziționează case de marcat, valoarea de achiziție a acestora se deduce din baza impozabilă, în conformitate cu documentul justificativ, în trimestrul în care au fost puse în funcțiune, potrivit legii.”

Din prevederile legale de mai sus, rezultă că baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă din care se scad anumite categorii de venituri și se adaugă alte elemente, pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderii fiind aplicată cota de 3% asupra bazei impozabile astfel stabilite.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în Acordul de servicii din data de 10.09.2015 încheiat între petentă, în calitate de prestator, și beneficiarul din Suedia, respectiv G, se prevede executarea unor lucrări de construcții în Suedia.

Beneficiarul a pus la dispoziția lucrătorilor din România un spațiu de cazare sau a suportat cheltuielile cu cazarea acestora.

Având în vedere aceste aspecte, părțile s-au înțeles ca aceste cheltuieli cu cazarea lucrătorilor să fie reținute din valoarea lucrărilor de construcții, prin ștornarea veniturilor facturate.

Astfel, petenta a emis facturi de ștornă pentru livrarile intracomunitare către principalul client, respectiv G, veniturile ștornate fiind în sumă de S lei.

Urmare a controlului efectuat, față de datele înscrise în evidența contabilă a societății, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de S lei,

Organele de inspecție fiscală au considerat că ștornarea veniturilor în sumă de S lei nu este justificată și au o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că organele de inspecție fiscală nu au demonstrat că ștornarea veniturilor aferente livrărilor intracomunitare nu este nejustificată, neverificând dacă G a declarat și înregistrat facturile ștornate, deoarece, din prevederile legale de mai sus, rezultă că baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderii o constituie veniturile din orice sursă, prin ștornarea de către petentă a acestora fiind diminuată baza impozabilă,

nefiind, aşadar, necesară verificarea modului de înregistrare de către beneficiar a facturilor de ştorno.

Se reţine că evidenţa creanţelor şi datoriilor între două societăţi se ţine distinct, compensarea acestora fiind efectuată pe seama conturilor de creanţe şi datorii (401 – „Furnizori” şi 411- „Clienţi”), şi nu pe seama conturilor de venituri şi cheltuieli, ceea ce conduce la denaturarea rezultatului exerciţiului.

Având în vedere cele de mai sus, se reţine că în mod legal organele de inspecţie fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe veniturile microîntreprinderii cu suma de S lei şi la stabilirea unui impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, motiv pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestaţia formulată de **S.C. X S.R.L. Botoşani** pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei.

2. Referitor la suma de S lei, reprezentând:

- S lei contribuţie de asigurări sociale datorată de angajator;
- S lei contribuţie de asigurări sociale reţinută de la asiguraţi;
- S lei contribuţie de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale datorată de angajator;
- S lei contribuţie de asigurări pentru şomaj datorată de angajator;
- S lei contribuţie individuală de asigurări pentru şomaj reţinută de la asiguraţi;
- S lei contribuţia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale;
- S lei contribuţie pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- S lei contribuţie pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi;
- S lei contribuţie pentru concedii şi indemnizaţii de la persoane juridice sau fizice;
- S lei impozit pe veniturile din salarii şi asimilate salariilor,

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Iaşi, prin Serviciul Soluţionare Contestaţii 1, este investită să se pronunţe dacă S.C. X S.R.L. Botoşani datorează în mod legal debitele cu titlu de impozit pe venituri din salarii şi contribuţii sociale aferente sumelor plătite salariaţilor în Suedia sub denumirea de diurnă, în condiţiile în care aceste sume achitate salariaţilor se includ în categoria veniturilor de natură salarială.

În fapt, în perioada 22.09.2015-31.07.2017, societatea a detașat mai mulți salariați pe teritoriul Suediei în vederea efectuării de servicii pe teritoriul acestei țări. În acest sens au fost încheiate contracte individuale de muncă pe durată nedeterminată, cu normă întreagă și la nivelul salariului minim pe economie din România. Totodată, societatea a încheiat, în data de 10.09.2015, un accord de servicii cu un singur beneficiar din afara României, respectiv: G din Suedia, cod TVA:

Pentru serviciile prestate către firma din Suedia au fost emise facturi corespunzător serviciilor executate și tarifului negociat între părți.

Pentru activitatea prestată, salariații au primit salariul net declarat în România, precum și alte sume sub formă de "diurnă".

