



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17,  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 104 / 2016  
privind soluționarea contestației depusă de  
.X. S.R.L.din localitatea .X.  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.906240 și  
nr.906241/13.02.2013 și reînregistrată sub nr.A- SLP 504/09.03.2015**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **.X. S.R.L.** prin adresa nr.246/02.03.2015 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A-SLP 504/09.03.2015 prin care solicită reluarea soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./17.12.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./17.12.2012.

Prin Decizia nr. .X./26.04.2013 a fost suspendată soluționarea contestației formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./17.12.2012, în temeiul art.214 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

- .X. lei impozit pe venituri din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de

- asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
  - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
  - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
  - .X. lei contribuția angajatorului pentru fondul de accidente de muncă și boli profesionale;
  - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului la fondul de accidente de muncă și boli profesionale;
  - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului la fondul de accidente de muncă și boli profesionale;
  - .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
  - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
  - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
  - .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice;
  - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice;
  - .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,

și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./17.12.2012 prin care s-a majorat pierderea fiscală cu suma de **.X. lei** pentru perioada 2007-2010, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./17.12.2012, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin respectiva decizie.

Prin Deciziile nr..X./28.11.2012 și nr..X./21.12.2012 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a fost respinsă ca neîntemeiată cererea de recuzare nr..X./26.11.2012 formulată de .X. S.R.L. cu privire la directorul executiv adjunct al Activității de Inspecție fiscală precum și la șeful de serviciu și cei doi inspectori precizați în cererea de recuzare.

Prin Sentințele nr..X./11.11.2013 și nr..X./18.02.2014 pronunțate de Tribunalul .X., Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal în dosarele nr.1.X./2013 și nr..X./2013, instanța a admis acțiunile formulate de .X. S.R.L. în contradictoriu cu Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. succesoare în drepturi a Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. și a anulat deciziile nr..X./28.11.2012 și nr..X./21.12.2012 privind soluționarea cererii de recuzare nr..X./26.11.2012 formulată de .X. S.R.L., sentințe rămase irevocabile prin Deciziile nr..X./19.02.2014 și nr..X./01.10.2014 a Curții de Apel .X..

Având în vedere că prin Sentințele nr..X./11.11.2013 și nr..X./18.02.2014 pronunțate de Tribunalul .X., devenite irevocabile prin Deciziile nr..X./19.02.2014 și nr..X./01.10.2014 pronunțate de Curtea de Apel .X. s-a dispus anularea Deciziilor nr..X./28.11.2012 și nr..X./21.12.2012, fără însă ca instanța de judecată să se fi pronunțat și asupra admisibilității cererii de recuzare nr..X./26.11.2012 formulată de .X. S.R.L., în temeiul prevederilor art.40 alin.(5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a emis Decizia nr. .X./20.01.2015 prin care a fost respinsă cererea de recuzare.

Totodată, se reține că prin adresa nr. .X./02.03.2015, aflată la dosarul cauzei, cu privire la Decizia nr. .X./20.01.2015, .X. S.R.L. a precizat: *"cu toate că nu ne însușim decizia menționată, nu o vom ataca"* și solicită reluarea soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./17.12.2012.

Potrivit art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și dispozițiilor art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este legal investită să reia soluționarea contestațiilor formulate de **.X. S.R.L.**

I. În susținerea cauzei, contestatoarea aduce următoarele argumente:

**.X. S.R.L.** precizează că are angajați cu contract de muncă pe perioada nedeterminată în domeniul procesării cărnii, iar o parte din angajați dețin contracte de detașare în străinătate pe perioada determinată, maxim 12 luni și ulterior 24 de luni, respectând prevederile art.14 din Regulamentul (CEE) nr.1408/71 privind aplicarea regimurilor de securitate socială lucrătorilor salariați, lucrătorilor independenți și membrilor familiilor lor care se deplasează în interiorul Comunității și art.12 din Regulamentul (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

Contestatoarea precizează că în baza art.45 din Codul Muncii și a Contractelor colective de muncă nr. .X./2008 și nr. .X./2011 au fost acordate prin contractele de detașare, o indemnizație negociabilă lunar, indemnizație care potrivit deciziei civile nr. .X./03.02.2009 a Curții de Apel .X.: *"are rolul de a compensa cheltuielile suplimentare de hrană și întreținere prilejuite de dizlocarea salariatului din mediul de viață obișnuit. Este o compensare acordată de legiuitor salariaților cărora din dispoziția angajatorului li se schimbă temporar locul de muncă. Indemnizația se poate acorda numai dacă condițiile de muncă și transport nu permit salariatului să se înapoieze zilnic în localitatea de unde a fost detașat"*.

Prin urmare, contestatoarea susține că în baza celor două contracte de muncă și de detașare, angajații au fost îndreptățiți să primească un salariu de 700 lei, având ca temei contractul de muncă pe perioadă nedeterminată, precum și o indemnizație aferentă detașării.

Contestatoarea arată că Ministerul Muncii a emis formularele E101 și ulterior A1 (anexa nr.7 și nr.8) unde se află înscris ca legislație aplicabilă Regulamentul (CEE) nr.1408/71 sau Regulamentul (CE) nr.883/2004 care permit detașarea muncitorilor în altă țară, în speță Germania, în interesul angajatorului pentru o perioadă de maxim 12 luni și ulterior 24 luni, la punctele de lucru puse la dispoziția subscrisei de partenerii societății, în baza contractelor de prestări servicii încheiate.

Contestatoarea susține că respectivele contracte pot fi modificate doar de părțile contractante sau de instanța de judecată, interpretarea organelor de inspecție fiscală este abuzivă, prin stabilirea faptului că o persoană ar primi două salarii și nicio indemnizație.

Contestatoarea precizează că fișele de pontaj nu conțin elemente care să evidențieze productivitatea muncii ori alte elemente caracteristice care să poată fi interpretate ca venituri de natură salarială, iar indemnizația are un quantum

variabil, diferențele fiind ne semnificative și se datorează în principal cheltuielilor variabile (utilități, masă, cazare, transport, etc.).

**Referitor la impozitul pe salarii, contribuții sociale și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestatoarea aduce următoarele argumente:**

Contestatoarea arată că abordarea organelor de inspecție fiscală este de neacceptat, întrucât nu recunoaște indemnizațiile de detașare – cu toate drepturile ce le impune aceasta, folosind în mod repetat prin actul administrativ atacat expresia „*incluzând în baza de impozitare sumele în euro primite de angajații societății trimiși la muncă în Germania*”, cand de fapt este vorba despre indemnizația de detașare.

Prin urmare, contestatoarea invederează următoarele:

- în mod abuziv organele de inspecție fiscală nu au recunoscut situația de fapt menționată și probată de societate, fundamentându-și constatările eronat și nu pe reglementările legale privind operațiunile de delegare – detașare, așa cum sunt expuse la art.21 alin.(3), lit.b), art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.85 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.45 și art.46 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, Contractul colectiv de muncă la nivel de unitate (neexistând contract colectiv opozabil pe ramură) înregistrat la Direcția pentru Dialog, Familie și Solidaritate Sociala și contractele de detașare.

- în mod voit organele de inspecție fiscală au făcut confuzie între contractele de detașare și contractele de prestări servicii ale .X. S.R.L.cu partenerii din Germania, care fac referire la salariul minim, contractele de detașare făcând trimitere la „o *diurnă în decontare netă*” și arată că în Germania nu există un salariu minim stabilit în condițiile art.3 alin.1 lit.c din Directiva 96/71/CE.

- aplicarea de către organele de inspecție fiscală a Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, este eronată, întrucât aceasta nu este aplicabilă procesatorilor de carne. Or, aceasta este o directivă de muncă și nu o prevedere fiscală de impozitare. Din acest punct de vedere art.3 din Directiva 96/71/CE nu constituie o bază pentru impozitul pe salarii și contribuțiile sociale aferente.

- problema impozitării salariilor se bazează exclusiv pe legile fiscale naționale și pe convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania, acest lucru rezultând în mod clar din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.1, celelalte reglementări menționate fiind reglementări strict de domeniul muncii și nu de natură fiscală, pentru care competența de verificare a modului de aplicare revine inspectorilor de muncă, nu inspectorilor fiscali.

- chiar dacă ar accepta interpretarea organelor de inspecție fiscală privind aplicarea Directivei 96/71/CE, interpretarea abuzivă ar rezulta din faptul că din salariul minim nu au fost scăzute cheltuielile de cazare, transport și masă, conform prevederilor legale, așa cum de altfel a subscris și casa de consultanță din Germania care a condus contabilitatea punctului de lucru din Germania.

- prevederile art.159 alin.1 din Codul muncii reglementează faptul că sumele reprezentând diurne și indemnizații de detașare nu reprezintă contraprestația muncii depuse de salariat ci reprezintă contravaloarea unor cheltuieli de transport, cazare, hrana și disconfort suportate de angajator, în temeiul codului muncii sau contractului colectiv de munca ocazionate de faptul ca personalul este trimis în baza unui contract de detașare. Contractul colectiv de munca pe unitate a fost înregistrat la Ministerul Muncii și a fost prezentat organelor de inspecție fiscală, care l-au ignorat în totalitate.

Totodată, contestatoarea menționează că alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă. Or, în condițiile în care în Germania nu există salariu minim, aceste prevederi nu pot fi aplicate.

Contestatoarea susține că din coroborarea Legii nr.X./2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale cu Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, rezultă în mod expres că în salariul minim brut nu intră niciun fel de indemnizații.

Prin urmare, contestatoarea consideră că singura concluzie obiectivă care poate fi trasă este aceea că indemnizațiile de delegare și detașare nu se încadrează în salariul minim reglementat de art.3 alin.(1) lit.c) din Directiva 96/71/CE.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat și aplicat în mod eronat legislația din domeniul dreptului muncii în domeniul dreptului fiscal, respectiv a faptului că personalul îndeplinește condițiile detașării, iar indemnizațiile de detașare și delegare nu se încadrează în salariul minim. Or, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste sume trebuie

impozitate din punct de vedere al impozitului pe venit, și intră în baza de calcul a contribuțiilor de asigurări sociale, deși, conform legislației fiscale din România, aplicabile în speță, aceste sume reprezintă diurne și indemnizații de detașare, care nu se impozitează și nu intră în baza de calcul a contribuțiilor de asigurări sociale.

Societatea contestatoare menționează că lucrătorii detașați pe teritoriul UE trebuie să fie subiectul unei singure legislații de securitate socială, respectiv legislația statului membru în care se desfășoară activitatea conform Regulamentului nr.1408/71. Excepția este opțiunea de menținere a sistemului de securitate socială a statului membru în care întreprinderea funcționează (statul care detașează) atunci când lucrătorul este trimis de către întreprinderea respectivă în alt stat membru (statul de angajare) pentru o perioadă limitată de timp.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod neprofesionist prevederile art.14 alin.1 lit.a din Regulamentul nr.1408/71, în condițiile în care legislația din România prevede posibilitatea obținerii formularului E101 (2007- mai 2010) și A1 (mai 2010 - prezent).

Totodată, contestatoarea invocă adresa nr..X./03.07.2012 a Casei Naționale de Pensii Publice .X. în care se precizează că: *"în perioada 01.01.2007-31.12.2010 pentru salariații .X. S.R.L. care dețineau formularul E101/documentul portabil A1 și care obțineau venituri din Germania în baza unor contracte individuale de muncă, angajatorul datora și trebuia să vireze pentru aceștia atât contribuția individuală de asigurări sociale, cât și contribuția de asigurări sociale datorată de angajator» și «în conformitate cu art.26 alin.1 din același act normativ (n.n. Legea nr.19/2000) în perioada 01.01.2007-31.12.2007, contribuția de asigurări sociale nu se datora asupra sumelor reprezentând:* c) *diurne de deplasare și de delegare, indemnizațiile de delegare, detasare și transfer, precum și drepturile de autor".*

**.X. S.R.L.** arată că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod abuziv prevederile legale, încălcând drepturile elementare ale contribuabilului, invocând art.24 din Convenția de evitare a dublei impuneri cu Germania în sensul că deși organul de inspecție fiscală a fost informat asupra interpretării eronate a situației fiscale, nu a întreprins nici un demers pentru a rezolva pe calea înțelegerii amiabile dubiile rezultate ca urmare a interpretării sau aplicării convenției încheiate cu Germania.

Mai mult, organele de inspecție fiscală nu au acceptat să suspende inspecția fiscală până la soluționarea procedurii amiabile inițiate de societatea contestatoare, suspendare solicitată motivat – Anexa nr.13, și nici nu au făcut



aplicarea prevederilor art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, respectiv nu au prezentat probe sau constatări proprii, în afară de interpretări personale și eronate a unor prevederi legale.

Contestatoarea susține că prin lipsa motivării referitoare la regimul detașării – bazată pe aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri – document obligatoriu de respectat de către România (inclusiv de organele de inspecție fiscală) consideră că actele administrativ fiscale atacate au fost încheiate cu încălcarea dispozițiilor legale din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, ceea ce constituie o vătămare a dreptului contribuabilului de a se apăra.

Contestatoarea arată că pe perioada detașării angajatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport, cazare și masă precum și la plata unei indemnizații de detașare potrivit normelor legale aplicabile. La o analiză atentă a dispozițiilor Codului muncii referitoare la detașare nu se poate ajunge decât la concluzia că implicarea angajatorului la care se face detașarea, în sensul preluării de către acesta a drepturilor salariale și cele adiacente acestora ale angajatului, este expres impusă de lege numai în cazul modificării unilaterale prin detașare a contractului de muncă ( ceea ce nu este cazul la .X. S.R.L. unde există voința comună a părților).

