



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 :

**DECIZIA nr. 132 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. S.R.L. din .X.**

**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A- SLP 451/01.03.2016**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./23.02.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A-SLP 451/01.03.2016 asupra contestației formulată de **.X. S.R.L.** cu sediul în .X., B-dul .X., corp .X., cam. .X., .X., județul .X., prin avocat .X., potrivit împuternicirii avocațiale aflată în original la dosarul cauzei.

.X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr.F-.X./23.12.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.12.2015 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru 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 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 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 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 pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția angajatorului pentru fondul de accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru fondul de accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru fondul de accidente de muncă și boli profesionale.

și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./18.12.2015.

Prin contestația formulată societatea din eroare materială contestă suma de .X. lei în loc de suma de .X. lei reprezentând contribuție la fondul de garantare pentru plata creanțelor bugetare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-.X./23.12.2015, respectiv **11.01.2016**, conform confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv **04.02.2016**, astfel cum reiese din ștampila aplicată de serviciul registratura pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **.X. S.R.L.**

I. În susținerea cauzei, contestatoarea aduce următoarele argumente:

Referitor la nulitatea parțială absolută a actelor administrative fiscale emise, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au reconsiderat veniturile acordate de societate salariaților sub forma de indemnizații de delegare/detașare ca fiind venituri de natură salarială și au stabilit în sarcina sa obligații fiscale aferente unor venituri salariale, contrar prevederilor art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Astfel, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale susmenționate și au recalificat sumele pe care societatea le-a achitat salariaților cu titlu de indemnizație primită pe perioada delegării și detașării pe teritoriul unei alte țări ca fiind venituri de natură salarială, acestea depășindu-și competența acordată prin lege. Actele fiscale emise prin încălcarea legii speciale în materie fiind lovite de nulitate.

Mai mult, contestatoarea susține că desconsiderarea prevederilor acestui act normativ conduce implicit la încălcarea principiului nediscriminării și egalității față de dispozițiile legale.

Față de cele arătate, contestatoarea solicită anularea obligațiilor fiscale stabilite de organul fiscal prin actele fiscale contestate ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizație primită de către angajații societății pe perioada detașării în Germania.

Referitor la obligațiile fiscale stabilite în sarcina societății, contrar alegațiilor organelor de inspecție, contestatoarea susține că și-a îndeplinit obligațiile fiscale care îi revenea în conformitate cu prevederile legale.

Contestatoarea arată că desfășoară activitate în domeniul construcțiilor, prestând servicii și pentru clienți din Germania și Italia, iar detașarea angajaților a fost efectuată în conformitate cu dispozițiile legale specifice fiecărei perioade.

În acest sens, precizează că în anul 1991 prin Hotărârea Guvernului nr.167/1991 are loc ratificarea Convenției dintre România și Germania, prin Ordinul Ministrului Muncii nr.133/2005, modificat și completat prin Ordinul Ministrului Muncii nr.429/2007 a fost aprobată Procedura de repartizare de contingent societăților comerciale cu sediul în România care execută contracte de lucrări în Germania, iar în anul 2006 a fost în vigoare și Acordul dintre

România și Germania privind securitatea socială, acte normative care stabilesc reguli și proceduri clare.

Referitor la detașarea angajaților în Germania, societatea a obținut aprobarea nr..X./18.09.2012 și nr..X./19.11.2012 emise de către Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă.

Referitor la natura juridică a sumelor pe care oganele de inspecție fiscală le-au reconsiderat drept venituri de natură salarială, contestatoarea invocă dispozițiile art.43, art.45 din Codul Muncii, precum și prevederile art.12 din Regulamentul (CE) nr.883/2004 a Parlamentului European și al Consiliului și nr.987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr.883/2004, susținând că a îndeplinit condițiile prevăzute de lege în materie pentru detașarea transfrontalieră a angajaților care au avut locul de muncă în cadrul unor servicii cu caracter transnațional, respectiv:

- a întocmit un act adițional la contractul individual de muncă al salariaților care urmau să fie detașați pentru exercitarea temporară de maxim 24 luni a atribuțiilor care le-au revenit pentru executarea unor lucrări în străinătate;

- în cadrul actelor adiționale încheiate au fost precizate expres durata detașării, moneda de plată, condițiile de climă, prevederi de protecție socială și securitate în muncă aplicabile în conformitate cu legislația germană, modalitatea de repatriere a salariatului român;

- au fost îndeplinite formalitățile necesare în vederea obținerii Certificatului A1 de la Casa de Pensii, certificat eliberat pentru o perioadă de maxim 24 luni.

În baza acestui certificat salariatul probează că are rezidență în România și achită contribuțiile sociale în țară, fiind detașat în străinătate, fapt care confirmă încadrarea corectă din punct de vedere contabil-fiscal a sumelor reprezentând indemnizații de delegare/detașare.