Detașarea salariaților s-a făcut din luna septembrie 2015 și până în luna iunie 2017, în luna iulie 2017 nefiind înregistrate plăți diurnă. Având în vedere reglementările prevăzute de Legea nr. 209/22.07.2015 privind anularea unor obligații fiscale stabilite până la luna iunie 2015, organele de inspecție fiscală au verificat veniturile salariale pentru persoanele detașate în Suedia ulterior acestei date, perioada analizată în acest caz fiind septembrie 2015 - iulie 2017.

Organele de inspecție fiscală au urmărit stabilirea corectă a veniturilor salariale primite de către fiecare salariat în parte, în perioada iulie 2015 - iulie 2017.

Organele de inspecție fiscală, în baza reglementărilor legale în vigoare, au stabilit că petenta avea obligația de a asigura salariaților care au fost detașați în Suedia, pe lângă alte drepturi legate de condițiile de muncă, și salariul minim practicat în această țară, care este mai mare decât salariul minim din România.

Întrucât Suedia nu are reglementat un salariu minim pe economie, salariile practicate în această țară fiind diferențiate prin intermediul unor acorduri colective pentru o serie de sectoare specifice, organele de inspecție fiscală au consultat mai multe site-uri care oferă informații despre nivelul salariilor din Suedia, respectiv: Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă din România – ANOFM (<http://eures.anofm.ro>, www.muncainstrainatate.anofm.ro, <http://www.anofm.ro>), Ambasada României în Suedia (<https://stockholm.mae.ro>), statistici Eurostat (http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Minimum_wage_statistics/ro).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății date suplimentare privind condițiile de salarizare din Suedia practicate la nivelul activității desfășurate de petentă. Prin Nota explicativă din data de ..., dată de persoana împuternicită în numele administratorului societății, au fost prezentate documente din care reiese că, la nivelul minim practicat în Suedia, salariul este de S coroane suedeze (SEK), organele de inspecție fiscală luând în calcul ca nivel minim de salarizare această valoare, aproximativ S-S euro.

Organele de inspecție fiscală nu au constatat decontări pe numele salariaților privind eventuale cheltuieli suportate efectiv de către aceștia privind cheltuielile de transport, cazare etc. Cazarea a fost asigurată de către clientul din Suedia, contravaloarea acesteia fiind decontată prin ștornarea serviciilor facturate cu valoarea acestor cheltuieli.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele achitate în Suedia ca diurnă reprezintă în fapt venituri de natură salarială, în limita salariului minim practicat în această țară.

Astfel, la valoarea netă plătită (în limita salariului minim practicat în Suedia, recalculat la valoarea netă) a fost stabilită valoarea brută care reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale și a fost stabilită baza impozabilă pentru calculul impozitului pe veniturile din salarii. La stabilirea salariului brut plecând de la valoarea netă sau invers, organele de inspecție fiscală au luat în calcul cotele contribuțiilor sociale și impozitul pe venit din perioada verificată.

Prin acordarea salariilor la nivelul minim din România, în condițiile în care salariații detașați au primit sume nete în condițiile reale existente pe piața muncii din Suedia, petenta și-a creat în mod artificial o situație fiscală mai favorabilă, prin înregistrarea și plata unor contribuții salariale și a unui impozit pe veniturile din salarii mai mici decât cele stabilite de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere datele prezentate, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea formei acestei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, respectiv tratarea acestor sume ca venituri salariale, cu consecința plății contribuțiilor sociale și a impozitului pe veniturile din salarii în România și nu ca și diurnă, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 11 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Recalcularea veniturilor salariale în vederea stabilirii contribuțiilor sociale și impozitului pe venit datorate a fost efectuată astfel:

-Sume stabilite de organele de inspecție fiscală ca venituri salariale nete plătite în Suedia - S lei;

-Sume stabilite de organele de inspecție fiscală ca venituri salariale brute plecând de la valoarea netă menționată anterior - S lei;

-Total salarii brute realizate în România - S lei;

-Diferențe venituri salariale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală între veniturile salariale brute realizate în Suedia și veniturile salariale brute realizate în România - S lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de S lei, rezultând diferențe de contribuție de asigurări sociale datorată de angajator (cota 15,8%) stabilite suplimentar în sumă de S lei.

Asupra bazei impozabile stabilite suplimentar în sumă de S lei au fost stabilite și:

- contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 10,5\%$);
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 0,233\%$);
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 0,5\%$);
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 0,5\%$);
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 0,25\%$);
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 5,2\%$);
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 5,5\%$);
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 0,85\%$);

Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei ($S \text{ lei} - S3 \text{ lei}$ contribuție de asigurări sociale reținută de la asigurați - $S \text{ lei}$ contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați - $S \text{ lei}$ contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați = $S \text{ lei} + S \text{ lei}$ diferențe deduceri personale și suplimentare recalculat de organele de inspecție fiscală = $S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$).