În această perioadă angajatul în cauză își menține contractul de muncă existent, modificându-se temporar numai locul muncii. Prin urmare statutul juridic al angajatului în cauză este cel de detașat. Impozitarea veniturilor personalului detașat se face în Germania potrivit dreptului fiscal german. Procedura creditului fiscal extern prevăzut de art.91 din Codul fiscal în cazul veniturilor persoanelor fizice rezidente supuse impozitului pe venit atât pe teritoriul României cât și în străinătate, prin exercitarea de către acestea a dreptului de deducere a impozitului plătit în străinătate nu interesează pentru că aceasta este problema personală a fiecărui angajat detașat și nu a angajatorului ce este subiect al inspecției fiscale.

Contestatoarea menționează că pentru personalul angajat și trimis în Germania, S.C .X. S.R.L. a obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale certificatul E101 (respectiv A1 din 2010) privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate nu are obligații de plată a contribuțiilor într-un alt stat.

Contestatoarea susține că modalitatea precizată mai sus, de plată a personalului detașat în Germania, cu referire la impunerea acestor plăți, se bazează pe următoarele acte normative, care constituie în opinia societății temeiul de drept aplicabil, care nu au fost luate în seamă de către organele de

inspecție fiscală, respectiv : art.45, art.46 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, art.21 alin.(3) lit.b), art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.85 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.26 alin.(1) lit.b) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, art.85 alin.(3) lit.b) și alin.(4) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, adresa nr..X./09.07.2012 emisă de CNPP – Direcția Generală Accidente de Muncă și Boli Profesionale, anexa nr.14), Hotărârea Guvernului nr.174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat cu buna știință situația de excepție privind indemnizația de detașare, în sensul că prin excepție de la veniturile salariale, indemnizațiile de detașare nu intră în baza de impunere a impozitului pe venit și nici a contribuțiilor sociale, în condițiile în care au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală dovezile pe care se întemeiază detașarea.

Astfel, în raport cu personalul trimis în străinătate societatea contestatoare a încheiat următoarele contracte:

- Contractul colectiv de muncă înregistrat la Direcția pentru Dialog, Familie și Solidaritate Socială a Județului .X. nr. .X./27.02.2008 – anexa nr.6, prin care se stipula că salariații trimiși în detașare în străinătate au dreptul la un salariu în țară conform contractului de muncă, decontarea cheltuielilor de transport, cazare și o indemnizație de detașare, așa cum prevăd normele legale, al cărei quantum poate fi negociat periodic cu administratorul societății conform procedurii elaborate în acest sens.

- Contract individual de muncă înregistrat la Ministerul Muncii în care se stipulează salariul de bază lunar brut, Anexa nr.4 ;

- Contract de detașare în străinătate, Anexa nr.5.

Contestatoarea arată că printr-o interpretare eronată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că salariaților nu li s-au plătit sume fixe/lună ci sume variabile pe baza statelor de plată întocmite în Germania în funcție de timpul lucrat (productivitatea muncii), iar pentru acestea s-au reținut și virat impozitul pe venitul din salarii, fiind tratate de către societatea verificată în această țară ca venituri de natură salarială. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma platită salariaților trimiși în Germania nu poate avea un tratament în Germania și altul în România.

Referitor la aceste aspecte, **.X. S.R.L.** susține următoarele:

- statul de plată se întocmește lunar în baza pontajului. Salariul îl constituie suma pe care muncitorii detașați o primesc de la societate conform contractului de muncă, salariu care este impozitat și se plătesc toate contribuțiile sociale, iar indemnizația este platită pe perioada determinată a detașării;

- tabelul de evidență cumul stat plata Ro și drepturi conform contractelor de detașare (Anexa 16) se transmite firmei de contabilitate în Germania, comunicând: salariul net în lei/euro, drepturile salariaților detașați (euro): cazare, transport și o indemnizație acordată conform contract colectiv la nivel de societate și a procedurii de lucru ;

- societatea de contabilitate din Germania întocmește Lista cuprinzând salariații – Anexa 17 și Fișa pentru fiecare salariat – Anexa 18 și 19, din care rezulta că cuantumul indemnizației este diferit conform procedurii de negociere periodică, iar statele de plată nu conțin elemente de productivitate a muncii. Anexa nr.18 ;

- în Germania se plătește asigurare privată de sănătate pentru salariați aspect care nu a fost luat în seamă de organele de inspecție fiscală, fiind abuziv introdusă în fondul de salarii și în consecință prin actul administrativ fiscal atacat a fost impus societății să plătească CAS, Șomaj, CASS, Impozit;

- salariul achitat în baza contractelor de muncă pe perioadă nedeterminată este întotdeauna fix în condițiile programului de lucru de 8 ore și lună întreagă, iar indemnizația convenită este variabilă în funcție de cheltuieli care au cel puțin o componentă variabilă și care este negociată în conformitate cu Contractul Colectiv de Muncă și procedura elaborată în acest sens, dar care de asemenea nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

Contestatoarea arată că în evidența contabilă există două conturi analitice, respectiv 6411 «*Cheltuieli cu salariații România*» și 6412 «*Cheltuieli cu salariații Germania*», pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că întreaga sumă înscrisă în rulajele contului trebuie supusă impozitării.

Contestatoarea consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat trunchiat legislația, nefiind invocate articole de lege ce sunt favorabile societății și în baza cărora practic s-a realizat detașarea, acestea neținând seama de Contractul Individual de Muncă, de Contractul de Detașare și de Contractul colectiv de munca încheiat la nivel de societate.

Mai mult, societatea arată că organele de inspecție fiscală au aplicat eronat prevederile art.1 din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru

îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, considerând că sumele de bani acordate în Germania nu sunt indemnizații de delegare/detașare, acestea neînțelegând distincția dintre delegare și detașare, conform prevederilor art.42 și 43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.

**Referitor la modul de calcul al sumelor suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală pentru impozitul pe salarii și contribuțiile aferente**, contestatoarea precizează următoarele:

- organele de inspecție fiscală intervin în raportul juridic dintre părți prin aplicarea cotelor ce ar trebui suportate de angajați, respectiv CAS, CASS și șomaj (10,5%, 5,5%, 0,5%) asupra sumelor nete efectiv încasate de angajați din detașare.

- societatea consideră că urmare acestei abordări, angajatorul ar fi trebuit să înscrie în actul adițional de detașare sume brute reprezentând indemnizații de delegare/detașare mărite corespunzător cu contribuțiile angajaților, astfel încât aceștia să primească în fapt suma netă calculată de organele de inspecție fiscală.

În acest sens, contestatoarea mai susține că :

- în baza legislației existente în România și UE, soluția de impozitare era, dacă sumele în cauză ar fi fost impozabile, să se deducă din sumele încasate efectiv, impozitul pe salarii și contribuțiile aferente, iar angajații să restituie sumele plătite în plus de către angajator conform principiului stopajului la sursă reglementat de Codul fiscal în sensul că angajatorul este doar plătitorul impozitului/contribuției datorate de angajat, invocând prevederile art.59 alin.1 din Codul fiscal.

- metoda de calcul aplicată de organele de inspecție fiscală, respectiv de modificare a contractului de muncă, nu are precedent, respectiv reglementare în materie fiscală, metoda de impozitare utilizată nu este explicată și motivată, invocând dispozițiile art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, în sensul că *"organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii"*.

- prin lipsa motivării referitoare la metoda de calcul utilizată în fapt, contestatoarea consideră că actul administrativ atacat a fost încheiat cu încălcarea dispozițiilor legale ale Ordonanței Guvernului nr.92/2003, ceea ce constituie o vătămare a dreptului contribuabilului de a se apăra.

- în consecință, metoda de calcul aplicată de către organele de inspecție fiscală a condus la majorarea salariului brut cu 33% din aplicarea cotelor de contribuții datorate de angajați + cota de impozit de 16%, o sumă

estimată a cotelor de 66% (angajat+angajator), majorând debitele cu suma de .X. lei.

Totodată, contestatoarea susține că prin neacordarea dreptului de deducere în cuantum de 50%, a fost majorat cuantumul obligațiilor fiscale din decizia de impunere cu suma de .X. lei, ce rezultă din aplicarea cotei medii de 66% reprezentând impozit, cote contribuții salariați și angajator.

De asemenea, **.X. S.R.L.** arată existența unor erori de calcul privind baza impozabilă a impozitului pe venit, respectiv diferențe de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind diferențe din erori de rotunjire.

**Referitor la impozitul pe profit**, contestatoarea susține că indemnizațiile de delegare/detașare încasate în Germania de către personalul detașat sunt sume neimpozabile din punctul de vedere al impozitului pe salarii și nu intră în baza de calcul a contribuțiilor datorate de angajator, fapt pentru care impozitul pe profit înregistrat și declarat de societate rămâne nemodificat, iar pierderea fiscală stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, este eronată.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată**, contestatoarea arată că a încheiat o înțelegere verbală cu .X. S.R.L. .X. în vederea achiziționării de materie primă, însă această înțelegere nu a fost finalizată deși a fost emisă factura nr..X./09.01.2012.

Organele de inspecție fiscală au reținut că nu există contract încheiat între părți, operațiunea nu a avut loc, nu a fost declarată prin Declarația 394 de către .X. SRL .X..

Contestatoarea susține că nu trebuie să existe obligatoriu contract în formă scrisă, conform prevederilor codului comercial, întrucât o comandă urmată de executare ține loc de contract.

Contestatoarea arată că .X. SRL .X. se află în stare de faliment, susținând că nu este relevant din punct de vedere al exigibilității TVA la emitent, respectiv al deducerii TVA la beneficiar conform prevederilor art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, **.X. S.R.L.** contestă majorările, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă terenului achiziționat de la .X. SRL**, un teren intravilan în suprafață de 5.549 mp, în localitatea .X., județul .X., societatea contestă evaluarea făcută de inspectorii fiscali prin estimare, respectiv taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și accesoriile aferente.

Contestatoarea arată că la data de 29.10.2009 **.X. SRL**, în calitate de cumpărător, încheie un contract de vânzare – cumparare teren, în formă autentică cu **.X. SRL**, în calitate de vânzător, prețul de vânzare-cumpărare este de **.X. euro** fără taxă pe valoarea adăugată.

La momentul încheierii tranzacției, atât vânzătorul cât și cumpărătorul a prezentat la notar ( hotărâri AGA, certificate constatatoare, certificate de atestare fiscală, cazier fiscal, chitanțe de plată a impozitului pe teren, etc).

În baza facturii nr.**.X./29.10.2009** emisă de vânzătorul **.X. SRL**, înregistrează achiziția terenului cu NCA **.X./29.10.2009**, depune la DGFP **.X.** notificare privind operațiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin. (2) lit.e) din Codul fiscal și declară corect în Declarația 394.

Ulterior, se obține Certificatul de urbanism și încep demersurile pentru investiția *Pensiune turistică cu unități de primire turistică*, Anexa 28.

**.X. S.R.L.** consideră nelegal că inspectorii fiscali pot modifica «dupa aprecierea sa» un act autentic încheiat cu 3 ani înainte de efectuarea inspecției fiscale, modificând prețul terenului achiziționat, preț ce reprezintă voința părților, fără a deține nici un fel de evaluare. Astfel, este inadmisibil și de neacceptat pentru securitatea actelor juridice valabil încheiate să fie permisă o asemenea abordare din partea inspectorilor fiscali, per a contrario ar însemna că pot face aprecieri în orice domeniu fără a avea pregătirea și competența necesară.

Contestatoarea consideră că întrucât nu sunt îndeplinite condițiile art.67 din Codul de procedura fiscală, estimarea nu are bază legală.

Contestatoarea susține că o altă dovadă de netemeinicie rezultă din faptul că organele de inspecție fiscală, cu toate că au diminuat prețul terenului, nu au dispus nici o măsură cu privire la sumele plătite ca taxe și impozite la prețul real, consemnat în actul autentic.

Cu privire la actele normative invocate de organele de inspecție fiscală **.X. S.R.L.** susține următoarele:

- referitor la art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- opțiunea de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, este contrazisă de faptul că scopul economic al tranzacției a fost acela de a realiza un obiectiv de investiții, investiție pentru care s-a obținut certificat de urbanism și s-a întocmit documentația tehnică - probe evidente ale intenției de investire, investiția fiind sistată prin instituirea măsurilor asiguratorii ;
- opțiunea de reîncadrare a formei tranzacției în vederea reflectării conținutului economic al tranzacției, aceasta nu este justificată deoarece

așa cum s-a arătat mai sus, tranzacția are un scop economic demonstrat anterior și din punct de vedere al formei a fost încheiat un act autentic la notariat.

Referitor la art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.6.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, contestatoarea menționează că mijloacele de probă sunt reglementate de art.49 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, contestatoarea arată că trebuie avute în vedere și prevederile art.52 și art.55 din același act normativ stipulat mai sus.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au procedat conform prevederilor pct.6.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, la aprecierea situației fiscale, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și ținând cont de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Prin urmare, contestatoarea consideră că în această situație, organele de inspecție fiscală trebuia să dispună proba cu expertiză, ca mijloc de probă legal, fiind cel mai în măsură să stea la baza unei reconsiderări a situației fiscale respective.

În acest sens, pentru o înțelegere corectă a noțiunilor legate de evaluare, contestatoarea invocă Standardele Internaționale de Evaluare 2011 și Ghidul Metodologic de Evaluare GME, care nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală.

**Referitor la relațiile comerciale avute cu .X. și .X. SRL in perioada 2007-2010**, organele de inspecție fiscală au stabilit că prin înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor de stornare, societatea a acceptat faptul că avansul inițial facturat este aferent unor operațiuni care nu au la bază fundamente economice, nu sunt relevante întrucât reprezintă doar deducții, neprobate.

**.X. S.R.L** susține că există relații comerciale cu cei doi furnizori, așa cum rezultă din fișierele atașate și că nu are datorii față de aceștia.

Contestatoarea arată faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile nu au fost achitate, or acest argument nu este de natură din punct de vedere fiscal, să aduca atingere exigibilității taxei pe valoarea adăugată la emitent, respectiv al deducerii taxei pe valoarea adăugată la beneficiar conform art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**.X. SRL** contestă majorările, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar .

Față de cele prezentate, **.X. S.R.L.** solicită admiterea contestației, nulitatea/anulabilitatea actelor atacate și pe cale de consecință exonerarea societății de sumele reținute prin actul administrativ fiscal atacat.

Prin adresa nr. **.X./30.01.2013**, înregistrată la **D.G.F.P. .X.** sub nr. **.X./31.01.2013**, contestatoarea contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **.X./17.12.2012**, solicitand:

- constatarea nulității actului atacat,
- anularea actului atacat ca netemeinic și nelegal.

Referitor la motivele de fapt și de drept cu privire la impozitul pe profit, contestatoarea arată că indemnizațiile de delegare/detașare încasate în Germania de către personalul detașat, conform documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, sunt sume neimpozabile din punct de vedere al impozitului pe salarii, nu intră în baza de impozitare a contribuțiilor datorate de angajator și nu modifică profitul impozabil al societății.

Referitor la motivele de fapt și de drept privind depunerea la AFPCM **.X.**, respectiv Casa Județeană de Pensii **.X.**, Agenția Județeană de Ocupare a Forței de Muncă **.X.**, Casa Județeană de Asigurări de Sănătate **.X.**, a declarațiilor rectificative privind impozitul pe profit aferente anilor 2007 – 2011, ținând cont de pierderile fiscale menționate prin măsura nr.1, a declarațiilor rectificative cu sumele corecte aferente contribuțiilor datorate de angajator și de asigurați, rezultate în urma recalculării de către organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.04.2007-31.12.2010, contestatoarea susține că organul fiscal nu recunoaște indemnizațiile de detașare – cu toate drepturile ce le impun acesteia, dând dovadă de rea voință în recunoașterea componentei «sumelor de bani» acordate de societate angajaților trimiși la muncă în străinătate, respectiv:

- salariul conform Contractului individual de munca;
- indemnizații de delegare/detașare, în conformitate cu actele adiționale încheiate la contractul de muncă și cu documentele justificative prezentate.

În susținere, contestatoarea invocă următoarele prevederi legale aplicabile muncitorilor detașați:

- art.45, art.46 și art.162 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată;

- art.21 alin.3, art.55 alin.4 lit.g, art.296 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct 85 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;



- Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

- art.26 alin.1 lit.b din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale,

- art.85 alin.3 lit.b, alin.4 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale;

- Hotărârea Guvernului nr.174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă:

- art.257 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății,

- art.9 și art.10 din Legea nr.X./2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale,

- art.14 lit.a, lit.b din Regulamentul (CEE) nr.1408/71,

- art.12 Regulamentul (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004;

- iar, Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii nu este aplicabilă prestatorilor de servicii în industria cărnii.

## ***II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X./17.12.2012, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:***

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, având în vedere că organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile datorate de societate pentru perioada aprilie 2007 – decembrie 2010, incluzând în baza de impozitare și sumele în euro primite de angajații societății trimiși la muncă în Germania, au rezultat diferențe la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, în baza prevederilor art.21 alin.1 și alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada aprilie 2007 – decembrie 2010, cheltuieli suplimentare cu fondul de salarii și contribuțiile suportate de angajator în suma totală de .X. lei, după cum urmează:

-în anul 2007 în sumă de .X. lei;

-în anul 2008 în sumă de .X. lei;

-în anul 2009 în sumă de .X. lei;

-în anul 2010 în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2008 **.X. S.R.L.** a înregistrat în evidența contabilă conform notei contabile nr.2 venituri în sumă de .X. lei ( contul 704), fără document justificativ, nefiind prestate servicii către clienți, fiind doar o înregistrare scriptică eronată.

Prin urmare, la determinarea profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile titlului II, pct.13 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, aceste venit nejustificat în cuantum de .X. lei a fost tratat din punct de vedere fiscal ca venit neimpozabil.

Având în vedere constatările fiscale prezentate mai sus și faptul că societatea a determinat în mod eronat rezultatele fiscale anuale aferente perioadei 2007 -2010, ținând seama de rezultatele contabile înregistrate de societate în balanțele de verificare cumulate (România+Germania), rezultatele fiscale declarate de societate, respectiv profit impozabil, pierdere fiscală, cheltuieli nedeductibile, modul de declare și achitare a impozitului pe profit, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1), art. 21, alin. 4, lit. a), art. 26, alin.(1) alin. (5), art. 34 alin. (10) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederile titlului II pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit datorat de societate pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2010, stabilind următoarele:

### **Anul 2007**

Organul de inspecție fiscală a stabilit o pierdere fiscală suplimentară în sumă de .X. lei, după cum urmează:

Venituri înregistrate în evidența contabilă a societății = .X. lei;

Cheltuieli înregistrate în evidența contabilă a societății = .X. lei;

Cheltuieli nedeductibile (cheltuieli impozit pe profit + cheltuieli nedeductibile stabilite de societate în declarația 101)= .X. lei (.X. lei + .X. lei) ;

Cheltuieli deductibile acordate suplimentar de organul de control = .X. lei

Pierdere fiscală aferentă anului 2007 = .X. lei

### **Anul 2008**

Organul de inspecție fiscală a stabilit o pierdere fiscală suplimentară în sumă de .X. lei, după cum urmează:

Venituri înregistrate în evidența contabilă a societății = .X. lei

Venituri înregistrate eronat de societate (stabilite neimpozabile de organul de inspecție fiscală)= .X. lei

Cheltuieli înregistrate în evidența contabilă a societății = .X. lei

Cheltuieli nedeductibile (cheltuieli impozit pe profit + cheltuieli nedeductibile stabilite de societate în declarația 101 = .X. lei (.X. lei + .X. lei)

Cheltuieli deductibile acordate suplimentar de organul de control = .X. lei

Pierdere fiscală aferentă anului 2008 = .X. lei

### **Anul 2009**

Organul de inspecție fiscală a stabilit o pierdere fiscală suplimentară în sumă de .X. lei, după cum urmează :

Venituri înregistrate în evidența contabilă a societății = .X. lei

Cheltuieli înregistrate în evidența contabilă a societății = .X. lei  
Cheltuieli nedeductibile (cheltuieli impozit pe profit + cheltuieli nedeductibile stabilite de societate în declarația 101) = .X. lei (.X. lei + .X. lei)

Cheltuieli deductibile acordate suplimentar de organul de control = .X. lei

Pierdere fiscală aferentă anului 2009 = .X. lei

### **Perioada fiscală ianuarie-septembrie 2010**

Organul de inspecție fiscală a stabilit o pierdere fiscală suplimentară în sumă de .X. lei, după cum urmează:

Venituri înregistrate în evidența contabilă a societății = .X. lei

Cheltuieli înregistrate în evidența contabilă a societății = .X. lei

Cheltuieli nedeductibile (cheltuieli impozit pe profit + cheltuieli nedeductibile stabilite de societate în declarația 101) = .X. lei (.X. lei + .X. lei)

Cheltuieli deductibile acordate suplimentar de organul de control = .X. lei

Pierdere fiscală aferentă perioadei fiscale ianuarie - septembrie 2010 = .X. lei

### **Perioada fiscală octombrie-decembrie 2010**

Organul de inspecție fiscală a stabilit o pierdere fiscală suplimentară în sumă de .X. lei, după cum urmează:

Venituri înregistrate în evidența contabilă a societății = .X. lei

Cheltuieli înregistrate în evidența contabilă a societății = .X. lei

Cheltuieli nedeductibile (cheltuieli impozit pe profit + cheltuieli nedeductibile stabilite de societate în declarația 101)= .X. lei (.X. lei + .X. lei)

Cheltuieli deductibile acordate suplimentar de organul de control = .X. lei

Pierdere fiscală aferentă perioadei octombrie - decembrie 2010 = .X. lei

În urma recalculării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea are de recuperat la data de 31.12.2010 o pierdere fiscală cumulată de .X. lei.

Prin urmare, s-a majorat pierderea fiscală de recuperat de societate la data de 31.12.2010 cu suma de **.X. lei** (.X. lei valoare stabilită de organele de inspecție fiscală minus suma de .X. lei valoare declarată de societate în Declarația 101 la 31.12.2010).

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./17.12.2012, organele de inspecție fiscală au dispus următoarele:

**1.** Societatea va înscrie în Registrul de evidență fiscală, la perioada 01.01.2007-31.12.2010, pierderea fiscală stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./17.12.2012, aferentă fiecărui an, astfel:

- an 2007 – pierdere fiscală în sumă de .X. lei,
- an 2008 – pierdere fiscală în sumă de .X. lei,
- an 2009 – pierdere fiscală în sumă de .X. lei,
- ianuarie-septembrie 2010 – pierdere fiscală în sumă de .X. lei,
- octombrie- decembrie 2010 – pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

**2.** Societatea va depune la organul fiscal declarații rectificative privind impozitul pe profit (cod 101) aferente anilor 2007, 2008, 2009, 2010 și 2011 ținând cont de pierderile fiscale menționate anterior.

**3.** Societatea va depune la organele competente (Casa Județeană de Pensii .X., Agenția Județeană de Ocupare a Forței de Muncă .X., Casa Județeană de Asigurări de Sănătate .X.) declarații rectificative cu sumele corecte aferente contribuțiilor datorate de angajator și de asigurați, rezultate în urma recalculării de către organul de inspecție fiscală a contribuțiilor sociale pentru perioada 01.04.2007 - 31.12.2010. Societatea va avea în vedere la depunerea declarațiilor rectificative sumele înscrise în situațiile prezentate în anexa nr.24 din RIF nr.F-.X./17.12.201

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.05.2008-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:**

1) În luna ianuarie 2009 .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în contul 409 "Furnizori debitori", factura nr..X./09.01.2009 emisă de .X. S.R.L. reprezentând avans marfă în valoare de .X. lei din care taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

La verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat:

- în factura nr..X./09.01.2009 la denumirea produselor este înscris generic «*avans marfa*» fără identificarea concretă a mărfii;

- pentru avansul înscris în factură societățile respective nu au încheiat contract;

- factura nr..X./09.01.2009 nu a fost achitată;

- operațiunea pentru care a fost emisă factura de avans nu a avut loc iar factura nu a fost stornată;

- operațiunea nu a fost declarată de .X. S.R.L. în declarația 394;

Din adresa nr. .X./21.07.2009 transmisă de D.G.F.P. .X. (ca urmare a solicitării nr..X./29.06.2009 efectuate de A.I.F. .X., prin care se cereau informații în legătură cu .X. S.R.L. .X.) rezultă următoarele:

- .X. S.R.L. nu funcționează la sediul social, fapt constatat încă din data de 03.09.2008;

- administratorul societății nu s-a prezentat la sediul D.G.F.P. .X., în vederea efectuării controlului, urmare a numeroaselor adrese transmise;

- societatea nu a mai depus declarații fiscale la organul fiscal teritorial începând cu luna mai 2008 ;

- în baza procesului verbal nr..X./03.09.2008, s-a propus ca .X. S.R.L. să fie inclusă în lista contribuabililor inactivi și totodată au fost sesizate organele de urmărire penală competente cu privire la administratorul societății, în persoana domnului .X..

Din adresa nr..X./20.10.2010, transmisă de .X. IPURL .X. (societate civilă profesională de insolvență) rezultă că:

- .X. S.R.L. .X. a intrat în faliment din data de 10.06.2009, data la care a fost pronunțată Sentința comercială nr..X., prin care s-a dispus deschiderea procedurii simplificate a falimentului. Astfel, la data începerii falimentului, dreptul de administrare al debitorului a încetat de drept, conform prevederilor art.47, alin.(4) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, iar judecătorul sindic a dispus ridicarea dreptului de administrare al debitorului conform art.107, alin. (2), lit.a) din același act normativ;

- .X. IPURL .X. a fost desemnată în calitate de lichidator judiciar provizoriu din data de 10.06.2009, iar definitiv din data de 04.09.2009;

- Lichidatorul .X. S.R.L. nu se afla în posesia documentelor și actelor financiar contabile ale societății, acestea nefiind predate de administrator acestuia.

Organele de inspecție fiscală au apreciat în baza prevederilor art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, că între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. nu au avut loc relații comerciale, iar taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./09.01.2009 reprezentând avans marfă este aferentă unei operațiuni care nu are la bază fundamente economice.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de avans marfa în sumă de .X. lei fără să aibă la bază operațiuni economice, fiind diminuată obligația de plată în contul taxei pe valoarea adăugată rezultată din operațiuni impozabile desfășurate de .X. S.R.L.

Pe cale de consecință, având în vedere că societatea a stornat din proprie inițiativă în luna septembrie 2011 taxă pe valoarea adăugată dedusă nelegal și ținând seama de prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă nelegal aferentă avansului facturat de .X. S.R.L., de la data înregistrării taxei pe valoarea adăugată deductibilă până la data ajustării acesteia.

**2)** Organele de inspecție fiscală au constatat că **.X. S.R.L.** a achiziționat în baza facturii seria .X. WCL nr..X./29.10.2009 de la .X. SRL un teren intravilan în localitatea .X. (înscris în .X. nr..X.) în suprafață de 5.549 mp. Valoarea totală a terenului a fost de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, respectiv .X. euro valoare fără TVA. Prețul de achiziție pe mp al terenului a fost de .X. lei (echivalentul a 162,2 Euro – curs valutar la data tranzacției). Pentru această tranzacție a fost încheiat contractul de vânzare cumparare autentificat de Notar public .X. sub nr. .X./29.10.2009.

