



ROMÂNIA  
CURTEA DE APÊL BRAȘOV  
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA Nr. [REDACTED]  
Sedința publică de la 26 Septembrie 2017  
Completul compus din:  
PREȘEDINTE Ramona Grapela Mila  
Judecator Catalina Nistor  
Judecator Elena Romilă  
Grefier Maria Dascăl

Pentru astăzi fiind amânata pronunțarea asupra recursului declarat de reclamanta [REDACTED] D.C. SOLAR SRL împotriva sentinței civile nr. [REDACTED] din data de 22.03.2017, pronunțată de Tribunalul Brașov – Secția a – II – a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr. [REDACTED], având ca obiect „anulare act administrativ”.

Dezbaterile în cauza de față, au avut loc în ședința publică din data de 12 septembrie 2017, când partea prezentă a pus concluzii în sensul celor consemnate în încheierea de ședință din aceea zi, ce face parte integrantă din prezenta hotărâre, iar instanța în baza art. 394 alin. 2 Cod procedură civilă și art. 396 alin.1 Cod procedură civilă pentru a da posibilitatea părților să depună concluzii scrise, a amânat pronunțarea la data de 19 septembrie 2017, apoi având nevoie de mai mult timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea la data de 26 septembrie 2017.

CURTEA,

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. *Obiectul litigiului*

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Tribunalului Brașov la data de 05.12.2016, sub nr. [REDACTED], reclamanta SC [REDACTED] D.C. SOLAR SRL a solicitat, în contradictoriu cu părțile Administrația Județeană a Finanelor Publice Brașov și Direcția Generală Regională a Finanelor Publice Brașov, solicitat

- anularea Deciziei de soluționare a contestației nr. [REDACTED] emisă de Direcția Generală Regională a Finanelor Publice Brașov;

- anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentarea nr. [REDACTED] Nr.99 din 11.03.2016 emisă de AJFP Brașov și exonerarea sa de la plata obligațiilor fiscale suplimentarea în cuantum total de [REDACTED] lei.

2. *Hotărârea primei instanțe*

Prin Sentința civilă nr. [REDACTED] CA/22.03.2016, pronunțată de Tribunalul Brașov, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, a fost respinsă cererea de chemare în judecată formulată de reclamantă, ca neîntemeiată.

3. *Calea de atac exercitată în cauză*

Împotriva sentinței civile nr. [REDACTED] CA/22.03.2016, a formulat recurs reclamanta SC [REDACTED] D.C. SOLAR SRL, solicitând casarea în tot a sentinței civile, iar în rejudicare, admiterea cererii de chemare în judecată.

În motivare, recurenta reclamantă a arătat că, în mod greșit prima instanță a apreciat că angajații societății nu au efectuat deplasările în străinătate conform ordinelor de deplasare, însușindu-și opinia organului fiscal care a reținut că sumele plătite cu titlu de diurnă externă constituie în realitate avantaje în bani acordate salariaților.

Astfel, în urma controlului efectuat pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru veniturile din salarii în valoare de [REDACTED] lei, impozitul pe venit salarii și contribuțiile sociale fiind calculate pe fondul reîncadrării de către organul de control a cheltuielilor de natura diurnelor plătite de societate în anul 2013 numiților [REDACTED] Muntean George, Muntean Daniel și Minea Dobrescu Oana Monica, toți trei având calitatea de salariați ai SC [REDACTED] SRL.

În fapt, societatea a înregistrat în cursul anului 2013 cheltuieli cu deplasările, detașările și diurna internă și externă în sumă totală de [REDACTED] lei cheltuieli evidențiate în contabilitate în rulajul debitor al contului 625 ,, cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”.

Din totalul sumei de [REDACTED] lei, suma de [REDACTED] lei reprezintă cheltuieli înregistrate cu diurna externă, mai precis indemnizația de delegare acordată salariaților societății, urmare a deplasărilor acestora în interesul societății în Germania și Austria.

Indemnizația acordată salariaților pentru deplasările externe a fost de 87 Euro/zi, după care a constat și organul de control, calculul diurnei s-a efectuat având în vedere prevederile HG nr. 518/1995.

În urma relațiilor comerciale desfășurate încă din anul 2009 cu [REDACTED] GmbH din Germania, în anul 2012, reclamanta în calitate de comerciant a încheiat contractul de distribuție unică, contract potrivit căruia ,,firma îi transferă comerciantului, cu începere din 31.05.2012 distribuția următoarelor produse: generatoare eoliene de tipul black 300, black 500 și black 1500 în scopul stocării în rețea, module solare, reglatoare de sarcina, transformatoare de tensiune și toate produsele distribuite de firma”.

În anul 2013 SC [REDACTED] GmbH a avut și calitatea de client al societății și a facturat acesteia , în baza facturii nr.0001-2013/28.06.2013 servicii comision în valoare de [REDACTED] Euro. Astfel că, în anul 2013, salariații societății , îndeplinind obligațiile contractuale ce decurg din contractul de distribuție unică încheiat cu [REDACTED] GmbH s-au deplasat aproape lunar în Germania .Participarea la târguri de specialitate și expoziții se face la invitația furnizorului din Germania, efectuată prin intermediul poștei electronice.

Tot în anul 2013, în data de 19.08.2013 s-a încheiat contractul de prestări servicii cu SC [REDACTED] GmbH în care reclamanta are calitatea de manager de proiect.