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

“Definirea veniturilor din salarii

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

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

(...)

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

(...),”

coroborat cu pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru punerea în aplicare a articolului 57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul

fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate”.

Totodată, dispozițiile pct.67 și pct.68 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru punerea în aplicare a art.55 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

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

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

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

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

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

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

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

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

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

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

- recompensele și premiile de orice fel;

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

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

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

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

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

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile dispozițiile art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.76-(1) **Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor**

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

(...)

s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.”,

coroborat cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

(...)

q) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată

activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că **S.C. X S.R.L. Botoșani** a încheiat, în data de 10.09.2015, un acord de servicii cu un beneficiar din afara României, respectiv: G din Suedia, cod TVA: ...

Se reține faptul că petenta a detașat în perioada 22.09.2015-31.07.2017, mai mulți salariați pe teritoriul Suediei în vederea efectuării de servicii pe teritoriul acestei țări. În acest sens au fost încheiate contracte individuale de muncă pe durată nedeterminată, cu normă întreagă și la nivelul salariului minim pe economie din România.

Pentru serviciile prestate către firma din Suedia au fost emise facturi corespunzător serviciilor executate și tarifului negociat între părți.

Pentru activitatea prestată, salariații au primit salariul net declarat în România, precum și alte sume sub formă de "diurnă".

Detașarea salariaților s-a făcut din luna septembrie 2015 și până în luna iunie 2017, în luna iulie 2017 nefiind înregistrate plăți diurnă.

Speței îi sunt aplicabile prevederile Legii nr. 344 din 19 iulie 2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.1 Prevederile prezentei legi se aplică:

a) întreprinderilor stabilite pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează pe teritoriul României salariați cu care au stabilite raporturi de muncă în condițiile stabilite la [art. 4](#) alin. (1);

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

“Art.3-(1) În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

b) salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la [art. 4](#) alin. (2);”

“Art. 4-(2) Prezenta lege se aplică în măsura în care întreprinderile prevăzute la [art. 1](#) lit. b) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și

beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;”

“Art. 7- (1) Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare valabile în statul membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la:

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

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

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

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

e) sănătatea și securitatea în muncă;

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

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

Din prevederile legale de mai sus rezultă că salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază de salariul minim stabilit de statul unde au fost detașați.

Se reține faptul că petenta a retribuit salariații detașați în Suedia cu salariul net declarat în România, precum și alte sume sub formă de diurnă.

Organele de inspecție fiscală, în baza reglementărilor legale în vigoare, au stabilit că petenta avea obligația de a asigura salariaților care au fost detașați în Suedia, pe lângă alte drepturi legate de condițiile de muncă, și salariul minim practicat în această țară, care este mai mare decât salariul minim din România.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că nu-i sunt aplicabile prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală în stabilirea contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, respectiv Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale deoarece personalul a efectuat munci periodice, neîncadrându-se în niciuna din cele trei situații prevăzute în actul normativ menționat mai sus, întrucât petenta a detașat, în numele și sub coordonarea ei, pe teritoriul Suediei, în cadrul

contractului încheiat între aceasta și beneficiarul din Suedia, angajați cu care avea stabilite raporturi de muncă, astfel că prevederile legale de mai sus îi sunt aplicabile.

În ceea ce privește susținerea petentei precum că îi sunt aplicabile prevederile referitoare la delegare din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, chiar dacă termenul de detașare este același și în legislația românească și în cea europeană, acești termeni nu trebuie confundați, întrucât detașarea transnațională se apropie mai mult de delegare decât de detașare, așa cum sunt acestea definite de art. 43, respectiv art. 45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.43 Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.”

„Art.45 Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.”

Astfel, conform art.12 alin. (1) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, regulament UE cu aplicabilitate directă în țara noastră, salariatul detașat este:

“(1) Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și ca persoana să nu fi fost trimisă pentru a înlocui o altă persoană.”

Astfel, în cadrul detașării transnaționale (sau detașarea în cadrul prestării de servicii transnaționale), așa cum este definită ea în Regulament, salariatul, pe perioada detașării, continuă să muncească pentru angajatorul care a dispus detașarea, pe când în cazul detașării în sensul Codului Muncii, salariatul, pe durata detașării, va presta munca pentru angajatorul la care s-a dispus detașarea, după cum rezultă din textul art. 45 alin. (1), respectiv art. 47 alin. (1) din Codul Muncii:

„Art. 45- (1) “Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia (...).”

„Art. 47-(1) “Drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.”