Referitor la regimul diurnei/indemnizației de detașare, contestatoarea invocă prevederile art.1, art.5 alin.(1) lit.A.a), art.17 alin.(1), art.44 alin.(2), alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, arătând că salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

Din punct de vedere fiscal, contestatoarea invocă art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stabilește care sunt veniturile care nu sunt incluse în veniturile salariale, respectiv, indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de salariați

pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele permise pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

Prin urmare, contestatoarea susține că nu există niciun argument pentru a reconsidera drept venituri salariale și a impozita indemnizația de delegare/detașare la care au dreptul angajații care sunt detașați în străinătate.

Art.55 din Codul fiscal nu face o astfel de distincție și ca atare nici organul de inspecție fiscală nu este îndreptățit să o facă, precizând că s-ar încălca principiul certitudinii impunerii reglementat de art.3 din Codul fiscal.

De asemenea, contestatoarea arată că în speță ar trebui să se analizeze scopul pentru care s-a achitat indemnizația de delegare/detașare, care în mod evident este o compensare a angajatului pentru faptul că este dizlocat temporar din mediul normal și stabil de viață, dizlocare care implică cheltuieli suplimentare, or în cazul de față, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de niciunul din aspectele invocate de societate, reconsiderând sumele acordate salariaților drept venituri salariale și stabilind obligații fiscale în sarcina sa.

Referitor la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în cuantum de.X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în cuantum de .X. lei, fondul de garantare în cuantum de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în cuantum de .X. lei, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în cuantum de.X. lei și contribuția angajatorului la fondul de accidente de muncă și boli profesionale în cuantum de .X. lei stabilite în sarcina societății în mod suplimentar și accesoriile aferente, contestatoarea invocă prevederile art.7 din Legea nr.200/2006, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.117/2010, art.27 din Legea nr.76/2002, art.296³, art.296⁴, alin.(1), lit.a și lit.m), alin.(2), art.296⁵ alin.(1), alin.(2), alin.(2¹), alin.(3), alin.(5) și alin.(6), și art.296¹⁵, lit.g), lit.g¹, lit.g² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizând că nu se încadrează în categoria persoanelor obligate la plata CAS întrucât veniturile acordate salariaților detașați la muncă în Germania nu intră în categoria veniturilor salariale sau asimilate salariilor.

Mai mult, contestatoarea susține că în conformitate cu prevederile art.296¹⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt exceptate și nu se cuprind în baza lunară a

contribuțiilor sociale obligatorii indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

Prin urmare, contestatoarea arată că în baza de calcul a contribuției întră indemnizațiile și orice sume de aceeași natură primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.

Contestatoarea susține că organele de control nu au contestat nivelul indemnizațiilor acordate ci au reconsiderat respectivele sume drept venituri salariale și au stabilit obligații fiscale aferente, fără a avea un temei legal pentru a proceda astfel.

Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./18.12.2015, contestatoarea susține că nu poate fi obligată să depună corecții la înregistrarea în evidența contabilă a impozitului pe salariu și a contribuțiilor sociale obligatorii pentru perioada verificată 01.01.2010 -31.12.2014 întrucât a contestat actele fiscale emise de către organele de control fiscal.

În consecință, contestatoarea solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-.X./23.12.2015, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./18.12.2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.12.2015.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.12.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F .X./23.12.2015, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada verificată, ianuarie 2010 – decembrie 2014, **.X. S.R.L.** a desfășurat prestări servicii în construcții pentru beneficiari interni (.X. S.R.L. și intracomunitari, respectiv din Germania (.X. și .X.) și Italia (San Benedetto .X. S.c.a.r.l. și .X. S.A.).

Inspecția fiscală au fost efectuată prin sondaj, conform prevederilor art.97 alin.3) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.97.2 din Normele Metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, precum și având în vedere precizărilor Circularei ANAF nr.93/2015 privind verificarea impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii.

Astfel, au fost verificate prin sondaj, contractele individuale de muncă și actele adiționale la contracte, contractele de prestări servicii încheiate cu parteneri externi, plățile cu titlu de diurnă acordate salariaților pentru munca în Italia, plățile cu titlu de salarii acordate salariaților pentru munca în Germania, statele de plată a salariilor, fișe de pontaj, declarații lunare cod 112, registrul de casă și banca.

Referitor la personalul angajat care prestează munca salarială în Germania, din documentele și evidențele prezentate, din notele explicative date de administratorul societății, organele de inspecție au constatat următoarele aspecte:

Pentru munca desfășurată în străinătate de personalul angajat, **.X. S.R.L.** a achitat acestora:

- salariul lunar în lei, așa cum acesta este înscris în contractele individuale de muncă;
- salariu în euro, pentru munca prestată în Germania, și
- diurnă zilnică angajaților care lucrează pe șantierele din Italia, până la .X. euro/zi pe toată durata deplasării în Italia.

Plata salariilor pentru munca prestată în Germania a fost efectuată prin casieria societății, iar plata diurnei pentru munca prestată în Italia, prin virament bancar, nefiind prezentate ordine de deplasare.

Din analiza modului de înregistrare a sumelor decontate salariaților, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt înregistrate în contul 621 "Cheltuieli privind colaboratorii" pentru salariile acordate pentru munca desfășurată în Germania, reținându-se impozitul în Germania pentru fiecare salariat și în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări", pentru diurnele acordate pentru munca desfășurată în Italia, societatea încadrând aceste cheltuieli cu indemnizații de delegare/detașare neimpozabile la salariați și deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Pentru angajații detașați în străinătate, **.X. S.R.L.** a obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale, certificate A1, în care se menționează că este subiect al legislației de asigurări sociale din România, nu are obligații de plată a contribuțiilor într-un alt stat, conform prevederilor art.19 alin.(2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

În vederea delegării în străinătate a persoanei angajat, **.X. S.R.L.** a încheiat contracte de colaborare cu beneficiarii din Germania, în care se menționează: obiectul contractului, cum ar fi, lucrări de construcții imobile,

durata contractului, prețul contractului, clauze privitoare la stabilirea unui salariu tarifar pe oră net de .X. euro, efectuarea decontării acestuia făcându-se în baza pontajului, prezentarea periodică de rapoarte de lucru, obligativitatea respectării de către prestator a unei clauze privind prezentarea adeverințelor sau dovezi privind salariul minim acordat conform legislației germane de circa .X. euro, etc.

Pentru deplasarea în străinătate a angajaților societății, au fost întocmite, de regulă, acte adiționale la Contractele de muncă, în care se menționează: perioada detașării, care este diferită de la un salariat la altul, locul unde va fi detașat, respectiv țara, precum și faptul că salariații vor beneficia de drepturi salariale care se plătesc în euro, o dată pe lună până la data de 15 a lunii următoare pe baza pontajului, în funcție de numărul de ore lucrate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că transportul salariaților la și de la locul de muncă din străinătate a fost efectuat cu autoturismele **.X. S.R.L.**, fiind suportat în întregime de aceasta.

Referitor la cazarea muncitorilor în străinătate, aceasta este asigurată de beneficiarii lucrărilor, baza materială și echipamentele necesare desfășurării activității în Germania, au aparținut **.X. S.R.L.**, iar programul de lucru și sarcinile de serviciu pentru realizarea obiectivelor din contractul încheiat cu beneficiarii au fost stabilite de către diriginții de șantier angajați ai **.X. S.R.L.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că angajaților trimiși la muncă în Germania, 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.

- în Germania, o sumă de bani în euro, cu titlu de diurnă, dar în fapt ca salar tarifar, se întocmesc state de plată la sediul permanent din Germania, prin intermediul unei societăți germane de contabilitate. Pentru aceste sume achitate salariaților, societatea nu a prezentat ordine de deplasare care să confirme locația, unde s-a deplasat, indemnizația zilnică primită, numărul de zile de detașare.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că sumele plătite salariaților pentru munca desfășurată în Germania sunt venituri de natură salarială și nu sunt de natura indemnizațiilor de detașare întrucât:

- munca desfășurată este strict legată de desfășurarea obiectului de activitate, respectiv lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, cod CAEN 4120;

- sunt îndeplinite condițiile de la pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania au fost calculate în funcție de gradul de îndeplinire a normei de lucru, a orelor prezente pe șantier, pregătire profesională, etc., așa cum rezultă din nota explicativă dată de d-nul Pureca Lucian în calitate de împuternicit al administratorului, ceea ce reflectă caracterul de venituri salariale al sumelor primite de angajați;

- indemnizația pentru munca desfășurată în Germania, conform obiectului principal de activitate al societății, constituie venituri de natură salarială, conform prevederilor art.55 alin.(1), alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și pct.87³ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la calculul salariilor în euro acordate angajaților pentru munca desfășurată în Germania, s-a avut în vedere:

a. un tarif orar în funcție de calificarea fiecăruia, cum ar fi: .X. euro la muncitori calificați, .X. euro la maiștri, .X. euro la dirigintele de șantier și la ingineri, etc;

b. număr de ore lucrate conform pontajelor întocmite de diriginții de șantiere;

c. în salariul brut impozabil au fost cuprinse suplimente de masă (impozitate) și care sunt considerate în România venituri nete asimilate salariilor. Asupra acestora angajatorul **.X. S.R.L** avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii, conform art.96 alin.3 din Codul muncii;

d. reținerea de impozit calculat asupra câștigul brut, conform legislației Statului german.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele de bani acordate de societate angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare, întrucât salariaților nu li s-au plătit sume fixe pe lună, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit. Aceste sume au fost tratate ca venituri de natură salarială și de către organele fiscale din Germania și însuși societatea verificată le denumesc "salarii" în evidența contabilă, în contul 401.10000, state de plată întocmite în Germania. În aceste condiții, sumele acordate angajaților pentru munca depusă în Germania, nu poate avea al tratament fiscal în Germania și altul în România, iar cheltuiala cu salariile calculate și plătite în Germania, au fost înregistrate în cursul perioadei în devize, ca o cheltuială a sediului permanent din Germania,

fiind preluate în contabilitatea societății rezidente din România, în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii".

La stabilirea situației de fapt, organele de inspecție fiscală au avut în vedere:

- prevederile art.3 alin.(1), primul paragraf (prima liniuță), lit c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care instituie în sarcina întreprinderilor înființate într-un stat membru, care în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători, pe teritoriul unui stat membru, obligația de a plăti angajaților detașați în acel stat membru, în speță Germania, un salariu minim orar stabilit în acea țară;

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

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

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele achitate în Germania reprezintă venituri de natură salarială, pentru care contribuabilul nu a constituit și nu a plătit obligațiile fiscale aferente, respectiv impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor precum și contribuții sociale.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată 2010 -2014, în unele luni, societatea omite înregistrarea în evidența contabilă a impozitului pe salarii aferent unor state de plată întocmite la diverse șantiere din Germania sau înregistrează eronat, atât salariile brute (octombrie – decembrie 2012) cât și impozitul pe salarii înscris în statele de plată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie 2013 – decembrie 2014 au fost achitate prin bancă către d-nul .X., sume în euro, respectiv circa .X. euro/lunar, dar în evidența contabilă acestea nu au fost înregistrate nici ca o cheltuială salarială și nici ca impozit pe salariu aferente.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea obligațiilor salariale ce decurg din ridicarea acestor sume din bancă în cuantum total de .X. euro, echivalentul a .X. lei.

La verificarea prin sondaj a modului de înregistrare a impozitului pe salariu virat către statul german, s-a constatat că, deși impozitul pe salariu a fost calculat și reținut pe unele state de plată, acesta nu a fost virat, respectiv (.X. euro în iulie 2011 - șantierul .X. și .X. ca manager proiect, .X. euro în august 2012 - .X., .X. euro în septembrie 2012 - .X.).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat existența unui număr semnificativ de salariați pontati în România, dar care nu se regăsesc pe nici un șantier din Germania, Italia și România. La solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea a prezentat state de salarii pentru 62 de salariați care prestau diverse activități de servicii în domeniul construcțiilor în Germania, denumite generic de societate, ".X.", valoarea totală brută a statelor de plată fiind în sumă de .X. euro, echivalentul a .X. lei, neînregistrate în evidența contabilă a societății, nu a fost calculat, reținut și virat impozit pe salariu pentru aceste venituri, nici în Germania și nici în România.

S-a constatat înregistrarea în evidența contabilă a unor state pentru care societatea nu a calculat și virat impozitul pe salarii în Germania, respectiv (salar brut .X. euro în ianuarie 2010 – .X., salar brut .X. euro în ianuarie 2013 – .X.).

Urmare tuturor acestor deficiențe menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei un impozit pe salariu suplimentar în sumă de .X. lei, așa cum reiese din anexa 4 la actul de control contestat.

Referitor la contractele individuale de muncă înregistrate în România, din verificarea prin sondaj a statelor de plată în lei, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru fiecare angajat în parte este înscris doar salariul de bază negociat și înscris în contractele individuale de muncă, modificate prin acte adiționale, nefiind înscrise alte sporuri suplimentare, indemnizații, recompense, prime, stimulente de orice fel sau diurnă. Astfel, din verificarea prin sondaj a salariilor, organele de inspecție fiscală au constatat că unul dintre salariații societății deși are negociat un salariu, de unde rezultă un rest de plată de .X. lei, în fapt, a primit un rest de plată de .X. lei, deci cu .X. lei mai mult, pentru care nu au fost calculat impozit pe salarii și contribuții sociale. În urma calculelor efectuate a fost stabilită în sarcina societății de către organele de inspecție fiscală o diferență de impozit pe salariu aferentă perioadei februarie -septembrie 2014 în sumă de .X. lei, așa cum reiese din anexa 6 la actul de control contestat.

Referitor la diurna în euro acordată angajaților pentru munca prestată în Italia, organele de inspecție fiscală au constatat în perioada 01.10.2013 -31.12.2014 depășiri peste 2,5 ori nivelul legal al diurnei pentru salariații .X. și .X., în sumă totală de .X. lei, fiind calculat un impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei, așa cum rezultă din anexa nr.7.1 la actul de control contestat. La stabilirea bazei impozabile, s-a avut în vedere reținerea contribuțiilor sociale obligatorii în sumă de .X. lei, rezultând o bază netă impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

Având în vedere prevederile art.55 alin.(1), art.55 alin.(2) lit.K, art.296⁴ alin.(1), alin.(2) și art.296¹⁸ alin.(3) lit.a¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită în sarcina contestatoarei o bază suplimentară de .X. lei asupra căreia avea obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe salarii în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

Pentru neplata la scadență a sumei totale de .X. lei reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei pentru perioada 25.02.2010 – 15.12.2015 dobânzi/majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) și art.120¹ alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la contribuțiile sociale, așa cum s-a precizat mai sus, la capitolul impozitului pe veniturile din salarii, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2010 – 2014, **.X. S.R.L** a achitat drepturi bănești de natură salarială pentru munca prestată în Germania în sumă totală de .X. lei, aceste sume reprezentând în fapt, venituri asimilate salariilor, asupra cărora societatea avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale obligatorii în sumă de .X. lei, din care:

- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de

angajator;

- .X. lei contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie – septembrie 2014 a fost achitat lunar prin bancă în lei, unui angajat, un net de plată în sumă de .X. lei în loc de .X. lei, așa cum reiese din statele de plată întocmite în această perioadă.

Pentru drepturile bănești de natură salarială, ridicate suplimentar și necuprinse în statul de plată în perioada februarie -septembrie 2014 a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei, asupra căreia avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale obligatorii în cuantum de .X. lei, după cum urmează:

- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

.X. dată, organele de inspecție fiscală au constatat în perioada 01.10.2013 -31.12.2014 depășiri peste 2,5 ori nivelul legal al diurnei pentru salariații .X. și .X.. Pentru depășirea plafonului legal admisibil al diurnei primită în Italia de cele două persoane în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție

fiscală au calculat în sarcina contestatoarei contribuțiile sociale suplimentare în sumă de .X. lei, defalcate astfel:

- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

La stabilirea contribuțiilor sociale în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere dispozițiile art.18 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art.55 alin.(1), art.55 alin.(2) lit.K, art.296⁴ alin.(1) lit.u), alin.(2), alin.(3), art.296⁵ alin.(1), alin.(2) lit.a¹, alin.(2¹), alin.(3), alin.(4), alin.(5) și art.296¹⁸ alin.(3) lit.a¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la scadență a sumei totale de .X. lei reprezentând contribuții sociale, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei pentru perioada 25.02.2010 – 15.12.2015 dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) și art.120¹ alin.(1), alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III.Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei

precum si actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1. 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 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 individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția angajatorului la 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 de asigurări pentru șomaj 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 de asigurări sociale 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 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 pentru 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 pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția angajatorilor 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.

Agencia Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SRL 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 ianuarie 2010 – decembrie 2014, **.X. SRL** a desfășurat activități de prestări servicii în construcții pentru beneficiari interni (.X. S.R.L. și intracomunitari, respectiv din Germania (.X. și .X.) și Italia (San Benedetto .X. S.c.a.r.l. și .X. S.A.), fiind înregistrată în Registrul operatorilor intracomunitari din data de 17.08.2010.

Pentru deplasarea în străinătate a angajaților societății, au fost întocmite, de regulă, acte adiționale la Contractele de muncă, în care se menționează: perioada detașării, care este diferită de la un salariat la altul, locul unde va fi detașat, respectiv țara, precum și faptul că salariații vor beneficia de drepturi salariale care se plătesc în euro, o dată pe lună până la data de 15 a lunii următoare pe baza pontajului, în funcție de numărul de ore lucrate.

În vederea delegării în străinătate a persoanei angajat, **.X. S.R.L** a încheiat contracte de colaborare cu beneficiarii din Germania, în care se menționează obiectul contractului, cum ar fi: "lucrări de construcții imobile", durata contractului, prețul contractului, clauze privitoare la stabilirea unui salariu tarifar pe oră net de .X. euro, efectuarea decontării acestuia făcându-se în baza pontajului, prezentarea periodică de rapoarte de lucru, obligativitatea respectării de către prestator a clauzei privind prezentarea adeverințelor sau dovezi privind salariul minim acordat conform legislației germane de circa .X. euro, etc.

Contravaloarea serviciilor prestate a fost facturată beneficiarului intracomunitar, decontarea serviciilor efectuându-se prin virament bancar.

Societatea le-a acordat angajaților trimiși la muncă în Germania, 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.

- în Germania, o sumă de bani în euro, cu titlu de diurnă, dar în fapt ca salar tarifar, se întocmesc state de plată la sediul permanent din Germania, prin

intermediul unei societăți germane de contabilitate. Pentru aceste sume achitate salariaților, societatea nu a prezentat ordine de deplasare care să confirme locația, unde s-a deplasat, indemnizația zilnică primită, numărul de zile de detașare.

Sumele primite de fiecare angajat, înscrise în statele de plată din Germania, au fost stabilite în funcție de timpul efectiv lucrat de acesta, pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit, iar cheltuiala cu salariile calculate și plătite în Germania, au fost înregistrate în cursul perioadei în devize, ca o cheltuială a sediului permanent din Germania, fiind preluate în contabilitatea societății rezidente din România, în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii" în corespondență cu contul 401.1000 "Furnizori - salarii în Germania", fără a se calcula și vira la bugetul statului român obligații fiscale, respectiv impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii.

Pentru angajații detașați în străinătate, **.X. S.R.L** obține de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale, certificate A1, în care se menționează că este subiect al legislației de asigurări sociale din România, nu are obligații de plată a contribuțiilor într-un alt stat, conform prevederilor art.19 alin.(2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

La verificarea efectuată pentru perioada ianuarie 2010 – decembrie 2014 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:

- munca desfășurată este strict legată de desfășurarea obiectului de activitate, respectiv lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, cod CAEN 4120;

- sunt îndeplinite condițiile de la pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania au fost calculate în funcție de gradul de îndeplinire a normei de lucru, a orelor prezente pe șantier, pregătire profesională, etc., așa cum rezultă din nota explicativă dată de d-nul Pureca Lucian în calitate de împuternicit al administratorului, ceea ce reflectă caracterul de venituri salariale al sumelor primite de angajați;

- indemnizația pentru munca desfășurată în Germania, conform obiectului principal de activitate al societății, constituie venituri de natură salarială, conform prevederilor art.55 alin.(1), alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și pct.87³ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

- la calculul salariilor în euro acordate angajaților pentru munca desfășurată în Germania, s-a avut în vedere:

a. un tarif orar în funcție de calificarea fiecăruia, cum ar fi: .X. euro la muncitori calificați, .X. euro la maiștri, .X. euro la dirigintele de șantier și la ingineri, etc;

b. număr de ore lucrate conform pontajelor întocmite de diriginții de șantiere;

c. în salariul brut impozabil au fost cuprinse suplimente de masă (impozitate) și care sunt considerate în România venituri nete asimilate salariilor. Asupra acestora angajatorul **.X. S.R.L** avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii, conform art.96 alin.3 din Codul muncii;

d. reținerea de impozit calculat asupra câștigul brut, conform legislației Statului german.

- salariaților nu li s-au plătit sume fixe pe lună, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat impozit pe venit în Germania. Aceste sume au fost tratate ca venituri de natură salarială și de către organele fiscale din Germania și însuși societatea verificată le denumește "salarii" în evidența contabilă, în contul 401.10000, state de plată întocmite în Germania. În aceste condiții, sumele acordate angajaților pentru munca depusă în Germania, nu poate avea alt tratament fiscal în Germania și altul în România, iar cheltuiala cu salariile calculate și plătite în Germania, au fost înregistrate în cursul perioadei în devize, ca o cheltuială a sediului permanent din Germania, fiind preluate în contabilitatea societății rezidente din România, în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii".

- în ceea ce privește transportul salariaților la și de la locul de muncă din străinătate acesta a fost efectuat cu autoturismele **.X. S.R.L**, fiind suportat în întregime de aceasta.

- referitor la cazarea muncitorilor în străinătate, aceasta este asigurată de beneficiarii lucrărilor, baza materială și echipamentele necesare desfășurării activității în Germania, au aparținut **.X. S.R.L**, iar programul de lucru și sarcinile de serviciu pentru realizarea obiectivelor din contractul încheiat cu beneficiarii au fost stabilite de către diriginții de șantiere angajați ai **.X. S.R.L**.

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

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

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 pentru care societatea nu a constituit și nu a plătit în România, obligațiile fiscale aferente, respectiv impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale.

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.**

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

[...]

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

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

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

.X. dată, 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 de colaborare încheiate cu beneficiarii din Germania, respectiv .X. și .X.) în care se prevăd următoarele: obiectul contractului, durata contractului, prețul contractului, clauze privitoare la stabilirea unui salariu tarifar pe oră net de .X. euro, efectuarea decontării acestuia făcându-se în baza pontajului, prezentarea periodică de rapoarte de lucru, obligativitatea respectării de către prestator a unei clauze privind prezentarea adevărilor sau dovezi privind salariul minim acordat conform legislației germane de circa .X. euro, etc.

De asemenea, **.X. S.R.L** are încheiate acte adiționale la Contractele de muncă, în care se menționează: perioada detașării, care este diferită de la un salariat la altul, locul unde va fi detașat, respectiv țara, precum și faptul că salariații vor beneficia de drepturi salariale care se plătesc în euro, o dată pe lună până la data de 15 a lunii următoare pe baza pontajului, în funcție de numărul de ore lucrate.

La calculul salariilor în euro acordate angajaților pentru munca prestată în Germania, s-a avut în vedere efortul individual al fiecăruia:

a. un tarif orar în funcție de calificarea fiecăruia, cum ar fi: .X. euro la muncitori calificați, .X. euro la maiștri, .X. euro la dirigințele de șantier și la ingineri, etc;

b. număr de ore lucrate conform pontajelor întocmite de diriginții de șantiere;

c. în salariul brut impozabil au fost cuprinse suplimente de masă;

d. reținerea impozitului din salariul brut convenit statului german, conform legislației acesteia.

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 diriginții de șantiere, cheltuielile aferente sumelor acordate fiind înregistrate în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii" în corespondență cu contul 401.10000 Salarii 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.

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.

Pentru aceste sume achitate salariaților, societatea nu a prezentat ordine de deplasare în care să se menționeze obligatoriu: ora și data plecării/sosirii, locul unde s-a deplasat, indemnizația zilnică primită, numărul de zile de deplasare.

În acest sens, este adresa nr..X./25.09.2014 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: *"sumele primite în Republica Federală 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. 296⁴ lit.o) și art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii"*.

Organul de soluționare a contestației reține că în vederea formulării unei opinii de specialitate, Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din Ministerul Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./10.09.2014 înregistrată la Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice sub nr. .X./11.09.2014, a solicitat punct de vedere prin care această autoritate de reglementare și sinteză, elaborare și autorizare a cadrului legislativ în domeniul muncii, protecției, coeziunii sociale și respectiv mobilității forței de muncă să se pronunțe în mod expres asupra naturii juridice a indemnizației pentru munca în străinătate înscrisă în actul adițional la contractul individual de muncă, respectiv dacă aceasta reprezintă sau nu un drept de natură salarială sau o indemnizație de detașare, pentru salariați detașați în Germania.

Prin adresa nr..X./X./23.09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, s-a precizat că: *"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.

Referitor la transportul salariaților la și de la locul de muncă din străinătate acesta a fost efectuat cu autoturismele **.X. S.R.L**, fiind suportat în întregime de aceasta, cazarea acestora a fost asigurată de beneficiarii lucrărilor, baza materială și echipamentele necesare desfășurării activității în Germania, au aparținut **.X. S.R.L**, iar programul de lucru și sarcinile de serviciu pentru realizarea obiectivelor din contractul încheiat cu beneficiarii au fost stabilite de către diriginții de șantier angajați ai **.X. S.R.L**.

.X. dată, 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.

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 obligațiilor fiscale în sumă de .X. lei cu titlu de impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale aferente perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2014 în temeiul dispozițiilor art.18 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art.55 alin.(1), art.55 alin.(2) lit.K, art.296⁴ alin.(1) lit.u), alin.(2), alin.(3), art.296⁵ alin.(1), alin.(2)

lit.a¹, alin.(2¹), alin.(3), alin.(4), alin.(5) și art.296¹⁸ alin.(3) lit.a¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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.

Totodată, se reține că în considerentele Deciziei nr..X./08.11.2012, dosar nr..X., definitivă, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție se precizează următoarele:

”Deși a apreciat că este adevărat că angajații societății reclamante aveau dreptul la o diurnă care să acopere contravaloarea cheltuielilor de masă și eventual compensarea bănească a disconfortului generat de deplasarea în străinătate, Curtea a reținut culpa societății pentru faptul că nu a stabilit această diurnă într-un quantum fix pentru a acoperi întocmai acele necesități și a ales să acorde o sumă doar cu titlu de recompensare a realizărilor profesionale”.

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

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

Referitor la susținerea contestatoarei că *”organele de control fiscal și-au depășit competența acordată prin lege, încălcând prevederilor art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, prin reconsiderarea veniturilor acordate de societate salariaților sub forma de indemnizații de delegare/detașare ca fiind venituri de natură salarială”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere adresa nr..X./17.02.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., aflată la dosarul cauzei, de unde rezultă că *”în niciun document justificativ prezentat de*

societate, respectiv: acte adiționale la contractele de muncă cu privire la detașarea personalului în afara țării, state de plată salarii întocmite în Germania, registru de casă în valută privind plata salariilor, etc. nu se face referire la noțiunea de diurnă sau indemnizație de deplasare/detașare, astfel, organul de inspecție fiscală nu a procedat la recalificarea sumelor plătite de contribuabil potrivit prevederilor art.7 sau art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.

În acest sens, este și adresa nr.X./X./19.10.2015 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Procedură Fiscală Reglementări Nefiscale și Contabile, într-o speță asemănătoare, aflată la dosarul cauzei, referitoare la aplicabilitatea prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, de unde rezultă că nu sunt aplicabile dispozițiile art.2 din actul normativ menționat mai sus, în situația în care organul fiscal nu a procedat la recalificarea sumelor plătite de societate potrivit dispozițiilor art.7 sau art.11 din Codul fiscal.

Așadar, sumele acordate angajaților detașați în Germania înregistrate în contabilitate în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii" în corespondență cu contul 401.10000 "Salarii Germania", 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 transportul iar cazarea a fost asigurată de beneficiarii lucrărilor.

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.

Având în vedere adresele sus menționate referitoare la aplicabilitatea în speță a prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale precum și dispozițiile 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 și a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

În ceea ce privește solicitarea **.X. S.R.L** de admitere a recalificării sumelor acordate în perioada 01.01.2010 -31.12.2014, pentru muncitorii detașați în Germania de către **.X. S.R.L**, în vederea acordării anulării obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.F-.X./23.12.2015, se reține că operațiunea juridică de anulare a unor obligații bugetare în conformitate cu prevederile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și a Legii nr.225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, a fost dată în competența organelor fiscale în a căror administrare se află contribuabilul, organele specializate de soluționare a contestațiilor neavând competență să cenzureze derularea acestei proceduri.

Referitor la invocarea principiului certitudinii impunerii reglementat de art.3 din Codul fiscal, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că legislația în materie nu a suferit modificări radicale care să poată da naștere încălcării unor așteptări legitime ale societății.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de **.X. S.R.L** nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.R.L** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./23.12.2015, 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 .X. 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. 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 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 individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția angajatorului la 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 de asigurări pentru șomaj 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 de asigurări sociale 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 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 pentru 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 pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția angajatorilor 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,

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care

contestatoarea deși le contestă, 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 au constatat că în perioada februarie – septembrie 2014 a fost achitat lunar prin bancă, unui angajat, un salariu net în sumă de .X. lei în loc de .X. lei, astfel că pentru drepturile bănești de natură salarială, ridicate suplimentar și necuprinse în statul de plată în această perioadă a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei, asupra căreia au fost calculate diferențe de obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

.X. dată, organele de inspecție fiscală au constatat în perioada 01.10.2013 -31.12.2014 depășirea plafonului legal admisibil al diurnei primită în Italia de salariații .X. și .X., respectiv de 2,5 ori nivelul legal al diurnei, motiv pentru care au fost calculate în sarcina contestatoarei diferențe de obligații fiscale suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale (.X. lei + .X. lei).

Pentru neplata la scadență a obligațiilor fiscale în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale au fost calculate în sarcina contestatoarei accesorii în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, deși contestă obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe venituri din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente acestora, nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acesteia, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor

pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

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.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu 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.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *“Contribuabilul/Plătitorul 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 diferențele de obligații fiscale stabilite suplimentar în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe venituri din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente acestora, 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 și întrucât, *„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”* conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. S.R.L** împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./23.12.2015 pentru acest capăt de cerere, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

3. Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./18.12.2015, 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 măsurii privind depunerea la organul fiscal de corecții la înregistrarea în evidența contabilă a impozitului pe salariu și a contribuțiilor sociale obligatorii pentru perioada verificată 2010 -2014.

În fapt, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./18.12.2015, măsura depunerii la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., Serviciul Evidență pe Plătitor, corecții la înregistrarea în evidența contabilă a impozitului pe salariu și a contribuțiilor sociale obligatorii pentru întreaga perioadă verificată 2010 -2014.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. 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.
[...]*

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună”,

coroborat cu prevederile art.269 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”.

De asemenea, art.272 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a 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 structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

[...]

(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*
- c) decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili;*

d) *creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;*

e) *deciziile de regularizare emise în conformitate cu legislația în materie vamală, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili, indiferent de cuantum”.*

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina **.X. S.R.L** prin Dispoziția nr..X./18.12.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, nu se referă la măsura de diminuare a pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin. (6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) 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.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

“5.1.Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 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.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina **.X. S.R.L** prin Dispoziția nr..X./18.12.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează stabilirea de obligații fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale **ci măsura de corecție la înregistrarea în evidența contabilă a impozitului pe salariu și a contribuțiilor sociale obligatorii pentru perioada verificată 2010 -2014**, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența materială 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.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a), lit.b), lit.c) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. S.R.L** împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./23.12.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.12.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru 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 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 individuale de

- asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția angajatorului la 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 de asigurări pentru șomaj 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 de asigurări sociale 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 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 pentru 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 pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția angajatorilor 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.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. S.R.L împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./23.12.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.12.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru 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 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 la 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 de asigurări pentru șomaj 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 de asigurări sociale 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 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 pentru 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 pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția angajatorilor 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.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de **.X. S.R.L** împotriva Dispoziției nr. .X./18.12.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și transmiterea acesteia spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, 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.