Din verificările efectuate asupra documentelor și informațiilor deținute, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- factura nr..X./29.10.2009 a fost achitată de .X. (pentru .X. S.R.L.), iar în contabilitate plata efectuată pentru societate de către asociatul acesteia a fost înregistrată prin articolul contabil 401 “.X. SRL “ = 455.1 “asociat .X.”;

- în contractul de vânzare-cumpărare dintre .X. SRL și .X. SRL (.X./29.10.2009) este menționat Contractul de vânzare-cumparare nr..X./03.08.2009 (încheierea C.F. nr..X./11.08.2009) emis de notar public .X. prin care s-a achiziționat de către .X. SRL terenul în cauză.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la notarul public .X. pentru obținerea de informații suplimentare referitoare la terenul ce a făcut obiectul tranzacției, fiind încheiat procesul verbal nr..X./02.07.2010 prin care s-au constatat următoarele:

- contractul de vanzare - cumparare nr..X./03.08.2009 a fost încheiat între .X. împreună cu soția .X., în calitate de vânzători și .X. SRL, în calitate de cumpărător;

- .X. SRL a achiziționat terenul în suprafață de 5.549 mp situat în localitatea .X. (inscris în CF nr..X.) cu suma de .X. lei, prețul de achiziție rezultat pe mp fiind de .X. lei, respectiv .X. Euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat din informațiile transmise de .X. S.R.L. prin adresa nr..X./19.05.2011, anexata la raportul de inspecție fiscală că pentru achiziționarea de terenuri în zona .X. în anul 2009 s-au practicat prețuri cuprinse în intervalul 5 euro/mp – 25 euro/mp.

Totodată, din informațiile cuprinse în Raportul de evaluare a proprietăților imobiliare din județul .X. utilizat de Uniunea națională a notarilor publici în anul 2009 rezultă că valoarea unitară orientativă pe mp pentru teren (agricol) situat în intravilanul loc. .X. (periferie) este de 4,75 lei (echivalent a 1,11 euro la data tranzacției).

Din analiza documentelor și informațiilor existente în dosarul fiscal al .X. SRL, gestionat de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului .X., s-a constatat că începând cu trimestrul IV 2009 .X. SRL nu a mai depus declarații fiscale, nedeclarând și neachitând astfel impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din tranzacția cu **.X. S.R.L.**

Față de această situație, organele de inspecție fiscală au apreciat în baza prevederilor art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, că tranzacția între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. vizând terenul în suprafață de 5.549 mp din zona .X. nu a fost încheiată la un preț de piață real, având drept scop generarea unei taxe pe valoarea adăugată deductibilă nereală, cu consecința diminuării taxei pe valoarea adăugată datorată de .X. S.R.L. la bugetul de stat.

Astfel, în baza dispozițiilor pct.2.13 din Metodologia de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată nr.302768/2007, prevederilor art.67 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederilor art.11, alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, organele de inspecție fiscală au stabilit prin estimare valoarea tranzacției la suma de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, luând în considerare pretul maxim/mp practicat în zona .X., conform datelor și informațiilor deținute, respectiv 25 euro fără TVA (echivalentul a 107,7 lei la data tranzacției).

În aceste condiții, pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, rezultată între valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacției dedusă de societate de .X. lei și valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacției stabilită prin estimare de .X. lei, organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea și-a exercitat nejustificat dreptul de deducere.

Astfel, în baza prevederilor 145, alin.(2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară în valoare de .X. lei.

**3)** Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada decembrie 2008 – decembrie 2010 **.X. S.R.L.** a înregistrat în evidența contabilă, în baza facturilor emise de .X. SRL și de .X. SRL (fosta .X. SRL), următoarele operațiuni:

- în luna decembrie 2008 în baza facturii nr..X./29.12.2008 emisă de .X. SRL, **.X. S.R.L** a înregistrat în contul 409 "Furnizori debitori" un avans marfă în valoare totală de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Factura nu a fost achitată, iar în data de 31.12.2009 aceasta a fost stornată prin factura nr..X., anexa nr.14 la actul de control contestat;

- în luna iunie 2010 în baza facturii nr..X./29.06.2010 emisă de .X. SRL, **.X. S.R.L** a înregistrat în contul 409 "Furnizori debitori" un avans marfă în valoare totală de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Factura nu a fost achitată, iar în data de 02.08.2010 aceasta a fost stornată prin factura nr..X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru avansurile înscrise în facturile menționate mai sus, nu au fost încheiate contracte între societățile respective. Acest fapt este consemnat și în Procesul verbal nr..X./20.01.2012 întocmit ca urmare a verificărilor încrucișate efectuate la .X. SRL.

- în luna noiembrie 2010 în baza facturii nr..X./26.11.2010 emisă de .X. SRL, **.X. S.R.L** a înregistrat în contabilitate un avans în valoare totală de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Factura nu a fost achitată,



iar în data de 10.12.2010 aceasta a fost stornată prin factura nr..X., anexa nr.16 la actul de control contestat.

- în luna decembrie 2010 în baza facturii nr..X./31.12.2010 emisă de .X. SRL, **.X. S.R.L** a înregistrat în contabilitate un avans în valoare totală de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Factura nu a fost achitată, iar în data de 01.08.2011 aceasta a fost stornată prin factura nr..X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru avansurile înscrise în facturile emise de .X. SRL, societățile au încheiat contractul nr..X./17.11.2010 din care însă nu se poate identifica obiectul și prețul contractului. Acest fapt este consemnat și în Procesul verbal nr..X./30.08.2012 întocmit ca urmare a controlului încrucișat efectuat la .X. SRL.

Având în vedere că facturile nu au fost achitate, prin înregistrarea în evidența contabilă a operațiunii de stornare, societatea verificată acceptă faptul că avansul inițial facturat este aferent unor operațiuni care nu au la bază fundamente economice, organele de inspecție fiscală constată că între .X. S.R.L. și partenerii comerciali nu au avut loc relații comerciale, facturile în cauză neavând obiect, iar taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, este aferentă unor operațiuni care nu au scop economic, scopul fiind diminuarea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat de către .X. S.R.L. pe perioada verificată.

Astfel, prin deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de avans marfă în sumă totală de .X. lei fără a avea la bază operațiuni economice a fost diminuată obligația de plată la bugetul de stat privind taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere că societatea a stornat din proprie inițiativă taxa pe valoarea adăugată dedusă nelegal și ținând seama de prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă nelegal, aferentă avansurilor facturate și stornate de .X. SRL și .X. SRL (de la data înregistrării taxei pe valoarea adăugată deductibilă până la data stornării).

**4)** În luna noiembrie 2010 **.X. S.R.L.** înregistrează eronat valoarea de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor de vânzare emise în contul 4428 "*TVA neexigibila*" și nu în contul 4427 "TVA colectată".

S-a constatat astfel că, soldul taxei pe valoarea adăugată de plată din bilanța de verificare aferentă lunii noiembrie 2010 a fost denaturat cu suma de .X. lei, care se regăsește în soldul contului 4428, înregistrarea eronată a fost

corectată în luna ianuarie 2011, suma de .X. lei regăsindu-se în soldul contului 4423 "TVA de plată" aferent lunii ianuarie 2011.

În decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2010 societatea a declarat soldul TVA de plată calculat eronat, diminuat cu suma de .X. lei, iar în decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2011, a fost declarat soldul TVA de plată corectat, în anexa nr.18 la RIF fiind prezentată fișa conturilor 4423 și 4428.

Având în vedere prevederile art.156<sup>2</sup> alin.(2), art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art.82 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare pentru perioada noiembrie 2010 – ianuarie 2011 în care nu s-a declarat TVA de plată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere.

Prin urmare, față de cele constatate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de .X. lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în valoare totală de .X. lei calculate până la data de 19.11.2012 conform art.119, art.120 alin. (1) și (alin.7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la impozitul pe veniturile din salarii** aferent perioadei 01.01.2006 – 31.12.2010 organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada aprilie 2007 – decembrie 2010 **.X. S.R.L.** a desfășurat activitate de prestări servicii în Germania în domeniul prelucrării cărnii pentru beneficiari, respectiv .X., .X. și alții în baza contractelor încheiate cu aceștia.

Societatea are declarat punct de lucru în Germania (sediul permanent) și este înregistrată în scopuri de TVA în Germania. Pentru realizarea prestărilor de servicii societatea angajează în România personal care este trimis în Germania pentru perioade de până la 12 luni.

În contractele și actele adiționale ale acestora, încheiate de prestator (societatea din România) cu beneficiarii din Germania, sunt stabilite :

- prețurile pentru serviciile de prelucrare a cărnii (euro/kg prelucrat) plătite de beneficiari prestatorului;
- răspunderea (în sarcina prestatorului) cu privire la reținerea și virarea contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit pentru salariile achitate angajaților în Germania;

- obligația executantului (societatea din România) de a plăti angajaților săi un salariu minim orar.

În raport cu personalul trimis în străinătate societatea verificată are încheiate următoarele contracte:

- Contract individual de muncă înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă în care se stipulează salariul de bază lunar brut;

- Contract de detașare în străinătate (în completarea contractului de muncă) neînregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă, în care se stipulează că:

- angajatorul va detașa angajatul în Germania, pe durată nedeterminată, dar cel mult pentru 12 luni, cu scop de prestații de muncă, în vederea îndeplinirii contractelor cadru de antrepriză încheiate cu beneficiari din Germania;

- contractul de detașare intră în vigoare la data detașării angajatului și rămâne în vigoare până la revocarea dispusă de angajator, înăuntrul intervalului de timp prevăzut de 12 luni;

- angajatorul va angaja salariatul în calitate de muncitor calificat în specialitatea industria cărnii și la locul de muncă prevăzut în detașare, potrivit prevederilor din contractul individual de muncă;

- pe durata detașării în străinătate angajatul va beneficia de o diurnă în decontare netă, stabilită în baza tarifului prevăzut în convențiile bilaterale încheiate între Germania și România;

- pe durata detașării, în România se va deconta salariul de bază conform prevederilor contractului individual de muncă, iar angajatorul va achita contribuțiile scadente aferente acestor sume;

- angajatorul va asigura angajatului loc de cazare în Germania în cămin muncitoresc, iar angajatul este obligat să accepte aceasta, în caz contrar nu poate avea pretenții la compensația cazării;

- angajatorul se obligă ca la începutul detașării să asigure pe cheltuiala sa proprie transportul între cele două țări, respectiv pe teritoriul Germaniei, între locul de cazare și locul de muncă;

Pentru personalul angajat și trimis în Germania, **.X. S.R.L.** obține de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale certificatul E 101 (respectiv A1, din 2010) privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate nu are obligații de plată a contribuțiilor într-un alt stat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că angajaților trimiși la muncă în străinătate, societatea le-a acordat următoarele sume de bani:

- în România, suma înscrisă în contractul individual de munca reprezentând salariul de bază lunar, pentru care societatea întocmește în țară state de plată, calculează obligațiile fiscale aferente privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale, le declară și le achită la organul fiscal teritorial din România. Cheltuiala cu sumele achitate a fost înregistrată în evidența contabilă din România în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului".

- în Germania, o sumă de bani în euro pentru care societatea întocmește în această țară prin intermediul unei societăți de contabilitate germană state de plată, reține și achită la organul fiscal din Germania impozit pe venitul din salarii (Lohnsteuer) și un alt impozit specific statului străin (Solidaritätszuschlag).

Sumele primite de fiecare angajat, înscrise în statele de plată din Germania, sunt stabilite în funcție de timpul lucrat de acesta consemnat în pontajele întocmite de colaboratorii societății .X. SRO – Slovacia. Cheltuielile cu sumele acordate au fost înregistrate în evidența contabilă din România în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" fără a se calcula și vira la bugetul statului român obligații fiscale, respectiv impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale.

Societatea conduce evidența contabilă a sediului permanent din Germania în conformitate cu prevederile Titlul II, pct.90 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, respectiv documentele întocmite în Germania sunt înregistrate în cursul anului în România într-o evidență distinctă, în devize (euro), iar în luna decembrie a fiecărui an societatea cumulează datele din evidența contabilă a sediului permanent din Germania (convertite în lei) cu datele din evidența contabilă a sediului din România.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și prevederile art.55 alin.1), art.55 alin.2) lit.k) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct 67, pct.68 și pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în Germania de angajații **.X. S.R.L.** reprezintă venituri de natura salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care societatea nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Tratamentul fiscal stabilit de organele de inspecție fiscală este susținut și de prevederile cuprinse în contractele și actele adiționale încheiate de **.X. S.R.L.** cu partenerii germani unde se specifică:

- reținerea și virarea contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit pentru salariile achitate angajaților în Germania intră în sarcina prestatorului;

- obligația **.X. S.R.L.** de a plăti angajaților săi un salariu minim orar, reglementat de legislația germană;

- prevederile art.3 alin. 1, primul paragraf (prima liniuță), lit c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului care instituie în sarcina **.X. S.R.L.** obligația de a plăti angajaților detașați în Germania un salariu minim orar stabilit în această țară, prevăd că: *“Statele membre asigură ca, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în munca cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:*

*c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare”*

Având în vedere starea de fapt constatată, precum și pentru aplicarea unui tratament fiscal corect sumelor acordate angajaților trimiși la muncă în Germania de **.X. S.R.L.** organele de inspecție fiscală au solicitat punct de vedere la:

- Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Legislație Impozite Directe prin adresa nr..X./16.02.2012, răspunsul fiind primit cu adresa nr..X./18.05.2012;

- Casei Naționale de Pensii Publice prin adresa nr..X./28.05.2012, răspunsul fiind primit cu adresele nr..X./09.07.2012 și nr..X./19.07.2012;

- Casei Naționale de Asigurări de Sănătate prin adresa nr..X./28.05.2012, răspunsul fiind primit cu adresa nr..X./27.07.2012;

- Agenției Naționale de Ocupare a Forței de Muncă prin adresa nr..X./28.05.2012, răspunsul fiind primit cu adresa nr..X./10.07.2012.

tratamentul fiscal consemnat în răspunsurile primite fiind în concordanță cu tratamentul fiscal stabilit de organul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală arată că **.X. S.R.L.** a solicitat prin adresele înregistrate cu nr..X./16.11.2012 la D.G.F.P .X. respectiv nr..X./16.11.2012 la Activitatea de Inspecție Fiscală .X., suspendarea inspecției fiscale în baza prevederilor art.2, lit.g) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.14/2010 pentru *“solicitarea unor informații suplimentare de la autoritățile fiscale similare din alte state membre ale Uniunii Europene sau din state cu care România are încheiate convenții internaționale pentru schimburi de informații în scopuri fiscale”*.