În plus, pe întreaga perioadă a detașării transnaționale, obligațiile de plată ale salariatului împreună cu întocmirea pontajului, a ștatelor de plată, a virării taxelor și contribuțiilor sociale, vor fi îndeplinite în

continuare de către angajatorul român care a dispus detașarea. Având în vedere aceste considerente rezultă că, pe întreaga perioadă a acestui tip de detașare, contractul de muncă al salariațului român nu este suspendat, acesta figurând în continuare la angajatorul român care a dispus detașarea.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art.3 alin.(7) din Directiva 96/71/CE privind detașarea salariaților în cadrul prestărilor de servicii transnaționale, care prevede:

„Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.”

Se reține că este de natura juridică a noțiunii de indemnizație de detașare faptul că aceasta este nediferențiată, reprezentând o sumă fixă care să acopere cheltuielile inerente unei deplasări și compensării disconfortului creat ca urmare a mutării într-o altă localitate, nevoile salariaților detașați fiind aceleași indiferent de nivelul productivității muncii.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că sumele de bani acordate salariaților pe criteriile numărului de ore de muncă lucrate și a realizărilor efectuate au natura juridică a veniturilor salariale neputând fi incluse în sfera juridică a diurnei/indemnizației de delegare/detașare care au un caracter general al echilibrării unui disconfort creat.

Referitor la cheltuielile cu transportul, cazarea și masa, efectuate pentru salariații detașați la muncă în Suedia, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-BT ... care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate se reține că nu au existat decontări pe numele salariaților privind eventuale cheltuieli suportate efectiv de către aceștia privind cheltuielile de transport, cazare etc., cazarea fiind asigurată de către clientul din Suedia, contravaloarea acesteia fiind decontată prin ștornarea serviciilor facturate cu valoarea acestor cheltuieli.

Mai mult, din actele existente la dosar se reține că petenta este cea care a încheiat contracte de prestării servicii cu beneficiarul din Suedia și nu persoanele detașate care să aibă calitatea de persoană fizică independentă care să desfășoare activitate în nume propriu pe teritoriul Suediei și să fie plătite direct de societatea suedeză în baza contractelor de prestării servicii încheiate cu acestea. În speță, persoanele fizice sunt angajați ai **S.C. X S.R.L. Botoșani**, detașați pentru a desfășura activități de prestării servicii pe teritoriul Suediei, în baza contractelor încheiate de societate cu beneficiarul din această țară.

Motivația petentei precum că statul roman nu a aplicat Directiva 2014/67 UE și nu a creat suficiente site-uri de informare nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, acest aspect nefiind în sfera de competență a organului fiscal.

Având în vedere faptul că sumele plătite în Suedia nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masă justificate cu documente în condițiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a

Consiliului se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume sunt venituri de natură salarială în conformitate cu art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cu art.76 alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar nu indemnizații de delegare/detașare.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de **S.C. X S.R.L.** nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu 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, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru suma totală de S lei, reprezentând: S lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, S lei contribuție de asigurări sociale reținută de la asigurați, S lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, S lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, S lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, S lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, S lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, S lei contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, S lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, și S lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

3. Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra impozitului pe venitul microîntreprinderilor în sumă de S lei, în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina petentei prin decizia contestată.

În fapt, prin contestația înregistrată la înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr....8, **S.C. X S.R.L. Botoșani** contestă impozitul pe venitul microîntreprinderilor în sumă de S lei.

În drept, art. 268 alin. (1) și art. 269 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Art. 268 -(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

„Art. 269 -(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

De asemenea, la pct. 11.1 lit. c) 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, se precizează: *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...) c) fiind fara obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Se reține faptul că prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT ..., Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani a stabilit în sarcina **S.C. X S.R.L. Botoșani** obligația de plată a impozitului pe venitul microîntreprinderii în sumă de S lei aferent perioadei 25.08.2015-30.06.2017.

În consecință, ținând cont de faptul că **S.C. X S.R.L. Botoșani** contestă altă sumă decât cea stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT ... de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, respectiv un impozit pe venitul microîntreprinderilor cu S lei mai mare decât cel stabilit de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată și având în vedere și dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.c) 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, se va respinge ca fiind fără obiect contestația pentru impozitul pe venitul microîntreprinderilor în sumă de S lei.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Botoșani** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT ...emisă în baza

Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT ... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani pentru suma totală de S lei, reprezentând:

- S lei impozit pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- S lei contribuție de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- S lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- S lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- S lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- S lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- S lei contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- S lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- S lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Art.2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Botoșani** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT ... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani pentru suma de S lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderii.