



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335

D E C I Z I A nr.3210/14.09.2020
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../29.07.2020.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara cu adresa nr. HDG_AIF .../24.07.2020 asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../29.07.2020, depusă de

Societatea X SRL
CUI ..., înmatriculată la ORC sub nr. ...
cu sediul în ..., județul Hunedoara
cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura la
Cabinet de Avocat TDD, din
.... jud. Hunedoara

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG_REG .../16.07.2020.

Prin contestația depusă petenta contestă Decizia de impunere nr. F-HD .../26.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – I.F., cu privire la suma de ... lei, reprezentând :

- impozit pe salarii in suma totala de ... lei
- CAS angajator in suma totala ... lei
- CAS angajat in suma totala ... lei
- CAS accidente de munca in suma totala ... lei
- Somaj angajator in suma totala ... lei
- Somaj angajat in suma totala ... lei
- Fond garantare in suma totala ... lei
- Sanatate angajator in suma totala ... lei

- Sanatate angajat in suma totala ... lei
 - Concedii si indemnizatii in suma totala ... lei
 - Contributie asiguratorie in suma totala ... lei
- De asemenea, petenta înțelege să conteste și
- Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../26.05.2020;
 - Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. .../26.05.2020;
 - Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. HDG_AIF ...26.05.2020.

Contestația este semnată si poarta amprenta stampilei Cabinetului de Avocat TDD, fiind depusa imputernicirea avocatiala seria HD nr. ..., in original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-HD .../26.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – I.F., respectiv data de 05.06.2020, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la registratura AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG .../16.07.2020.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../26.05.20200 emis de către A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.
(...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;* coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat.

În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD .../26.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, cu privire la suma de ... lei, reprezentând TVA.

Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petentă a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...26.05.2020.

Prin contestația depusă petenta contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...26.05.2020.

Prin Dispoziția nr. ...26.05.2020 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu s-au stabilit impozite și taxe suplimentare și nici o

măsură de diminuare a pierderii fiscale, în sarcina contribuabilului fiind dispuse următoarele măsuri:

„ Măsura 1

Societatea va depune noi declaratii recapitulative privind livrarile/achizițiile intracomunitare de bunuri/servicii pentru perioada 2015 - 2019 care sa contina informatiile inregistrate in evidenta contabila si care sa le inlocuiasca pe cele depuse initial cu informatii incomplete si incorecte.

.....

Masura 2

Societatea va intocmi si transmite Declaratiile privind obligatiile de plata a contributiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate – rectificative, pentru lunile in care societatea a acordat salariatilor detasati in alte state membre UE in afara Romaniei, sume de bani acordate cu titlu de diurna”

Prin OANAF nr. 3.833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" se precizează că:

“Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.

Formularul se întocmește în timpul sau ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, a unui control inopinat sau a unei constatări la fața locului, în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabilului/plătitorului.”

De asemenea, competența de soluționare a contestațiilor formulate împotriva actelor administrativ fiscale este prevăzută la art.272 alin.(1), (2) și (6) din Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

“ ART. 272 - Organul competent

(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 decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;
- c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);
- d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.

(6) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.*

Potrivit prevederilor pct.5 din OPANAF Nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală
- Organul competent*

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.”

Conform normelor legale mai sus citate, structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice are competență în soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

În ceea ce privește contestațiile formulate împotriva altor acte administrativ fiscale emise de organele de inspecție fiscală, acestea se soluționează de către organul emitent, respectiv de Activitatea de Inspecție Fiscală, întrucât intră în categoria „*altor acte administrative fiscale*”.

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr. ...26.05.2020 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere aparține organului fiscal emitent al actului administrativ contestat, respectiv A.J.F.P Hunedoara

Față de cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr. ...26.05.2020 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către AJFP Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, contestația va fi soluționată de organul emitent.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../26.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.05.20200 de către AJFP Hunedoara, pentru următoarele motive:

Petenta considera calificarea ca fiind venituri de natură salarială a diurnelor acordate celor 6 conducători auto s-a întemeiat pe dispozițiile Legii 16/2017 competența ANAF de a stabili dacă respectivii conducători auto au fost detașați și nu delegați, excede competențelor stabilite prin lege în sarcina Agenției Naționale de Administrare fiscală. Recalificarea unor venituri din diurne în venituri salariale s-a efectuat de către ANAF pe o baza factuală stabilită tot de către acesta, în condițiile în care nu avea competențe în acest sens, astfel ca toate actele comunicate și contestate prin prezenta sunt lovite de nulitate.

Recalificarea statutului conducătorilor auto din personal delegat în persoanal detașat s-a făcut printr-o interpretare eronată și forțată a legislației în domeniu, cuantumum obligațiilor fiscale stabilite în plus de către organul fiscal, putând duce la blocarea efectivă a activității și în cele din urmă la insolvența/falimentul societății.

În asemenea condiții și privind modul de interpretare a legislației în vigoare de către ANAF este evident că nu există securitate juridică în materie fiscală, iar orice modificare sau reinterpretație trebuie anunțată din timp, explicată și făcută publică, instruirea contribuabililor pentru aplicarea noii reglementări fiind, evident, necesară. A stabilit obligații fiscale prin interpretării proprii ale normelor juridice, cerând contribuabilului să respecte o interpretare legislativă nepublică, proprie organului de control, încalcă în mod acest principiu.

Derapajele de la această politică civilizată sunt sancționate drastic, exemplul elocvent fiind cel oferit de Curtea Europeană a Drepturilor Omului în afacerea Serkov c. Ucraina (2011): schimbarea bruscă a jurisprudenței și practicii administrative fiscale, în condițiile în care starea de fapt nu s-a modificat, creează premisele unei violări a principiului securității juridice și a dreptului la respectul proprietății.

În aceste condiții și raportat la normele legale incidente în cauză, petenta expune în cele ce urmează motivele legale care stau la baza solicitării de anulare a actelor fiscale menționate, respectiv Codul muncii (act normativ în baza căruia sunt încheiate toate contractele de muncă verificate de către organul fiscal) care definește atât delegarea cât și detașarea prin articole art. 43 și art. 44.

Un aspect deosebit de important este considerat faptul că art. 47 din Codul Muncii prevede la alin.1 că Drepturile convenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

Petenta arată că în cauză s-a apreciat a fi incidente și dispozițiile Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, care reglementează o serie de aspecte relevante dar aplicate în mod eronat de către organul fiscal, cu scopul evident de stabilit o serie de obligații fiscale în sarcina sa. Astfel petenta invocă prevederile Art. 2 lit. c, Art. 3 lit. b, Art. 5 alin.2 și art. 9 alin.1, considerate relevante.

Raportat la aceste prevederi legale petenta considera că se impune a se observa dacă suntem în prezența unui personal detașat sau nu și care sunt mijloacele de probă care indică sau nu detașarea:

Mai precizează faptul că faptul că acest act normativ (legea 16/2017) a intrat în vigoare la data de 21.05.2017 și prin urmare se aplică situațiilor faptice ivite după intrarea lui în vigoare.

Inspectorii fiscali fac trimitere la art. 3 lit. b din Legea 16/2017, text de lege care nu are aplicabilitate în cauză. Textul de lege mai sus menționat face trimitere la art. 5 alin.2 din același act normativ care prevede 3 situații exprese în care se aplică prevederile Legii 16/2017. Interes pentru cauză prezintă doar art. 5 alin.2 lit. a, prevederile art. 5 alin.2 lit b și c, neavând aplicabilitate în cazul de față întrucât petenta nu aparține niciunui grup de întreprinderi și nici nu are calitatea de agent de muncă temporară.

Analizând cerințele textului de lege prevăzut de art. 5 alin.2 lit. a, petenta arată faptul că nu se aplică situației de față raportat la următoarele considerente:

- Nu există contract încheiat între petenta (întreprinderea care ar fi făcut detașarea, conform susținerilor inspectorilor fiscali) și beneficiarul

prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru (în speță, în accepțiunea inspectorilor fiscali SC LKW AG) .

- Inspectorii fiscali au făcut o confuzie gravă când au apreciat că există un asemenea contract și că în fapt activitatea ar fi prestată pentru această societate comercială.

- În raportul de inspecție fiscală nu sunt indicate asemenea înregistrări și nici nu este susținută de probe o asemenea afirmație .

- Activitatea de transport nu se prestează pentru SC LKW AG, cum greșit reține inspectorii fiscali ci pentru o mulțime de alți beneficiari. SC LKW AG nu avea calitatea de beneficiar aspect ce rezultă din CMR-urile și foile de parcurs puse la dispoziția inspectorilor fiscali și ignorate complet de aceștia .

- Detașarea nu se poate face decât în interesul unei singure întreprinderi utilizatoare și nu în favoarea fiecărui beneficiar al serviciilor de transport în acest caz neafându-ne în prezența unei detașări în sensul Legii 16/2017 .

- Detașarea, în sensul legii se referă strict la prestarea de activitate efectivă în favoarea unei întreprinderi utilizatoare și nu are în vedere circuitul economic și fiscal al documentelor și nici situația în care asemenea servicii de transport se obțin pe bursa de transport sau prin intermediul caselor de expediții. În aceste situații beneficiar rămâne tot societatea care utilizează în mod direct serviciul de transport și nu eventualul intermediar. (Spre exemplu la o rezervare a unui sejur printr-o agenție de turism, activitatea de cazare este prestată strict între hotelieri și turist, agenția de turism neavând decât un rol de intermediar, fără a asigura ea însăși serviciile rezervate)

Pe cale de consecință petenta considera ca nu sunt îndeplinite cerințele prevăzute de art. 3 lit. b și art. 5 alin.2 lit.a din Legea 16/2017, astfel ca nu se aplica dispozițiile legale privitoare la detașare iar proiectul raportului de inspecție fiscală și sumele prevăzute a fi recuperate de la petenta nu au temei legal, astfel încât se impune a fi anulat.

Se considera ca în cauză operează însă direct prevederile art. 9 care prevede în mod expres că personalul angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene și care nu se încadrează în situațiile prevăzute la art. 5 alin. (2), li se aplică prevederile art. 43 din Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și beneficiază de drepturile prevăzute la art. 44 alin. (2) din același act normativ.

Art. 9 din Legea 16/2017 coroborat cu art. 43 și 44 alin.2 din Legea 52/2003 prevăd în mod expres că personalul angajatorului stabilit în România care este trimis să lucreze o perioadă limitată pe teritoriul unui alt stat membru EU este salariat delegat și nu salariat detașat.

Fiind vorba de un salariat delegat acesta are dreptul și beneficiază de diurnă în limitele prevăzute de lege, nefiind evidențiate de către inspectorii fiscale abateri cu privire la cuantumul acestor diurne, achitate legal personalului angajat, în speță celor 6 conducători auto.

Diurnele achitate sunt plătite conducătorilor auto tocmai pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare și este deductibilă în limitele prevăzute de art. 76 Cod fiscal.

În cuprinsul proiectului de inspecție fiscală, se susține (pagina 7 alin.7) că o persoană poate fi delegată o perioadă de 120 zile într-o perioadă de 12 luni calendaristice . Prin urmare pentru 120 de zile la fiecare 12 luni calendaristice se poate efectua în mod legal delegarea conducătorilor auto, achitându-se acestora în mod legal salariul și diurnă.

Doar pentru eventualele diferențe de timp se pot calcula eventuale taxe și impozite suplimentare dacă și numai dacă sunt îndeplinite cerințele pentru detașarea acestora.

Prin urmare, petenta considera ca calcularea în mod global pe întreaga perioadă a bazei de impozitare suplimentară și a impozitelor aferente este nelegală, impunându-se refacerea calculelor cu indicarea în mod exact a perioadelor în care fiecare conducător auto a fost delegat sau detașat.

Diurna achitată conducătorilor auto nu poate fi recalificată ca venit asimilat salariilor având în vedere că prevederile art. 11 din Legea 16/2017 interzic expres acest lucru.

Ori diurna acordată conducătorilor auto este menită să acopere exact aceste cheltuieli de transport, cazare și masă. Prin urmare ea nu poate fi inclusă în baza de calcul a salariilor și impozitată.

La acordarea diurnei, petenta arata ca a avut în vedere prevederile art. 17 ale HG 518/1995 care prevede că "Se recomandă agenților economici, alții decât cei prevăzuți la art. 16 alin. (1), precum și fundațiilor, asociațiilor și altora asemenea, să aplice în mod corespunzător prevederile prezentei hotărâri" și sumele alocate au avut în vedere exact acoperirea acestor tipuri de cheltuieli: transport, cazare și masă.

Se considera ca în lumina celor expuse anterior, având în vedere că nu ne aflăm în prezența unor conducători auto detașati, în mod netemeinc și nelegal s-a procedat la recalcularea bazei impozabile și s-a

procedat tot nelegal la stabilirea unor taxe și impozite suplimentare în cuantum de ... lei.

În concluzie obligațiile fiscale în cuantum de ... lei, stabilite de plată în plus față de taxele și impozitele achitate de către petenta sunt nereale, nelegale și nedatorate, baza impozabilă stabilită suplimentar având ca temei interpretări eronate și distorsionate ale legislației fiscale și ale stării de fapt sens în care solicita admiterea prezentei contestații.

Probe: CMR-urile aferente perioadei supuse controlului fiscal cu privire la cei 6 conducători auto, foile de parcurs corelative.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au consemnat următoarele:

Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

Urmare a verificărilor efectuate - prin sondaj - asupra operațiilor patrimoniale înscrise în documentele primare și contabile, înregistrate în evidența primară, financiară și contabilă, astfel cum au fost puse la dispoziția organelor de inspecție de către reprezentantul legal al contribuabilului, au rezultat următoarele:

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea a înregistrat venituri din prestări servicii transnationale constând în transport intracomunitar de marfuri în beneficiul partenerului LKW AG, din Austria - CIF ... și a partenerilor JCR LTD - CUI ... și LT LTD - CUI LT din Marea Britanie. Societatea verificată facturează serviciile efectuate către partenerii menționați iar aceștia achită contravaloarea serviciilor, prin bancă.

În perioada supusă inspecției fiscale societatea a înregistrat cheltuieli cu salariile personalului încadrat în muncă pe baza contractelor individuale de muncă.

Conform contractelor individuale de muncă și a statelor de salarii societatea acordă salariilor, în principal, salariul minim pe economie din România. Aferent acestor salarii societatea a calculat, a înregistrat în contabilitate și a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente salariilor.

Pe lângă salariul minim pe economie din România, societatea acordă conducătorilor auto, indemnizații de delegare/detasare (diurne externe), pentru perioada când aceștia își desfășoară activitatea în alte state membre UE, sumele menționate fiind plătite salariilor prin instrumente de plată bancară, fapt ce rezultă și din nota explicativă, data de administratorul societății.

Conform notei explicative, societatea nu detine sucursale/puncte de lucru in alt stat membru UE, autocamioanele fiind garate pe traseu si in parcuri in functie de destinatia cursei.

Conform documentelor de transport (CMR-uri, foi de parcurs, s.a.) conducatorii auto desfasoara activitate de transport pentru clientul LKW AG din Austria, cursele fiind efectuate in tari ale Uniunii Europene, inclusiv in Romania.

Din analiza documentelor puse la dispozitie s-a constatat ca societatea verificata nu presteaza servicii de transport pentru societati din Romania, aceasta efectuand transport doar pentru firme din alte state membre (LKW AG din Austria - CIF UI9208701 si a partenerilor JCR LTD- CUI ... si LT LTD- CUI LT din Marea Britanie).

Conform documentelor puse la dispozitia organelor de control, precum si a situatiilor intocmite de societate, s-a constatat ca in perioada supusa inspectiei fiscale SC X SRL a avut incadrati in munca un numar de 13 conducatori auto din care 6 persoane au depasit cele 120 zile (in perioada 2016-2019) care este perioada maximă pentru care poate fi delegată o persoană conform prevederilor art. 44, alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii.

Avand in vedere cele prezentate anterior, s-a constatat ca, in perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a detasat salariati in cadrul prestarii de servicii transnationale fiind astfel aplicabile prevederile art.I, lit. b din Legea nr. 344/2006 si ale art. 3 lit. b din Legea nr. 16/2017, legi privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale.

Conform documentelor privind evidenta contabila, a contractelor de munca, statelor de salarii, pontajelor, situatiilor puse la dispozitie de societatea verificata, s-a constatat ca in perioada 2016-2019 societatea a efectuat activitate de transport in alte state membre UE cu numar de 6 conducatori auto care au depasit cele 120 zile, perioada maximă pentru care poate fi delegată o persoană conform prevederilor art, 44, alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii.

Pe baza acestor documente organele de inspectie fiscala au constatat că veniturile realizate de personalul detașat se constituie din salariul stabilit prin contractele individuale de munca încheiate între salariați și SC X SRL, completat de indemnizatii de delegare/detasare (diurne externe).

Sumele nete platite de SC X SRL celor 6 conducatori auto, in valoare de ... lei, sub forma de indemnizatii de delegare/detasare (diurne externe), sunt inregistrate in contabilitate ca si diurne in contul 625 "Cheltuieli deplasari, detasari si transferari". Ori sumele plătite

conducătorilor auto nu pot avea o natură din punct de vedere juridic și fiscal în România și o altă natură în alt stat membru al Uniunii Europene.

Pornind de la sumele nete acordate conducătorilor auto, sub forma de diurne, au fost determinate veniturile salariale brute, totalul acestora fiind de ... lei.

Aferent acestor venituri societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe salarii și contribuții aferente salariilor.

Impozitul lunar se determină prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul, până la 31.12.2017 și 10% începând cu 01.01.2018.

Astfel, în timpul inspecției fiscale, s-a procedat la recalcularea impozitului pe salarii, prin majorarea bazei impozabile cu suma de ... lei și s-a stabilit impozit pe salarii suplimentar în suma de ... lei.

Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator.

Asa cum s-a prezentat, în detaliu la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent veniturilor salariale acordate celor 6 conducători auto care au depășit cele 120 zile de activitate în afara României, perioada maximă pentru care poate fi delegată o persoană conform prevederilor art. 44, alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, sume înregistrate în contabilitate ca și diurne, societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe salarii și contribuții aferente salariilor.

Conform Codului fiscal cota pentru contribuția la asigurările sociale de stat datorată de angajator este de 15,8%.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit obligație fiscală suplimentară, în suma de ... lei.

Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați

Asa cum s-a prezentat, în detaliu la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent veniturilor salariale acordate celor 6 conducători auto care au depășit cele 120 zile de activitate în afara României, perioada maximă pentru care poate fi delegată o persoană conform prevederilor art. 44, alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, sume înregistrate în contabilitate ca și diurne, societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe salarii și contribuții aferente salariilor

Conform Codului fiscal cota pentru contribuția individuală la asigurările sociale de stat este de 10,5% până la 31.12.2017 și 25% începând cu 01.01.2018, astfel, în timpul prezentei inspecției fiscale s-a stabilit obligație fiscală suplimentară, în suma de ... lei

Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator

Asa cum s-a prezentat, in detaliu, in Raportul de inspectie fiscala, la capitolul Constatari - Impozit pe veniturile din salarii, aferent veniturilor salariale acordate celor 6 conducatori auto care au care au depasit cele 120 zile de activitate in afara Romaniei, perioada maxima pentru care poate fi delegata o persoana conform prevederilor art. 44, alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, sume inregistrate in contabilitate ca si diurne, societatea nu a calculat, nu a inregistrat in contabilitate si nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe salarii si contributi aferente salariilor.

Conform Codului fiscal cota pentru contributia de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator este de 0,242 %, astfel, in timpul prezentei inspectii fiscale s-a stabilit obligaDie fiscala suplimentara, in suma de ... lei.

Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator.

Asa cum s-a prezentat, la capitolul Constatari - Impozit pe veniturile din salarii, aferent veniturilor salariale acordate celor 6 conducatori auto care au care au depasit cele 120 zile de activitate in afara Romaniei, perioada maxima pentru care poate fi delegata o persoana conform prevederilor art. 44, alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, sume inregistrate in contabilitate ca si diurne, societatea nu a calculat, nu a inregistrat in contabilitate si nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe salarii si contributi aferente salariilor.

Conform Codului fiscal cota pentru contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator este de 5,2 %, astfel, in timpul prezentei inspectii fiscale s-a stabilit obligatie fiscala suplimentara, in suma de ... lei.

Contributia pentru asigurari de sanatate etinuta de la asigurati

Asa cum s-a prezentat, in detaliu, la capitolul Constatari - Impozit pe veniturile din salarii, aferent veniturilor salariale acordate celor 6 conducatori auto care au care au depasit cele 120 zile de activitate in afara Romaniei, perioada maxima pentru care poate fi delegata o persoana conform prevederilor art. 44, alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, sume inregistrate in contabilitate ca si diurne, societatea nu a calculat, nu a inregistrat in contabilitate si nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe salarii si contributi aferente salariilor.

Conform Codului fiscal cota pentru contributia individuala pentru asigurari de sanatate este de 5,5 % pana la data de 31.12.2017 si 10% incepand cu 01.01.2018, astfel, in timpul prezentei inspectii fiscale s-a stabilit obligatie fiscala suplimentara, in suma de ... lei.

Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice

Asa cum s-a prezentat, in detaliu, la capitolul Constatari - Impozit pe veniturile din salarii, aferent veniturilor salariale acordate celor 6 conducatori auto care au depasit cele 120 zile de activitate in afara Romaniei, perioada maxima pentru care poate fi delegata o persoana conform prevederilor art. 44, alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, sume inregistrate in contabilitate ca si diurne, societatea nu a calculat, nu a inregistrat in contabilitate si nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe salarii si contributi aferente salariilor.

Conform Codului fiscal cota pentru contributia pentru concedii si indemnizatii este de 0,85%, astfel, in timpul prezentei inspectii fiscale s-a stabilit obligatie fiscala suplimentara, in suma de ... lei.

Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator.

Conform Codului fiscal cota pentru contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator este de 0,5%, astfel, in timpul prezentei inspectii fiscale s-a stabilit obligatie fiscala suplimentara, in suma de ... lei.

Contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati

Conform Codului fiscal cota pentru contributia individuala de asigurari pentru somaj este de 0,5%, astfel, in timpul inspectiei fiscale s-a stabilit obligatie fiscala suplimentara, in suma de ... lei

Contributie asiguratorie pentru munca

Conform Codului fiscal cota pentru contributia asiguratorie pentru munca datorata de angajator este de 2,25%, astfel, in timpul inspectiei fiscale s-a stabilit obligatie fiscala suplimentara, in suma de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentei, ale organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

Societatea X SRL CUI ..., înmatriculată la ORC sub nr. ... are sediul în ..., județul Hunedoara, cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura la Cabinet de Avocat TDD, d..... jud. Hunedoara.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../26.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../26.05.2020, si vizeaza suma totala de ... lei, reprezentând:

- impozit pe salarii in suma totala de ... lei

- CAS angajator in suma totala ... lei
- CAS angajat in suma totala ... lei
- CAS accidente de munca in suma totala ... lei
- Somaj angajator in suma totala ... lei
- Somaj angajat in suma totala ... lei
- Fond garantare in suma totala ... lei
- Sanatate angajator in suma totala ... lei
- Sanatate angajat in suma totala ... lei
- Concedii si indemnizatii in suma totala ... lei
- Contributie asiguratorie in suma totala ... lei

Aspecte de procedură

Prin contestatia formulata societatea petenta X SRL, invoca nulitatea actelor administrativ fiscale contestate, considerand calificarea ca fiind venituri de natură salarială a diurnelor acordate de către subscrisa celor 6 conducători auto s-a întemeiat pe dispozițiile Legii 16/2017 competența ANAF de a stabili dacă respectivii conducători auto au fost detașați și nu delegați, excede competențelor stabilite prin lege în sarcina Agenției Naționale de Administrare fiscală.

De asemenea considera ca recalificarea unor venituri din diurne în venituri salariale s-a efectuat de către ANAF pe o baza factuală stabilită tot de către acesta, în condițiile în care nu avea competențe în acest sens.

În drept, potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 113 (1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]”.

La art. 130 și art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

“Art. 130 (1) Contribuabilul/plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

“ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la

art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;(...)"

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ:

"Contribuabilul/plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal".

Potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres și limitativ prevăzute de lege (lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice, noțiunea de nulitate absolută se folosește pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.49 alin.(1) lit a) – c) din Codul de procedură fiscală.

În concluzie, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

În speță, analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea prevederilor legale privind competența.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară.

În consecință, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr. .../26.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod expres și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Mai mult, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arata:

“Art.6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]”

Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor) prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

(2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”*

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Se rețin și prevederile art.10, art.12 și ale art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 10 (1) Contribuabilul/plătitorul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție”.

“Art.12 (1) Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”

“Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Art. 116 Metode de control

(1) Pentru efectuarea inspecției fiscale se pot folosi următoarele metode de control:

a) verificarea prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;

(2) Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector.

ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă

Astfel, conform prevederilor legale anterior-citate, contribuabilii sunt obligați să furnizeze informațiile necesare și să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare stării de fapt fiscale invocate, relațiile dintre părți – organe fiscale și contribuabili – fiind fundamente pe buna-credință, iar pentru stabilirea stării de fapt fiscală organele fiscale administreează mijloacele de probă pe care le apreciază ca fiind utile determinării acestei stări, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-au considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege, acesta putând efectua controlul prin verificarea selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative.

De altfel, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal și în cazul în care s-ar constata nerespectarea dispozițiilor procedurale, aceasta nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea *stricto sensu* a legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Asimilarea indemnizațiilor de detașare acordate de societate cu veniturile de natură salarială s-a realizat prin raportare la prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, Legii nr.344/2006 și Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, iar la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile legale expres stipulate în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplicabile fiecărei perioade supuse controlului.

Având în vedere cele prezentate, cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru pretinsa încălcare a dispozițiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actelor administrative contestate.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute excepțiile ridicate de contestatoare, fapt pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

Aspecte pe fond

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, societatea X SRL a înregistrat venituri din prestări servicii transnaționale constând în transport intracomunitar de marfuri, facturate către partenerii LKW AG din Austria - CIF U19208701 și a partenerilor JCR LTD- CUI ... și LT LTD- CUI LT din Marea Britanie.

Conform documentelor puse la dispoziția organelor de control, precum și a situațiilor întocmite de societate, s-a constatat că societatea petentă a avut încadrați în munca un număr de 13 conducători auto din

care 6 persoane in perioada 2016 – 2019 au depasit cele 120 zile, perioada maximă pentru care poate fi delegată o conform Codului muncii.

Sumele acordate salariatilor, cu exceptia salariului prevazut in Contractul individual de munca, au fost inregistrate in contabilitate ca si diurne, iar aferent acestor sume societatea petenta nu a calculat, nu a inregistrat in contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe salarii și contribuții aferente salariilor, in suma totala de ... lei.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat că activitatea desfășurată de angajații societatii X SRL pe teritoriul Uniunii Europene nu poate fi considerată delegare, așa cum este definită la art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, și implicit nici sumele achitate personalului trimis sa efectueze transporturi in tari din Uniunea Europeana, la comanda societății X SRL, nu pot fi considerate diune

Prin contestatia formulata, societatea X SRL, sustine in principal faptul ca recalificarea statutului conducatorilor auto din personal delegat in personal detasat s-a facut printr-o interpretare eronata si fortata a legislatiei in domeniu, iar pentru 120 de zile la fiecare 12 luni calendaristice se poate efectua in mod legal delegarea conducatorilor auto, mentionand ca doar pentru eventualele diferente de timp se pot calcula taxe si impozite suplimentare daca sunt indeplinite cerintele pentru detasarea acestora, considerand ca diurna achitata conducatorilor auto nu poate fi recalificata ca venit asimilat salariilor.

În drept, pentru perioada anterioara datei de 01.01.2016 sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“Definirea veniturilor din salarii

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

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

[...],”

coroborat cu pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

Incepand cu anul 2016, sunt aplicabile prevederile art.59 alin.(1) lit.a), art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART. 59 - Sfera de cuprindere a impozitului

(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;

(...)

ART. 76) - Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor*

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

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

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

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

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

- (i) salariile de bază;
- (ii) sporurile și adaosurile de orice fel;(...)
- q) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.”

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

De asemenea, 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- societatea petenta a înregistrat cheltuieli cu salariile personalului încadrat în munca pe baza contractelor individuale de muncă.

- conform contractelor individuale de muncă și a statelor de salarii societatea petenta acorda salariaților, salariul minim pe economie din România. Aferent acestor salarii societatea a calculat, a înregistrat în contabilitate și a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente salariilor.

- pe lângă salariul minim pe economie din România, societatea acorda conducătorilor auto, indemnizații de delegare/detasare (diurne externe), pentru perioada când aceștia își desfășoară activitatea în alte state membre UE, sumele menționate fiind plătite salariaților prin instrumente de plată bancare.

- societatea petenta nu detine sucursale/puncte de lucru în alt stat membru UE, autocamioanele fiind garate pe traseu și în parcuri în funcție de destinația cursei.

În ceea ce privește desfășurarea muncii pe teritoriul României se reține că potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală un număr de 6 salariați ai societății X SRL nu au desfășurat în perioada verificată niciun fel de activitate economică pe teritoriul țării.

Or, pentru a putea delega/detasa personalul angajat al societății X SRL trebuia inițial să desfășoare activitate în România întrucât noțiunea de delegare așa cum este definită la art.43 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii presupune ca fiind exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, ori în cazul conducătorilor auto angajați ai societății petente locul de muncă

este în străinătate, cu atât mai mult cu cât locul garării camioanelor și plecării în cursă este pe traseu și nu în România.

Organul de soluționare reține că activitatea salariaților societății X SRL nu se desfășoară pe teritoriul României, societatea ne prezentând contracte cu clienți români care să demonstreze că desfășoară activitate și în România.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat eroarea contribuabilului privind sumele acordate sub denumirea de indemnizații de delegare acestea fiind în fapt venituri de natura salarială sau asimilate salariilor care se includ în baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din salarii și pentru contribuții sociale.

Mai mult, angajații contestației X SRL neavând un loc de muncă permanent în România, nu pot beneficia de indemnizația de delegare întrucât aceștia nu sau aflat în realitate în situația de a fi delegați de la locul lor de muncă din România, aceștia prestand activitatea pentru care au fost angajați doar în străinătate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achitat sumele cu titlul de *"indemnizații de delegare"* fără să țină cont de prevederile Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, așa cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, respectiv a Legii nr. 16/2017.

Organul de soluționare a contestației reține că deplasarea conducătorului auto este considerată delegare doar dacă locul muncii înscris în contractul individual de muncă este propriu-zis modificat prin delegare. Art. 17 alin.3 lit.b) coroborat cu alin.4 din Codul muncii stabilesc că în contractul individual de muncă al salariatului se înscrie, ca element obligatoriu, locul muncii sau, în lipsa unui loc de muncă fix, posibilitatea ca salariatul să muncească în diverse locuri.

De regulă, conducătorul auto nu are un loc de muncă fix, el fiind un salariat mobil.

Or, salariatului mobil nu i se va acorda diurna atunci când se deplasează la locul de muncă sau la locurile de muncă înscrise în contractul individual de muncă, întrucât aceste deplasări nu sunt determinate de delegare sau detașare, ci de exercitarea atribuțiilor de serviciu la locul de muncă.

Astfel, un angajator care efectuează operațiuni de transport internațional va acorda conducătorilor auto diurna exclusiv în perioada în care locul muncii, așa cum este prevăzut în contractul individual de muncă, este modificat prin delegare/detașare.

Potrivit prevederilor art. 41 – 44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 41

(1) Contractul individual de muncă poate fi modificat numai prin acordul părților.

(2) Cu titlu de excepție, modificarea unilaterală a contractului individual de muncă este posibilă numai în cazurile și în condițiile prevăzute de prezentul cod.

(3) Modificarea contractului individual de muncă se referă la oricare dintre următoarele elemente:

- a) durata contractului;*
- b) locul muncii;*
- c) felul muncii;*
- d) condițiile de muncă;*
- e) salariul;*
- f) timpul de muncă și timpul de odihnă.*

ART. 42

(1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detașarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă.

(2) Pe durata delegării, respectiv a detașării, salariatul își păstrează funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul individual de muncă.

ART. 43

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

ART. 44

(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.

(2) Salariatul delegat 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 prevederile legale mai sus enunțate se reține că modificarea locului de muncă dintr-un contract individual de muncă se poate face doar cu acordul părților și în mod excepțional, în mod unilateral de către angajator prin delegare, care reprezintă exercitarea atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.

Or, în fapt, locul de muncă al salariaților societății X SRL, a fost doar pe teritoriul Uniunii Europene.

Totodată, potrivit prevederilor legale invocate mai sus, delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice.

Or, în perioada verificată, angajații societății au efectuat curse doar pe teritoriul Uniunii Europene, depășind perioada de 120 de zile care este perioada maximă pentru care poate fi delegată o persoană, iar societatea petenta nu detine sucursale/puncte de lucru în alt stat membru UE, autocamioanele fiind garate pe traseu și în parcuri în funcție de destinația cursei.

De asemenea, potrivit prevederilor legale anterior menționate salariații delegați au dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare.

Pentru justificarea sumelor acordate cu titlu de „diurne externe”, societatea nu a prezentat însă documente justificative din care să rezulte că indemnizațiile specifice delegării au fost acordate salariaților cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de delegare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă.

Or, conform celor stabilite de instanțe, diurna poate fi dovadă pentru plata salariului minim. Astfel, CJUE a arătat, în Cauza C-396/13, că diurna este acceptată ca parte a salariului minim, observând că, din moment ce indemnizația pentru deplasarea zilnică nu este plătită cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv de salariat pentru detașare, aceasta trebuie considerată, în conformitate cu directiva detașării lucrătorilor, drept o alocație specifică detașării și astfel ca făcând parte din salariu.

Astfel, se reține că societatea petenta a aplicat eronat prevederile art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, transformând caracterul temporar al delegării într-o situație de permanență, fiind denaturată în totalitate notiunea de „delegare” așa cum a fost gândită de legiuitor pentru că altfel salariații s-ar afla într-o „delegare permanentă”.

De asemenea, angajații societății petente, neavând un loc de muncă permanent în România, nu pot beneficia de indemnizația de delegare întrucât aceștia nu sau aflat în realitate în situația de a fi delegați de la locul lor de muncă din România pe teritoriul Uniunii Europene.

Prin urmare, așa cum s-a reținut anterior, personalul propriu al societății petente a fost trimis să își desfășoare atribuțiile de serviciu pe teritoriul Uniunii Europene, în baza comenzilor de transport, motiv pentru

care în această situație nu se poate vorbi de o delegare a angajaților contestatarei, nefiind vorba de o delegare așa cum aceasta este prevăzută în Codul muncii.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că societatea X SRL a acordat eronat angajaților sume de bani sub forma indemnizațiilor de deplasare în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerația primită de salariați pentru munca prestată în străinătate, în baza contractelor individuale de muncă.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reîncadrat diurnele acordate salariaților ca fiind venituri asimilate salariilor întrucât:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta",

coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

"În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal"

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune

(tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

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

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele acordate cu titlul de "îndemnizație de delegare" și le-au reîncadrat în categoria veniturilor de natură salarială, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.296³ lit.g) și art.296⁴ alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*"ART. 296³ - Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale
Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

(...)

g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

(...)

ART. 296⁴ - Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt

încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;(...)”

Prevederi similare regăsim și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1), precizează că:

“ART:137 –Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

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

ART. 155) - Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate*

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

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

ART.185 - Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj

(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, prevazuti la art. 184, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.(…)

ART.193 - Categorii de venituri supuse contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

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

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(…)

ART.202 - Categorii de venituri supuse contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

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

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(...)

ART.214

(1) *Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, prevazute la art. 209, au obligatia de a calcula contributia de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.*”

Incidente speței sunt considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.547/2016, care reține că:

„Cum activitatea desfășurată nu reprezintă, în sensul art.43 din Codul muncii, «exercitarea temporară a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu, în afara locului de muncă» și în opinia Înaltei Curți, organele fiscale au stabilit cu justețe că sumele de bani acordate de recurenta-reclamantă cu titlu de «diurne», «bonus» și «cheltuieli de deplasare», angajaților săi trimiși în străinătate, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare, respectiv de detașare.

Mai mult, cum bine a reținut judecătorul fondului și în cuprinsul sentinței atacată și la nivelul Uniunii Europene au fost emise directive prin care a fost reglementat expres regimul juridic al angajaților, lucrătorul detașat, fiind definit, similar prevederii Codului muncii, ca fiind acel «lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal» (art.2 alin.1 din Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European). (...)

S-a reținut corect că, sumele plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate cu titlu de diurnă, bonusuri și cheltuieli de deplasare, nu sunt de natura indemnizațiilor de delegare/detașare, fiind în mod expres legate de desfășurarea obiectului societății verificate și anume prestare de servicii de menaj, activități gospodărești către persoane fizice străine, nefiind vorba de o activitate temporară, ci de singura activitate desfășurată de toți angajații recurente, așa încât nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.43 și art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.’

Incidente speței sunt și reținerile din Hotărârea nr.321/R/2017, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș:

„Chiar și în situația în care s-ar considera că angajații recurentei SC E. SA au fost detașați în Ungaria, relevante sunt dispozițiile art.3 alin.7 teza a II-a din Directiva nr.96/71/CC, potrivit cărora 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.

Instanța a observat că nu s-a dovedit faptul că sumele plătite angajaților cu contract de muncă temporară ce au desfășurat activitatea în Ungaria reprezintă decontări, dovedite cu documente justificative ale unor cheltuieli de transport, cazare și masă, astfel că sunt incluse în categoria veniturilor din salarii.

În consecință, în mod judicios a apreciat instanța de fond că sumele astfel acordate sunt de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către reclamantă 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.

Aspectul că sumele acordate cu titlu de diurnă au fost reîncadrate din punct de vedere fiscal nu are semnificația încălcării principiului certitudinii fiscale prin raportare la conținutul adresei nr.82965/15.09.2011, atât timp cât prin acesta s-a urmărit unificarea practicii organelor fiscale privind interpretarea și aplicarea dispozițiilor Codului fiscal.”

De asemenea, potrivit reținerilor din Hotărârea nr.708/25.09.2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Oradea:

„Raportat la concluzia că angajații recurentei nu desfășurau temporar activitate în Italia, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, în mod nelegal sumele acordate acestora de către recurentă au fost calificate și tratate fiscal ca diurnă externă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urmă fiind supuse impozitării (...).”

Incidente speței sunt și reținerile din Hotărârea nr.867/R/2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș:

„Cei 24 de angajați ai intimatei au desfășurat activitate numai în Italia, astfel că delegarea lor nu a avut caracter temporar și indemnizația acordată salariaților nu reprezintă diurnă ci o remunerare a muncii prestate în străinătate. Ca urmare, în mod corect organul fiscal a constatat că diurna acordată celor 24 de salariați ai intimatei reprezintă un venit asimilat salariului, având același regim juridic, motiv pentru care intimata avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pentru perioada în litigiu.(...)”

În consecință, Curtea constată că în mod corect a procedat organul de control la recalificarea diurnelor plătite salariaților ca venituri salariale, față de faptul că munca prestată de aceștia în Italia a avut caracter permanent și față de prevederile art.3 lit.b) din Legea nr.344/2006, situație în care actele administrative atacate sunt legale (...).”

Referitor la afirmația societății potrivit căreia asimilarea indemnizațiilor de detașare acordate de societate cu veniturile de natură salarială s-a întemeiat pe dispozițiile legii 16/2017, excedând competențelor stabilite prin lege în sarcina ANAF, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile legale în vigoare aferente fiecărei perioade supuse controlului, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, și Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, organul de soluționare reține că speței îi sunt aplicabile și prevederile Directivei 96/71/CE, respectiv ale Legii nr. nr.344/2006 și Legii nr.16/2017, întrucât acestea se aplică întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, astfel cum este și cazul în speță.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit impozite și contribuții sociale în temeiul Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea determinării venitului real realizat și implicit al impozitului pe veniturile din salarii și al contribuțiilor sociale aferente.

Mai mult, prin Hotărârea nr.708/25.09.2019, definitivă, Curtea de Apel Oradea a reținut următoarele:

„Nu poate fi primită nici critica recurentei în sensul nelegalității actelor administrativ-fiscale contestate ca urmare a necompetenței organului fiscal de a verifica raporturile de muncă având în vedere că (...) prin reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurnă ca fiind avantaje primite de salariați, în baza probelor strânse cu ocazia controlului, a fost determinată starea de fapt fiscală reală.”

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate 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 OPANAF 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 SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../26.05.2020 pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții aferente.

Referitor la contestarea de către petentă a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .../26.05.2020 emisă de A.J.F.P Hunedoara -Activitatea de Inspecție Fiscală.

În fapt, prin contestația formulată, societatea **X SRL** se îndreaptă și împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .../26.05.2020.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../26.05.2020 nu au fost stabilite obligații fiscale în urma inspecției fiscale.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data formulării contestației, potrivit cărora :

“(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.(...)”

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost 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.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.”,
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.”

Potrivit art.272 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de verificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază

teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*
- c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*
- d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”*

Totodată, potrivit art.98 lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

- d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare”*

De asemenea, potrivit prevederilor art.2 din OPANAF nr.3707/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale:

ART. 2

“Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale" se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.”

Conform prevederilor de la Anexa 2 privind Instrucțiunile de completare a formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale" se reține că:

“Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale" se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale pentru obligațiile fiscale pentru care s-a constatat că baza de impunere nu se modifică, iar creanța fiscală a fost corect determinată.

Decizia privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul activității de inspecție fiscală.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, în situația în care nu se constată diferențe de obligații fiscale, respectiv se stabilește că baza de impunere a obligațiilor fiscale nu se modifică, creanța fiscală fiind corect determinată, se emite, în baza raportului de inspecție fiscală,

decizia privind nemodificarea bazei de impunere, act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere.

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015, precizează:

"9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedura și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiși tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc"

12.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

(...)

d) lipsita de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau interesul său legitim."

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../26.05.2020, contestată, a fost emisă în baza constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../26.05.2020.

Se constată că, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../26.05.2020 nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în urma inspecției fiscale, astfel încât petenta nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau în interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

Ca urmare, potrivit art.280 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată și pct.12.1 lit.d) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, pentru cererea formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../26.05.2020, contestația va fi respinsă ca lipsită de interes.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../26.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../26.05.2020, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

- *Respingerea ca fiind lipsită de interes* a contestației depusă de societatea X SRL, pentru capătul de cerere privind Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../26.05.2020.

- *Constatarea necompetenței materiale* a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...26.05.2020 încheiată de către A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în legătură cu acest capăt de cerere, A.J.F.P. Hunedoara urmând a soluționa contestația petentei în condițiile legii.

- Decizia se comunică la:

- Av. TDD;

-A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,