În motivarea acțiunii de suspendare a inspecției fiscale generale societatea a anexat adresa înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală cu nr..X./15.11.2012 prin care solicita declanșarea *“Procedurii amiabile pentru evitarea/eliminarea dublei impuneri”* în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, anexând ca exemplu o situație aferentă lunii octombrie 2010 cuprinzând defalcarea sumei în euro primite de fiecare angajat trimis în Germania pe componente, respectiv:

- contravaloare în euro al salariului de încadrare conform contractului de muncă (în România);
- contravaloarea cheltuielilor cu cazarea, contravaloarea cheltuielilor de transport, contravaloarea indemnizației.

Față de documentația prezentată în adresa înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.X./16.11.2012, organele de inspecție fiscală au concluzionat că aceasta nu este de natură să modifice tratamentul fiscal stabilit, având în vedere faptul că în contractele de detașare în străinătate încheiate cu angajații se specifică:

- angajatorul va asigura angajatului loc de cazare în Germania în cămin muncitoresc, iar angajatul este obligat să accepte aceasta, în caz contrar nu poate avea pretenții la compensația cazării;

- angajatorul se obligă ca la începutul detașării să asigure pe cheltuiala sa proprie transportul între cele două țări, respectiv pe teritoriul Germaniei, între locul de cazare și locul de muncă;

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

- faptul că sumele sunt incluse în statele de plată din Germania, fiind considerate de natura salarială în Germania, iar pentru acestea s-a reținut și virat în această țară impozitul pe venitul din salarii;

- prevederile cuprinse la alineatul 13 din preambulul Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului care motivează necesitatea aplicării unui nucleu de norme imperative de protecție minimă a lucrătorilor detașați pe teritoriul unui stat membru în cadrul furnizării transnaționale de servicii, respectiv *“întrucât legislațiile statelor membre trebuie coordonate astfel încât să se prevadă un nucleu de norme imperative de protecție minimă, care trebuie respectate, în țara gazdă, de angajatorii care detașează lucrători în vederea executării unor lucrări cu caracter temporar pe teritoriul statului membru în care sunt prestate serviciile; întrucât o astfel de coordonare nu poate fi asigurată decât pe baza dreptului comunitar”* .

Prin urmare, în baza prevederilor art.40 alin.1 lit.a), art.55 alin.4) lit.m), art.57, alin.1) și alin.2) lit.a), art.58, art.90, alin.1) și alin.2) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederilor pct.209 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit că **.X. S.R.L.** datorează impozit pe venitul din salarii pentru sumele achitate în Germania angajaților trimiși să efectueze prestații de muncă în această țară.

Având în vedere cele prezentate mai sus precum și prevederile art.43 alin.(1) lit.b) și art.91 alin.1 - alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile de natură salarială realizate de angajații trimiși la muncă în Germania (incluzând în baza de impozitare și sumele primite de angajați în această țară) și la stabilirea diferențelor suplimentare datorate bugetului de stat de către **.X. S.R.L.**

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **.X. S.R.L.** un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă totală de .X. lei.

Referitor la modul de stabilire a sumelor stabilite suplimentar de plată aferente veniturilor de natură salarială realizate de angajații trimiși la muncă în Germania, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

- pentru determinarea venitului brut impozabil s-a pornit de la suma netă primită de fiecare angajat, conform statelor de plată întocmite în Germania de societate, care a fost ajustată prin procedeul sutei micșorate. Suma în euro primită lunar de fiecare angajat, reflectată în statele de plată întocmite în Germania, cuprinde atât suma acordată în Germania cât și echivalentul în euro a sumei acordate în România, respectiv salariul de bază lunar.

- organul de inspecție fiscală a aplicat prevederile art.91 alin.1 - alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ținând seama de sumele achitate de societate la organul fiscal din Germania în contul impozitului pe salarii, acordând societății credit fiscal extern.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar au fost calculate, până la data de 19.11.2012, obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei, defalcate astfel: dobânzi/majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în valoare totală de .X. lei în conformitate cu art.119, art.120, alin.(1) și (alin,7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și (alin.2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.04.2007 – 31.12.2010 **.X. S.R.L.** a platit angajaților trimiși la muncă în Germania sume de bani care reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente pentru care nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România contribuțiile sociale aferente.

Astfel, în temeiul art.14 alin.1 lit.a) din Regulamentul CEE nr.1408/71, art.22 lit.a) lit.b lit.c) lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.5 alin.(1) pct.1, art.6 alin.(1), art.18 alin.(1) lit.a), lit.b), art.21 alin.(1), alin.(2) și (alin.3), art.22 alin.(1), art.23 alin.(1) lit.a), art.24 alin.(1), art.28 alin.(2) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.4 alin.1), art.8 alin.(1), art.51 alin.(1), alin.(2) lit.a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002, art.21, art.26, art.27 alin.(1), art.29 din Legea nr.76/2002, art.5 alin.(1) lit.a), art.7 alin.(1), art.80 alin.(1) lit.a), art.85 alin.(1) lit.a), alin.(2), art.96 alin.(1) lit.a), art.101 alin.(1) lit.a), alin.(2), din Legea nr.346/2002, art.4 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005, art.21 alin.2 din Legea nr.380/2005, art.211 alin.(1), art.215 alin.(1), art.257 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(7), art.258 alin.(1), alin.(2), art.258<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.95/2006, art.7 alin.(1), art.8 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.200/2006, art.22 alin.(1) lit.a), alin.(2), art.23 alin.(1) lit.a), lit.b) din Legea nr.487/2006, art.9 alin.(3) lit.a), lit.b), art.16 alin.(1), alin.(2), art.17 alin.(1) lit.a), lit.b) din Legea nr.387/2007, art.1 alin.(1) lit.a), lit.b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.226/2008, art.18 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.19 alin.(1) lit.a), lit.b), alin.(2) din Legea nr.19/2009, art.18 alin.(1) lit.a), art.19 alin.(1) lit.a), lit.b), alin.(2) din Legea nr.12/2010, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea contribuțiilor sociale aferente perioadei 01.01.2006 -31.12.2010 rezultând obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, din care:

- .X. lei contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator,
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția angajatorului pentru fondul de accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor



salariale;

- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice.

Pentru neachitarea la termen a debitelor cu titlu de contribuții sociale au fost calculate, pana la data de 19.11.2012, obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei în conformitate cu art.119, art.120, alin.(1), (alin.7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1), (alin.2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, defalcate astfel:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului la fondul de accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului la fondul de accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice.

**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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :**

**Referitor la suma de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei impozit pe venituri din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția angajatorului pentru fondul de accidente de muncă și boli profesionale;

- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului la fondul de accidente de muncă și boli profesionale;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului la fondul de accidente de muncă și boli profesionale;**
- **.X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;**
- **.X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice.**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.R.L. datorează în mod legal debitele cu titlu de impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților în Germania sub denumirea de diurnă în condițiile în care aceste sume achitate salariaților se includ în categoria veniturilor de natură salarială.**

**În fapt,** se reține că în perioada aprilie 2007 – decembrie 2010, **.X. S.R.L.** a desfășurat în Germania activități de prestări servicii în domeniul prelucrării cărnii pentru beneficiari, respectiv **.X.**, **.X. eG** și alții în baza contractelor încheiate cu aceștia, având declarat punct de lucru în Germania, sediu permanent și fiind înregistrată în scopuri de T.V.A. în Germania..

Pentru realizarea prestărilor de servicii societatea a angajat în România personal care a fost trimis în Germania pentru perioade de până la 12 luni, respectiv 24 luni.

În ceea ce privește raportul juridic cu personalul trimis la muncă în străinătate, **.X. S.R.L.** are încheiate următoarele contracte:

- **Contract individual de muncă** înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă în care se stipulează salariul de bază lunar brut;

- **Contract de detașare în străinătate** (în completarea contractului de muncă) neînregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă, în care se stipulează că:

- Angajatorul va detașa angajatul în Germania, pe durată nedeterminată, dar cel mult pentru 12 luni, cu scop de prestații de muncă, în vederea îndeplinirii contractelor cadru de antrepriză încheiate cu beneficiari din Germania;

- Contractul de detașare intră în vigoare la data detașării angajatului și rămâne în vigoare până la revocarea dispusă de angajator, înăuntrul intervalului de timp prevăzut de 12 luni;

- Angajatorul va angaja salariatul în calitate de muncitor calificat în specialitatea industria cărnii și la locul de muncă prevăzut în detașare, potrivit prevederilor din contractul individual de muncă;

- Pe durata detașării în străinătate angajatul va beneficia de o diurnă în decontare netă, stabilită în baza tarifului prevăzut în convențiile bilaterale încheiate între Germania și România;

- Pe durata detașării, în România se va deconta salariul de bază conform prevederilor contractului individual de muncă, iar angajatorul va achita contribuțiile scadente aferente acestor sume;

- Angajatorul va asigura angajatului loc de cazare în Germania în cămin muncitoresc, iar angajatul este obligat să accepte aceasta, în caz contrar nu poate avea pretenții la compensația cazării;

- Angajatorul se obligă ca la începutul detașării să asigure pe cheltuiala sa proprie transportul între cele două țări, respectiv pe teritoriul Germaniei, între locul de cazare și locul de muncă;

- **Contract colectiv de muncă** înregistrat la Direcția pentru Dialog, Familie și Solidaritate Socială a Județului .X. cu nr.X./27.02.2008, unde la art.45 alin.(2), art.46 alin.(1), alin.(2) stipulează:

Art.45 alin.(2)

*"Salariații unităților trimiși în delegație în străinătate, vor beneficia de următoarele drepturi:*

*a) decontarea cheltuielilor de: diurnă, transport, cazare, potrivit condițiilor stabilite de legislația în vigoare (Codul Muncii, Codul Fiscal, Hotărârea Guvernului nr.518/1995, cu modificările ulterioare, etc;*

*b) diurna va avea un quantum minim similar cu cel stabilit prin actele normative ce se aplică la instituțiile publice”.*

#### **Art.46**

*”(1) Salariații unităților trimiși în detașare în țară beneficiază de drepturile de delegare prevăzute la art.45 alin.(1). În cazul în care detașarea depășește 30 de zile consecutive, în locul diurnei zilnice se plătește o indemnizație egală cu 50% din salariul de bază zilnic. Această indemnizație se acordă proporțional cu numărul de zile ce depășește durata neîntreruptă de 30 de zile.*

*(2) Salariații unităților trimiși în detașare în străinătate beneficiază:*

- a) salariul în țară conform contractului de muncă;*
- b) decontarea cheltuielilor de cazare și transport conform dispozițiilor legale;*
- c) o indemnizație de detașare așa cum prevăd normele legale, a cărei quantum poate fi negociat periodic cu administratorul societății conform procedurii elaborate în acest sens”.*

Prin Procedura privind contabilitatea cheltuielilor cu personalul ( stabilirea drepturilor salariale în România și quantumul indemnizației și a celorlalte drepturi bănești ce decurg din contractul de detașare în Germania) care constituie parte componentă a Contractului Colectiv de Muncă la nivel de societate, se prevede:

*”1. Administratorul .X. S.R.L. se deplasează lunar în Germania: primește de la responsabilii privind activitatea muncitorilor detașați foile colective de prezență necesare calculului salarial în România;*

*2. Administratorul .X. S.R.L. negociază lunar drepturile detașării la fiecare punct de lucru ( sediile partenerilor din Germania) și întocmește listele cu aceste drepturi;*

*3. Lunar listele de la pct.2 din prezenta procedură sunt depuse de administrator la serviciul contabilitate din România;*

*4. Serviciul contabilitate din România întocmește:*

*4.1 state de plată ce evidențiază drepturile salariale conform Contractului Colectiv de Muncă la nivel de societate, Contractul Individual de Muncă și foile colective de prezență;*

*4.2 tabele de evidență cumul:*

- state de plată conform (alin.4.1);*
- drepturi de detașare conforme cu contractele de detașare;*
- listele de negociere lunare a indemnizației de detașare conforme art.45 alin.(2), 46 alin.(2) din Contractul Colectiv de Muncă la nivel de societate și în*

concordanță cu legislația aplicabilă (Codul Muncii, Codul Fiscal, Hotărârea Guvernului nr.518/1995, etc);

5. Listele cumulative întocmite așa cum sunt prezentate la etapa 4 din prezenta procedură se transmit lunar la societatea de contabilitate din Germania care realizează calcule:

- pentru virarea sumelor convenite fiecărui muncitor detașat, în parte, în contul bancar personal al acestuia;

- pentru virarea sumelor convenite statului german.

În contractele și actele adiționale ale acestora, încheiate de prestator, **.X. S.R.L** cu beneficiarii din Germania, respectiv **.X. eG**, **.X. GmbH** au fost stabilite:

- Locul de activitate: **.X.**

- Obiectul contractului îl reprezintă tranșarea și prelucrarea individuală și pe răspunderea proprie a porcilor precum și lucrările legate de această activitate, de către executant și livrarea de bucăți de carne prelucrate corespunzător de tip și calitate mijlocie. Executantul va efectua toate lucrările din lista de prestații parțiale anexată acestui contract de regie și pe răspundere proprie;

- Timpul de lucru, executantul are în afara termenelor convenite libertatea de a-și alege și a-și împărți activitatea și de a stabili duratele de desfășurare a activității, precum și modul de desfășurare și organizare a activității.

- Prețurile pentru serviciile de prelucrare a cărnii (euro/kg prelucrat) plătite de beneficiari prestatorului;

Exemplu: Lucrări efectuate de executant:

1. Șuncă (Hamburger) - se desprinde complet, se dezvelește, se tranșează, se taie în bucăți și parțial se stratifică, termen de execuție 20.07.2009 -19.07.2010.

720.000 bucăți x **.X.** euro/buc = **.X.** euro

- Răspunderea (în sarcina prestatorului) cu privire la reținerea și virarea contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit pentru salariile achitate angajaților în Germania;

- Obligația executantului (societatea din România) de a plăti angajaților săi un salariu minim orar, în valoare de **.X.** euro brut sau un salariu minim conform unui contract tarifar agreat de DGB;

- Plata pentru prestațiile datorate de executant, efectuate corespunzător pentru a fi preluate, recepționate, se face conform catalogului de prestații și activități ca anexă a acestui contract.

Pentru personalul angajat și trimis în Germania, **.X. S.R.L.** a obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale certificatul E 101 (respectiv A1, din 2010) privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate nu are obligații de plată a contribuțiilor într-un alt stat și că angajatul este subiect al legislației sociale din România.

Potrivit contractelor individuale de muncă, a contractelor de detașare în străinătate și a contractului colectiv de muncă, **.X. S.R.L.** a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani pentru munca prestată:

- în România, suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar, pentru care societatea a întocmit în țară state de plată, a calculat, declarat și achitat obligațiile fiscale aferente privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale. Cheltuiala cu sumele achitate a fost înregistrată în evidența contabilă din România în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului".

- în Germania, o sumă de bani în euro pentru care **.X. S.R.L.** întocmește în această țară prin intermediul unei societăți de contabilitate germană, state de plată, reține și achită la organul fiscal din Germania, impozit pe venitul din salarii (lohnsteuer) și un alt impozit specific statului străin (solidaritätszuschlag). Sumele primite de fiecare angajat, înscrise în statele de plată din Germania, au fost stabilite în funcție de timpul lucrat de acesta consemnat în pontajele întocmite de colaboratorii societății **.X. SRO** – Slovacia. Cheltuielile cu sumele acordate au fost înregistrate în evidența contabilă din România în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului", fără a se calcula și vira la bugetul statului român obligații fiscale, respectiv impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale.

La verificarea efectuată pentru perioada aprilie 2007 – decembrie 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de **.X. S.R.L.** angajaților trimiși la muncă în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- activitatea desfășurată de personalul trimis în Germania este aceeași cu cea desfășurată în România, respectiv prestații de muncă în industria cărnii și nu se încadrează în condițiile pentru plata diurnei impuse de art.1 din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

- angajații sunt trimiși în străinătate pe durată nedeterminată, pentru perioade mai mari de 120 de zile, care este perioada maximă pentru care poate



fi delegată o persoană conform prevederilor art.44, alin.1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii;

- angajatorul asigură transportul angajaților în Germania precum și transportul la și de la locul de muncă și cazarea, iar sumele achitate salariaților sunt acordate în baza statelor de plata întocmite în Germania în funcție de orele lucrate (productivitatea muncii), în timp ce prevederile art.5, alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar precizează că diurna se acordă *“în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea”*

- salariaților nu li s-au plătit sume fixe/lună ci sume variabile pe baza statelor de plata întocmite în Germania în funcție de timpul lucrat (productivitatea muncii) iar pentru acestea s-au reținut și virat în Germania impozitul pe venitul din salarii, fiind tratate de către societatea verificată în această țară ca venituri de natura salarială. Astfel, suma plătită salariaților trimiși la muncă în Germania nu poate avea un tratament fiscal în Germania și altul în România.

- cheltuiala aferentă sumelor achitate în Germania este înregistrată lunar de societate în contabilitatea în deize din România, aferentă sediului permanent din străinătate, în contul 641 *“Cheltuieli cu salariile personalului”*.

- pe perioada în care personalul este trimis în Germania cu scop de prestații de muncă în vederea îndeplinirii contractelor cadru încheiate de **.X. S.R.L.** sumele achitate personalului nu se încadrează la indemnizație de detașare întrucât în conformitate cu prevederile art.46 din contractul colectiv de munca unic nr..X./2006 (valabil în perioada 2007 – 2010) *“în cazul în care detașarea depășește 30 de zile consecutive, în locul diurnei zilnice se plătește o indemnizație egală cu 50% din salariul de bază zilnic”*, iar suma achitată fiecărui angajat a fost variabilă și mai mare decât valoarea reglementată.

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

- prevederile cuprinse la alineatul 13 din preambulul Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului care motivează necesitatea aplicării unui nucleu de norme imperative de protecție minimă a lucrătorilor detașați pe teritoriul unui stat membru în cadrul furnizării transnaționale de servicii, respectiv *“întrucât legislațiile statelor membre trebuie coordonate astfel încât să*

*se prevadă un nucleu de norme imperative de protecție minimă, care trebuie respectate, în țara gazdă, de angajatorii care detașează lucrători în vederea executării unor lucrări cu caracter temporar pe teritoriul statului membru în care sunt prestate serviciile; întrucât o astfel de coordonare nu poate fi asigurată decât pe baza dreptului comunitar” .*

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în Germania de angajații .X. **S.R.L.** reprezintă venituri de natura salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care societatea nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile de natură salarială realizate de angajații trimiși la muncă în Germania (incluzând în baza de impozitare și sumele primite de angajați în această țară) și la stabilirea diferențelor suplimentare datorate bugetului de stat de către .X. **S.R.L.**

Astfel, prin Decizia de impunere nr.F-.X./17.12.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. **S.R.L.** obligații fiscale suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe venituri din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente acestora.

**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) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:*

*[...]*

*k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*- salariile de bază;*

*- sporurile și adaosurile de orice fel;*

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

- recompensele și premiile de orice fel;

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

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

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

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

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

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 rețin următoarele:

.X. S.R.L. are contracte încheiate cu partenerul străin, respectiv

.X. eG, .X. GmbH, în care se prevăd următoarele: obiectul contractului, modul de derulare a contractului (executare și preluare a comenzii), durata contractului și rezilierea, valoarea prestației, plata, decontarea și condițiile de plată, catalogul de prestații și activității, numărul de bucăți de prelucrat, obligația executantului (societatea din România) de a plăti angajaților săi un salariu minim orar, în valoare de .X. euro brut sau un salariu minim conform unui contract tarifar agreeat.

De asemenea, .X. S.R.L. are încheiate contracte individuale de muncă cu fiecare salariat, înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă, în care se stipulează salariul de bază lunar brut, contract de detașare în străinătate ( în completarea contractului de muncă), semnat de ambele părți, neînregistrat la

Inspectoratului Teritorial de Muncă, prin care se aduce la cunoștință salariatului/angajatului schimbarea locului de muncă, durata de muncă, salarizarea, condițiile la noul loc de muncă, respectiv:

- locul de muncă al salariatului va fi în Germania;
- durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate este de maxim 12 luni, în vederea îndeplinirii contractelor cadru de antrepriză încheiate cu beneficiari din Germania;
- angajatorul va angaja salariatul în calitate de muncitor calificat în specialitatea industria cărnii și la locul de muncă prevăzut în detașare;
- drepturile salariale vor fi plătite parte în euro, parte în lei;
- pe durata detașării în străinătate angajatul va beneficia de o diurnă în decontare netă, stabilită în baza tarifului prevăzut în convențiile bilaterale încheiate între Germania și România;
- angajatorul se obligă să asigure transportul și cazarea salariatului.

De asemenea, .X. S.R.L are încheiat Contract colectiv de muncă, înregistrat la Direcția pentru Dialog, Familie și Solidaritate Socială a Județului .X. sub nr..X./27.02.2008, Procedura privind contabilitatea cheltuielilor cu personalul (stabilirea drepturilor salariale în România și cuantumul indemnizației și a celorlalte drepturi bănești ce decurg din contractul de detașare în Germania) care constituie parte componentă a Contractului Colectiv de Muncă, la nivel de societate, unde se prevedea că ” *Administratorul S.C .X. S.R.L. se deplasează lunar în Germania: primește de la responsabilii privind activitatea muncitorilor detașați foile colective de prezență necesare calculului salarial în România și negociază lunar drepturile detașării la fiecare punct de lucru ( sediile partenerilor din Germania) și întocmește listele cu aceste drepturi (...)*”.

Conform statelor de plată prezentate organelor de inspecție fiscală întocmite de sediul permanent din Germania câștigul net obținut din Germania de către salariat este variabil și a fost stabilit pentru fiecare angajat în parte în funcție de numărul total de ore lucrate conform pontajelor întocmite de colaboratorii societății .X. SRO Slovacia, cheltuielile aferente sumelor acordate fiind înregistrate în contul 641 “*Cheltuieli cu salariile personalului*”, cu toate că societatea susține că reprezintă indemnizație de delegare/detașare.

Se reține că sumele acordate în Germania sub denumirea de indemnizație de detașare au o componentă variabilă stabilită pe baza statelor de salarii întocmite în Germania în funcție de timpul lucrat, iar pentru acestea s-au reținut și virat în Germania impozitul pe venitul din salarii, fiind tratate de către societate în această țară ca fiind venituri de natură salarială.

Din analiza modului în care angajatul și angajatorul au convenit acordarea acestor sume rezultă cu claritate că acestea sunt condiționate de numărul de ore lucrate și respectiv de performanța profesională, obținute de fiecare salariat ca rezultat a muncii prestate.

De asemenea, prin adresele nr. .X./03.04.2012 și nr. .X./28.05.2012, organele de inspecție fiscală au solicitat referitor la speța de față Direcției Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Casei Naționale de Pensii Publice precizări cu privire la tratamentul fiscal pentru sume primite în străinătate de către persoane fizice angajate în România.

Prin adresa nr..X./14.05.2012, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Legislație Impozite Directe a precizat în ceea ce privește încadrarea sumelor acordate de .X. S.R.L. salariaților săi detașați în Germania, respectiv ca salarii sau ca indemnizații de detașare, următoarele:

*"Potrivit articolului 3 (1), lit.c) al Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările garantează lucrătorilor detașați salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare stabilite în respectivul stat membru.*

*În conformitate cu prevederile directivei mai sus menționate sunt și clauzele convenției adiționale încheiate între societatea germană și .X. S.R.L, astfel că societatea din România trebuie să asigure salariaților detașați în Germania salariul minim orar de .X. euro brut prevăzut în contract.*

*Menționăm că, în condițiile prezentate mai sus, suntem de acord cu punctul de vedere formulat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv faptul că sumele înregistrate atât în contabilitatea societății din România cât și în evidențele sediului permanent din Germania reprezintă venituri de natura salariilor".*

Prin adresa nr..X./03.07.2012, aflată la dosarul cauzei, Casa Națională de Pensii Publice a precizat că *"așa cum reiese din adresa nr..X./28.06.2012 a Direcției Relații Internaționale din cadrul Casei Naționale de Pensii Publice, pe care v-o atașăm în copie, în perioada 01.01.2007 -31.12.2010, pentru salariații .X. S.R.L care dețineau formularul E101/document portabil A1, și care obțineau venituri în Germania în baza unor contracte individuale de muncă, angajatorul datora și trebuia să vireze pentru aceștia atât contribuția individuală de asigurări sociale, cât și contribuția de asigurări sociale datorată de angajator.*

*Astfel, pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2010, dacă societatea respectivă nu a calculat, reținut și virat contribuția individuală de asigurări sociale și cea datorată de angajator pentru salariații respectivi, și nici nu i-a înregistrat pe aceștia în declarația privind evidența nominală a asiguraților și a*

*obligațiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale de stat, atunci .X. S.R.L., trebuie să depună la sediul Casei Județene de Pensii .X., pentru acești salariați, **declarații rectificative**, în care trebuie înregistrate veniturile salariaților respectivi, respectând prevederile Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare.*

*Contribuțiile de asigurări sociale se calculează aplicând cotele aferente perioadei respective asupra bazei de calcul, conform legii, și nu cotele aferente perioadei când se face plata contribuțiilor de asigurări sociale.*

*Totodată, societatea în cauză va datora, în acest caz, pe această perioadă, pentru neplata la termenul prevăzut de lege a obligațiilor de asigurări sociale, dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere după caz”.*

*În acest sens a fost emisă și adresa nr..X./25.09.2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: ”sume primite în Germania de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296<sup>4</sup> lit.o) și art. 296<sup>5</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii”.*

*Această opinie a avut la bază adresa nr..X./23.09.2014 a Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, potrivit căreia indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

*Mai mult, aceste sume au fost tratate de .X. S.R.L în Germania ca venituri de natură salarială, pentru toate aceste sume fiind reținut și virat în Germania impozitul pe venitul din salarii și un alt impozit specific statului străin.*

*Totodată, .X. S.R.L a suportat cheltuieli cu cazarea și transportul salariaților în Germania, astfel cum rezultă din actele adiționale la contractele individuale de muncă.*

*De asemenea, cheltuielile cu salariile primite de angajații .X. S.R.L, trimiși la muncă în Germania au fost înregistrate în România în contul 641 “Cheltuieli cu salariile personalului”, analitic contul 6412 ”Cheltuieli cu salariații Germania”, fără însă a se calcula, declara și vira la bugetul statului român obligațiile fiscale cu titlu de impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale.*

Totodată, se reține că prevederile art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul (CE) nr.1408/71/CEE privind aplicarea regimurilor de securitate socială lucrătorilor salariați, lucrătorilor independenți și membrilor familiilor lor care se deplasează în interiorul Comunității (valabil până la data de 30.04.2010), stipulează: *"un lucrător angajat în muncă pe teritoriul unui stat membru de către o întreprindere pentru care lucrează în mod obișnuit și detașat pe teritoriul unui alt stat membru de către această întreprindere pentru a desfășura o activitate acolo, pentru acea întreprindere, continuă să fie supus legislației din primul stat membru, cu condiția ca durata anticipată, a acelei activități să nu depășească douăsprezece luni, iar el să nu fie trimis să înlocuiască un alt lucrător care și-a încheiat perioada de detașare"*.

În acest sens sunt și dispozițiile art.12 alin.(1) din Regulamentul CE 883/2004, unde se precizează: *"Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimis să înlocuiască o altă persoană"*.

Având în vedere faptul că sumele plătite în Germania 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, iar nu indemnizații de delegare/detașare reglementate de art.55 alin.(4) lit.g) din actul normativ menționat mai sus, drept pentru care au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare reprezentând impozit pe venitul din salarii în sumă de .X. lei.

Întrucât veniturile realizate de salariați în străinătate au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, .X. S.R.L avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale în sumă totală de .X. lei aferente perioadei aprilie 2007 – decembrie 2010 în temeiul dispozițiilor art.14 alin.1 lit.a) din Regulamentul CEE nr.1408/71, art.22 lit.a) lit.b) lit.c) lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.5 alin.(1) pct.1, art.6 alin.(1), art.18 alin.(1) lit.a), lit.b), art.21 alin.(1), alin.(2) și (alin.3), art.22 alin.(1), art.23 alin.(1) lit.a), art.24 alin. (1), art.28 alin.(2) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.4



alin.1), art.8 alin.(1), art.51 alin.(1), alin.(2) lit.a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002, art.21, art.26, art.27 alin.(1), art.29 din Legea nr.76/2002, art.5 alin.(1) lit.a), art.7 alin.(1), art.80 alin.(1) lit.a), art.85 alin.(1) lit.a), alin.(2), art.96 alin.(1) lit.a), art.101 alin.(1) lit.a), alin.(2), din Legea nr.346/2002, art.4 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005, art.21 alin.2 din Legea nr.380/2005, art.211 alin.(1), art.215 alin.(1), art.257 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(7), art.258 alin.(1), alin.(2), art.258<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.95/2006, art.7 alin.(1), art.8 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.200/2006, art.22 alin.(1) lit.a), alin.(2), art.23 alin.(1) lit.a), lit.b) din Legea nr.487/2006, art.9 alin.(3) lit.a), lit.b), art.16 alin.(1), alin.(2), art.17 alin.(1) lit.a), lit.b) din Legea nr.387/2007, art.1 alin.(1) lit.a), lit.b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.226/2008, art.18 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.19 alin.(1) lit.a), lit.b), alin.(2) din Legea nr.19/2009, art.18 alin.(1) lit.a), art.19 alin.(1) lit.a), lit.b), alin.(2) din Legea nr.12/2010.

În același sens este și Decizia nr. 4646/2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că atât timp cât sumele de bani acordate salariaților detașați au fost condiționate de numărul de ore lucrate rezultă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei, sumele astfel acordate fiind de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către societate a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.

Referitor la susținerile contestatoarei potrivit carora au fost încălcate prevederile art.65 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organele de inspecție fiscală au sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum reiese din constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată, precum și din anexele la acesta, organele de inspecție fiscală în baza documentelor prezentate de societate și a opiniilor instituțiilor/direcțiilor de specialitate au apreciat și au adoptat soluția corectă, în baza constatărilor, demonstrând că acordarea indemnizației a fost făcută în funcție de realizarea sarcinilor, raportat la obiectivele contractelor încheiate și prevederile legale incidente speței.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia actele administrativ fiscale au fost încheiate cu încălcarea dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, ceea ce constituie o vătămare a dreptului de a se apăra, aceasta nu poate fi reținută având în vedere că deși face această afirmație nu motivează în ce sens au fost încălcate prevederile legale. Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea contestației prin care și-a prezentat argumentele de fapt și de drept vis-a vis de actul fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Referitor la susținerile societății cu privire la pretensele erori ale organelor de inspecție fiscală, se reține că prin adresa nr..X./04.02.2013, organele de inspecție fiscală au făcut următoarele precizări:

Astfel, referitor la susținerea societății că *"organul de inspecție fiscală intervine în raportul juridic dintre părți, respectiv în contractul de muncă și detașarea dintre părți care stabilește drepturile și obligațiile angajatorului și ale angajatului raportat la detașare prin aplicarea cotelor ce ar trebui suportate de angajați, respectiv CAS, CASS și șomaj (10,5%, 5,5%, 0,5%) asupra sumelor nete efectiv încasate de angajați în legătură cu detașare"*, se rețin următoarele:

- pentru determinarea venitului brut impozabil, organul de inspecție fiscală a avut în vedere suma netă primită de fiecare angajat conform statelor de plată întocmite în Germania care a fost ajustată prin procedeul sutei micșorate în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale datorate de asigurați;

- pentru transformarea în monedă națională a veniturilor obținute în euro de angajați a fost utilizat cursul de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului conform prevederilor art.91 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.203 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare;

- organul de inspecție fiscală a aplicat prevederile art.91 alin.(1) – alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță, pentru determinarea sumei suplimentare de plată în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii a ținut seama de sumele achitate de societate la organul fiscal din Germania în contului acestui impozit.

Având în vedere prevederile art.58 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.122 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a acordat societății credit fiscal extern lunar în limitele prevăzute de articolele invocate, respectiv la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului plătit în Germania;

- organul de inspecție fiscală a ținut seama de prevederile art.56 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acordând deducerea personală convenită angajaților trimiși la muncă în Germania care au realizat venituri brute lunare sub .X. lei.

Diferențele lunare pe care societatea le consideră majorări nelegale ale bazei de impunere reprezintă în fapt valoarea lunară a deducerilor personale acordate angajaților de către societate și care deduceri nu au fost acordate de organul de inspecție fiscală în situația în care din recalculare (cuprinderea în baza impozabilă a sumelor primite în Germania), veniturile brute ale angajatului au depășit limita de .X. lei sau au fost acordate în funcție de nivelul venitului brut de până la .X. lei, conform Ordinului ministrului Finanțelor nr.1016/2005 privind aprobarea deducerilor personale lunare pentru contribuabilii care realizează venituri din salarii la funcția de bază.

Referitor la preluarea eronată din documentele puse la dispoziție de societate a sumelor ce reprezintă venituri acordate în Germania cu titlu de indemnizații de detașare, iar urmare acestor neconcordanțe decizia de impunere a fost majorată artificial cu suma de .X. lei, rezultată din total .X. lei X 66% ( impozit +contribuții sociale datorate de angajați și angajator în opinia inspectorilor), organul de inspecție fiscală precizează că pentru determinarea venitului brut impozabil s-a pornit de la suma netă, respectiv venitul net, primită de fiecare angajat, conform statelor de plată întocmite în Germania. Din analiza statelor de plată întocmite în Germania de **.X. S.R.L.** și situația întocmită de organul de inspecție fiscală, aflate la dosarul cauzei, rezultă că nu există diferențe între valoarea în euro netă lunară plătită angajaților în Germania înscrisă în ștate și valoarea în euro netă/lună preluată de organul de inspecție fiscală în situațiile întocmite pentru calcul obligațiilor suplimentare de plată datorate de .X. S.R.L.

Referitor la susținerea contestatoarei privind *"neacordarea la deducere a sumei minime de 50%, a fost din nou majorată decizia de impunere cu suma de .X. lei, ce rezultă din aplicarea cotei medii de 66% reprezentând impozit + cotele de contribuții sociale"*, organul de inspecție fiscală precizează că sumele de bani primite de angajați nu reprezintă indemnizație de detașare întrucât nu reprezintă o plată a cheltuielilor de cazare și de transport. Cheltuielile de cazare și transport înregistrate cu personalul detașat în străinătate sunt reflectate distinct în contabilitate anual în balanțele consolidate (România + Germania) și lunar în balanțele întocmite pentru activitatea din Germania în contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile" și 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane". Aceste cheltuieli sunt înregistrate în contabilitate în baza documentelor emise pe numele societății ( facturi,

contracte), de furnizori germani și/sau români ai societății, de la care se închiriază spațiile de cazare respectiv care prestează serviciile de transport.

Așadar, sumele acordate angajaților detașați în Germania înregistrate în contabilitate în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului", nu pot fi considerate ca indemnizații de detașare acordate pentru cazare și transport, acestea nefiind vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, în sensul art.3, alin.(7) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului: *"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"*, or așa cum s-a arătat mai sus, societatea a asigurat cazarea și transportul plătind contravaloarea chiriei și transportul în Germania.

În aceste condiții, sumele acordate angajaților detașați în Germania nu pot fi considerate alocații specifice detașării – acestea sunt parte a salariului minim garantat prin Directiva Parlamentului European și a Consiliului nr.96/71/CE din 1996.

Referitor la diferențele de rotunjiri despre care se face referire (.X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei ), organul de inspecție fiscală menționează că fiecare valoare din tabel reflectă doar numărul întreg al acesteia însă în fapt valorile înscrise în tabel au și o componentă fracționară care a fost rotunjită la numărul întreg. Organul fiscal precizează că potrivit explicațiilor din anexa 42, în unele luni rotunjirile sunt cu plus în alte cu minus, existând în fiecare lună o diferență minoră din rotunjiri.

Organele de inspecție fiscală arată că sumele menționate drept erori au fost explicate detaliat pentru fiecare stat exemplificat în punctul de vedere al societății în anexa 42 la raportul de inspecție fiscală. Situația de calcul detaliat cuprinsă în anexa nr.42 are la bază situația ce a fost anexă la Proiectul de raport de inspecție fiscală și care a fost corectată rezultând situația corectă de calcul ce a fost atașată la anexa nr. 24 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./17.12.2012.

Cu adresele nr.A\_SLP 504/03.12.2015, A\_SLP 518/17.12.2015, A\_SLP 2232/21.10.2015, respectiv A\_SLP 518/11.01.2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili să precizeze următoarele:

- dacă societatea a solicitat anularea obligațiilor fiscale;
- dacă în cauză a fost emisă decizie de anulare a obligațiilor fiscale în baza art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale;

- dacă a fost înștiințat contribuabilul printr-o adresă motivată asupra faptului că nu se încadrează în prevederile legii mai sus menționată și respectiv dacă a contestat această adresă de răspuns.

Prin adresele nr..X./04.12.2015, nr..X./21.12.2015, organul fiscal a precizat că diferențele de obligații fiscale stabilite suplimentar nu sunt de natura celor prevăzute la art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

De asemenea, se reține că prin adresa nr..X./08.02.2016, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a înștiințat societatea că nu îi sunt aplicabile prevederile art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, întrucât diferențele de obligații fiscale stabilite suplimentar nu sunt de natura celor prevăzute la articolul de lege menționat.

Având în vedere răspunsurile transmise de organul de inspecție fiscală, respectiv organul de administrare a contribuabilului, precum și prevederile din Anexa 5 la Ordinul 2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și al Legii nr.225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a luat act de faptul că societatea nu se încadrează în prevederile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de Mânzat Prod S.R.L. nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data formulării contestației, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./17.12.2012, pentru suma totală de .X. lei reprezentând: impozit pe venituri din salarii în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări sociale în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de 279.498 lei, contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de .X. lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de

asigurări de sănătate în cuantum de .X. lei, contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în cuantum de .X. lei.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe venituri din salarii și contribuțiilor sociale, organul de soluționare a contestației reține că întrucât în sarcina contestatoarei a fost menținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale, ca o consecință, .X. S.R.L datorează și accesoriile aferente în cuantum de .X. lei, conform principiului de drept, *accessorium sequitur principale*.

**2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./13.11.2014 reprezentând *taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei*, se rețin următoarele:**

**2.1 Referitor la suma de .X. lei reprezentând *taxă pe valoarea adăugată, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul menționat mai sus, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacția privind achiziționarea unui teren intravilan nu a fost efectuată la un preț de piață real.***

În fapt, .X. S.R.L. a achiziționat de la .X. SRL, în baza contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr..X./ 29.10.2009 de către Notar public .X., un teren intravilan fânat situat în localitatea .X., în suprafață de 5.549 mp, în baza facturii nr..X.0/29.10.2009 în sumă totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, unde prețul de achiziție pe mp a fost de .X. lei, respectiv 162,2 euro/mp.

Având în vedere procesul verbal nr..X./02.07.2010 încheiat ca urmare a efectuării unui control încrucișat la notarul public .X., organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a achiziționat terenul în cauză de la persoane fizice cu suma de .X. lei, prețul de achiziție pe mp fiind de 7,21 lei, respectiv 1,72 Euro.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat, din informațiile transmise de .X. S.R.L. prin adresa nr..X./19.05.2011, faptul că pentru achiziționarea de terenuri în zona .X. în anul 2009 s-au practicat prețuri

cuprinse în intervalul 5 euro/mp – 25 euro/mp, iar din cele cuprinse în Raportul de evaluare a proprietăților imobiliare din județul .X. utilizat de Uniunea națională a notarilor publici în anul 2009 a rezultat că valoarea unitară orientativă pe mp pentru terenurile din aceeași zonă era de .X. lei, respectiv echivalentul a 1,11 euro .

De asemenea, din analiza informațiilor transmise de Oficiul Registrului Comerțului referitoare la .X. SRL, a rezultat că aceasta nu a depus bilanțul contabil și balanțele aferente anului 2009, iar din documentele și informațiile existente în dosarul fiscal al acestei societăți, s-a constatat că începând cu trimestrul IV 2009, aceasta nu a mai depus declarații fiscale, nedeclarând și neachitând astfel impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din tranzacția cu **.X. S.R.L.**

Astfel, întrucât tranzacția efectuată cu .X. S.R.L privind achiziționarea terenului în suprafață de 5.549 mp din zona .X. nu a fost încheiată la un preț de piață real, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea valorii tranzacției în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal și ale art.67 din Codul de procedură fiscală, stabilind că societatea nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând diferența dintre valoarea estimată și cea dedusă de societate, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate la Cap.III pct.2.1 din prezenta decizie, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./17.12.2012 și așa cum s-a reținut la situația de fapt, reiese că organele de inspecție fiscală au

constatat că societatea a dedus TVA înscrisă în factura nr..X.0/29.10.2009 emisă de .X. SRL, reprezentând achiziția unui teren în valoare de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, prețul de achiziție pe mp fiind de .X. lei, respectiv 162,2 euro/mp.

Totodată, se reține faptul că, urmare verificărilor efectuate și a informațiilor primite, respectiv controlului încrucișat efectuat la notarul public, informațiilor cuprinse în Raportul de evaluare a proprietăților imobiliare din județul .X. utilizat de Uniunea națională a notarilor publici, cât și a celor transmise de Oficiul Registrului Comețului, în mod legal organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece tranzacția efectuată de societate cu .X. S.R.L, privind achiziționarea terenului în suprafață de 5.549 mp din zona .X., nu a fost încheiată la un preț de piață real și nu reprezintă o tranzacție cu scop economic.

Astfel, în speță devin incidente prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, care precizează:

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, la stabilirea unui impozit sau a unei taxe autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Totodată, potrivit prevederilor art.67 alin.(1) - (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*

*(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:*

*a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);*

*b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile*



prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale”, coroborat cu dispozițiile pct.65.2 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

*“Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare”.*

Având în vedere dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în situația în care la verificarea efectuată, organul de inspecție fiscală constată că tranzacția nu are un scop economic, poate să determine situația de fapt fiscală a contribuabilului luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil sau prin indentificarea altor elemente care are sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal au procedat la stabilirea prin estimare a valorii tranzacției terenului respectiv, luând în considerare prețul maxim/mp practicat în zona .X. -.X., respectiv 25 euro/mp fără TVA, echivalentul a .X. lei/mp la data tranzacției, rezultând astfel o valoare a tranzacției în sumă de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, motiv pentru care acestea au stabilit că societatea și-a exercitat nejustificat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unei tranzacții încheiată la un preț nereal.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia „*scopul economic al tranzacției a fost acela de a realiza un obiectiv de investiții pe acel amplasament [...]*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât tranzacția în cauză nu a fost încheiată la un preț de piață real, așa cum s-a reținut și prin prezenta decizie. Mai mult, în speță nu s-a pus problema destinației terenului achiziționat, iar societatea nu prezintă documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și care să conducă spre o altă situație de fapt decât cea constatată de acestea.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia “*organele de inspecție nu au administrat mijloacele de probă adecvate ignorând forța lor doveditoare*

*recunoscută de lege, în condițiile în care nu dețin cunoștințe și competența necesare evaluării, nu au solicitat proba cu expertiza, astfel încât au efectuat o estimare fără niciun temei, luând în considerare ca reevaluarea unei tranzacții nu se poate baza numai pe informații puse la dispoziție de terți[...]”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a precizat prin prezenta decizie, potrivit pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat informații și au folosit înscrisuri emise de societăți abilitate identificând acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale și au luat în considerare prețul de piață practicat în zona respectivă, utilizând astfel toate mijloacele de probă legale.*

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au stabilit în sarcina **.X. S.R.L.** taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Se reține, de asemenea, faptul că potrivit principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, iar întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora, organul de soluționare a contestației reține că societatea datorează aceste accesorii conform principiului de drept invocat anterior.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./ 17.12.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./ 17.12.2012 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente acestei sume.

**2.2 Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei, respectiv majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei** au fost calculate având în vedere deficiențele constatate, astfel:

(a) pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale"

(b) de la data exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi având ca obiect avans mărfă, emise de diverși furnizori și până la data stornării acestora din evidența contabilă;

(c) de la data neînregistrării și nedeclarării taxei colectate și până la data declarării acesteia printr-un decont ulterior.

**a) Referitor la accesoriile aferente sumei de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată având în vedere faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. reprezentând taxă pe valoarea adăugată, așa cum s-a reținut la pct.2.1 din prezenta decizie, aceasta datorează și accesoriile aferente acestei sume, reprezentând măsură accesorie conform principiului de drept "accesorium sequitur principale" potrivit căruia accesoriul urmează principalul, drept pentru care contestația urmează să fie respinsă și pentru acest capăt de cerere.**

**b) Referitor la accesoriile stabilite suplimentar aferente taxei pe valoare adăugată, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează dobânzi și penalități calculate de la data exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi având ca obiect avans mărfă, emise de diverși furnizori și până la data stornării acestora din evidența contabilă.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna ianuarie 2009, în baza facturii de avans marfă nr..X./09.01.2009 emisă de .X. S.R.L., societatea contestatară a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, diminuând taxa pe valoarea adăugată de plata până la momentul în care a stornat taxa, din proprie inițiativă, în luna septembrie 2011.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că în perioada decembrie 2008 – decembrie 2010, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei în baza facturilor de avans marfă nr..X./29.12.2008 și nr..X./29.06.2010 emise de .X. SRL, facturi neachitate și pentru care nu au fost încheiate contracte, ulterior acestea fiind ulterior stornate în baza facturilor nr..X./31.12.2009 și nr..X./ 2.08.2010, iar în perioada noiembrie – decembrie 2010, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei în baza facturilor de avans nr. .X./26.11.2010 și nr..X./31.12.2010 emise de .X. SRL, facturi neachitate și pentru care a fost încheiat contractul nr..X./

17.11.2010 din care nu s-a putut identifica obiectul și prețul contractului, ulterior acestea fiind stornate în baza facturilor nr..X./ 10.12.2010 și nr..X./01.08.2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât societatea a diminuat TVA nejustificat, stabilind că aceasta datorează accesorii de la data înregistrării taxei deductibile până la data stornării acesteia.

**În drept**, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

și ale art.146 alin.(1) din același act normativ, conform cărora:

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);”*

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate la situația de fapt și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că societatea și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de diverși furnizori, având ca obiect „avans marfă”, avansuri care nu s-au concretizat, societatea stornând ulterior, din proprie inițiativă, respectivele facturi.

Prin urmare, organul de soluționare a contestațiilor reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat accesorii pe perioada exercitării dreptului de deducere (data emiterii facturilor de avans) și până la stornarea facturilor emise inițial.

Afirmația societății potrivit căreia *„argumentul invocat de către organele de control și anume faptul că facturile nu au fost achitate nu este de natură, din punct de vedere fiscal, să aducă atingere exigibilității TVA la emitent, respectiv al deducerii TVA la beneficiar”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege, iar **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator și la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans** efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, respectiv avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.

Totodată, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că *„prin înregistrarea în evidența contabilă a operațiunii de stornare, societatea verificată acceptă faptul că avansul inițial facturat este aferent unor operațiuni care nu au la baza fundamente economice, organul de inspecție fiscală apreciază, în baza prevederilor art.6 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, că între SC .X. SRL și partenerii comerciali nu au avut loc relații comerciale[...]”*.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta, societatea nu a achitat facturile de avans și nici nu a făcut dovada că avansurile facturate sunt aferente unor operațiuni destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată

aferentă facturilor, nefiind astfel respectate prevederile legale cu privire la condiția de fond ce trebuia îndeplinită.

Astfel, în cauză devin aplicabile dispozițiile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 26.01.2009 – 30.06.2010, unde se precizează:

**“ART. 119**

***Dispoziții generale privind majorări de întârziere***

***(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere”.***

**”ART. 120**

***Majorări de întârziere***

***(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”.***

respectiv prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din același act normativ în vigoare pe perioada 01.07.2010 – 19.11.2012.

**”ART. 119**

***Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere***

***(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.***

**”ART. 120**

***Dobânzi***

***(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.***

**”ART. 120<sup>1</sup>**

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”*

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, se reține că majorările/dobânzile/penalitățile de întârziere se calculează asupra obligațiilor fiscale datorate și neachitate la scadență.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.R.L împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./17.12.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. pentru acest capăt de cerere, respectiv dobânzi și penalități calculate de la data exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi având ca obiect avans marfă, emise de diverși furnizori și până la data stornării acestora din evidența contabilă.

***c) Referitor la accesoriile stabilite suplimentar aferente taxei pe valoarea adăugată, calculate de la data neînregistrării și nedeclarării taxei colectate și până la data declarării acesteia printr-un decont ulterior, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale accesorii, în condițiile în care contestatara deși le contesta, prin contestație, nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.***

**În fapt,** organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.119 alin. (1), art.120 alin.1), alin.7) și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina contestatoarei dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în quantum de .X. lei înscrisă în facturile emise de societate în luna noiembrie 2010. Accesoriile au fost calculate de la data neînregistrării și nedeclarării taxei colectate, respectiv noiembrie 2010, și până la data declarării acesteia prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2011.

Prin contestația formulată, **.X. S.R.L.** deși contestă accesoriile stabilite suplimentar aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**, înscrisă în facturile emise în luna noiembrie 2010, nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acestora, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; ”**

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“Contestația poate fi respinsă ca:**

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

și cu cele ale pct.2.5 din același act normativ potrivit cărora:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatorului cu privire la aceste motive.

Se reține că în ceea ce privește accesoriile stabilite suplimentar aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:



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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *”Contribuabilul 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 cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009 , Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *”motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că .X. S.R.L. deși înțelege să conteste accesoriile stabilite suplimentar aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, înscrisă în facturile emise în luna noiembrie 2010, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată

de acestea, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./ 17.12.2012 pentru acest capăt de cerere, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, din care: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei și având în vedere soluțiile pronunțate la pct.2.1, pct.2.2 lit.a), lit.b) și lit.c) din prezenta decizie, respectiv:

- respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente stabilite potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*";

- respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată calculate de la data exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi având ca obiect avans mărfă, emise de diverși furnizori și până la data stornării acestora din evidența contabilă;

- respingerea ca nemotivată a contestației pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată calculate de la data neînregistrării și nedeclarării taxei colectate și până la data declarării acesteia printr-un decont ulterior,

în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația societății și pentru suma totală de .X. lei, din care: dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**3. Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./17.12.2012, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin dispoziția de măsuri s-a dispus măsura de majorare a pierderii fiscale și nu măsura de**

## **diminuare a pierderii fiscale precum și măsurii de depunere a declarațiilor rectificative.**

**În fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./17.12.2012 încheiat în urma inspecției fiscale generale efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2010 o cheltuială suplimentară deductibilă în sumă de .X. lei și un venit neimpozabil în sumă de 1.208.381 lei. În urma recalculării impozitului pe profit efectuat, organul de inspecție fiscală a stabilit că la data de 31.12.2010 societatea are de recuperat o pierdere fiscală cumulată de .X. lei. S-a majorat pierderea fiscală de recuperat de societate la 31.12.2010 cu suma de .X. lei ( .X. lei valoare stabilită de control – .X. lei, valoare declarată de societate în Declarația 101 la 31.12.2010).

Prin urmare, în baza art.105 alin.(9) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și pct.102.7 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./17.12.2012, următoarele:

**1.** Societatea va înscrie în Registrul de evidență fiscală, la perioada 01.01.2007-31.12.2010, pierderea fiscală stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./17.12.2012, aferentă fiecărui an, astfel:

- an 2007 – pierdere fiscală în sumă de .X. lei,
- an 2008 – pierdere fiscală în sumă de .X. lei,
- an 2009 – pierdere fiscală în sumă de .X. lei,
- ianuarie-septembrie 2010 – pierdere fiscală în sumă de .X. lei,
- octombrie- decembrie 2010 – pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

**2.** Societatea va depune la organul fiscal declarații rectificative privind impozitul pe profit (cod 101) aferente anilor 2007, 2008, 2009, 2010 și 2011 ținând cont de pierderile fiscale menționate anterior.

**3.** Societatea va depune la organele competente (Casa Județeană de Pensii .X., Agenția Județeană de Ocupare a Forței de Muncă .X., Casa Județeană de Asigurări de Sănătate .X.) declarații rectificative cu sumele corecte aferente contribuțiilor datorate de angajator și de asigurați, rezultate în urma recalculării de către organul de inspecție fiscală a contribuțiilor sociale pentru perioada 01.04.2007 - 31.12.2010. Societatea va avea în vedere la depunerea declarațiilor rectificative sumele înscrise în situațiile prezentate în anexa nr.24 din RIF nr.F-.X./17.12.201

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(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 sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...]”*

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”*

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

*“(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, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”*

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.a) și c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;[...]*

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele*

*formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și structurile regionale de soluționare a contestațiilor au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.*

Conform pct.1 din anexa nr.(2) la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct.5.1 și pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

*“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.[...]”*

*5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art.209 alin.(2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.*

Se reține că prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./17.12.2012 s-a dispus măsura de majorare în Registrul de evidență fiscală a pierderii fiscale stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./17.12.2012 aferentă fiecărui exercițiu financiar precum și măsurii de depunere a declarațiilor rectificative.

Coroborat cu constatările din raportul de inspecție fiscală care au stat la baza emiterii acestei dispoziții, rezultă că la finele anului 2010 organele de inspecție fiscală au stabilit că s-a majorat pierderea fiscală de recuperat la 31.12.2010 cu suma de .X. lei (.X. lei stabilită de inspecția fiscală – .X. lei, declarată de societate la data de 31.12.2010):

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina **.X. S.R.L** prin Dispoziția nr..X./17.12.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează diminuarea pierderii fiscale **ci măsura de majorare a pierderii fiscale**, precum și măsurii de depunere a declarațiilor rectificative, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

## DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de **.X. S.R.L** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./17.12.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./17.12.2012 pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei impozit pe venituri din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;

- .X. lei contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția angajatorului pentru fondul de accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului la fondul de accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului la fondul de accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice.

**2.** Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de **.X. S.R.L** împotriva Dispoziției nr..**X.**/17.12.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și transmiterea acesteia, spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice **.X.**, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel **.X.** sau la Curtea de Apel **.X.** în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**

**.X.**