Negocierile purtate cu furnizorii și beneficiarii din Comunitate, încheierea contractelor și întâlnirile ulterioare ședințe, târguri, conferințe care au impus deplasarea domnilor [REDACTED] Muntean George și Muntean Daniel în calitate de directori tehnici și a doamnei [REDACTED] Minea Dobrescu Oana Monica în calitate de director de vânzări.

În mod netemeinic instanța de fond a menținut concluziile organelor fiscale în sensul că cei trei salariați nu ar fi efectuat în realitate deplasările în străinătate la partenerii externi.

Prin nota explicativă, recurenta reclamantă a arătat organelor fiscale că, în ce privește decontarea cheltuielii cu cazarea doamnei [REDACTED] Minea în data de 29.08.2013, doamna [REDACTED] Minea s-a aflat în deplasare în străinătate, în Austria în cursul lunii august 2013 pentru negocieri cu clientul extern [REDACTED] GmbH cu care a și încheiat contractul din data de 19.08.2013 în valoare de peste [REDACTED] Euro. Contractul era unul de executare succesivă, derulându-se pe o perioadă mai mare de timp având ca obiect organizarea, verificarea, controlul, supravegherea și serviciile de coordonare privind Centrala de energie fotovoltaică de 20 MW din [REDACTED].

În executarea acestui contract a fost necesară prezența personală a doamnei [REDACTED] Minea împreună cu reprezentantul [REDACTED] Alu König Stahl GmbH la locul executării contractului, sens în care la data de 29.08.2013 aceștia s-au deplasat din Viena la [REDACTED] Burgau, locul implementării proiectului, pentru o singură zi, la sfârșitul căreia au înnoptat la unitatea de cazare deținută de firma [REDACTED] GmbH SRL. doua zi aceștia s-au întors la Viena. Deplasarea a fost făcută cu avionul, iar biletele au fost achiziționate și suportate de partenerul [REDACTED] Alu König Stahl GmbH.

Se arată că Normele de Aplicare a Codului Fiscal aduc lămuriri suplimentare în vederea interpretării și încadrării ,, avantajelor de natura salarială ,,..Acestea se referă la utilizarea sau acordarea de bunuri, servicii, diverse alte facilități salariaților și utilizate de salariat în interes personal. Ori în speță, sumele de bani acordate sunt o recunoaștere a cheltuielilor efectuate de salariați în interesul SC [REDACTED] SRL și sunt admise prin prevederile art.55 alin.4litera g și art. 296 ind.15 litera g din Codul fiscal.

A mai arătat recurența că majoritatea deplasărilor în Germania și Austria au fost efectuate cu autoturismele aflate în proprietatea societății și au fost înregistrate cheltuieli aferente cu combustibilul, roșnițe, etc., cheltuieli evidențiate în rulajele conturilor 6022 și 6588. Au existat situații în care transportul-biletele de avion au fost puse la dispoziție de partenerul din Comunitate. În ceea ce privește cazarea, atunci când deplasările se făceau ca urmare a invitației partenerului din comunitate, cazarea era asigurată de acesta.

Sumele plătite angajaților pentru deplasările în Germania și Austria cu titlu de diurnă sunt de natura indemnizațiilor de delegare/detașare, fiind în mod expres legate de desfășurarea obiectului de activitate al societății, astfel că în această situație sunt întrunite condițiile impuse de art. 43 și 44 Codul muncii.

Înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu diurna a fost efectuată în baza documentelor justificative-ordine de deplasare, în conturile corespunzătoare de cheltuieli, mai precis în rulajul debitor al contului 625 „cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări.” Așadar, pentru fiecare deplasare, persoana care a efectuat deplasarea a întocmit ordinul de deplasare care a fost confirmat de partenerul de afaceri extern care a aplicat amprenta ștampilei.

A mai arătat recurența reclamantă că, în mod netemeinic și nelegal, prima instanță a menținut măsura organului fiscal de recalificare a indemnizației primite pentru perioada delegării în străinătate ca fiind venituri de natură salarială și fiind supuse impozitării, în loc să fie analizate strict prin prisma deductibilității fiscale, cum ar fi fost corect și legal.

A invocat în susținerea acestei afirmații aplicabilitatea dispozițiilor art. 2 Lg. 209/2015, arătând că legea interzice în mod expres recalificarea indemnizației pentru deplasările externe în venituri de natură salarială. Cu toate acestea, prima instanță a apreciat, în mod eronat, că dispozițiile art. 2 Lg. 209/2015 nu sunt aplicabile.

Recurența reclamantă a mai susținut că stabilirea de obligații suplimentare de plată în sarcina sa a avut la bază aprecieri subiective ale organului de control, fără ca acesta să ia în considerare starea de fapt fiscală, să analizeze raționamentul economic al cheltuielilor înregistrate și explicațiile reprezentanților societății.

În drept, s-au invocat dispozițiile art. 483-502 C.pr.civ., art. 488 alin. 1 pct. 8 c.pr.civ., Codului fiscal, Codului de procedură fiscală, Legea nr.554/2004, Legea nr.209/2015, HG nr. 44/2004.

Nu au fost solicitate probe noi în recurs.

Cererea de recurs a fost legal timbrată cu taxă judiciară de timbru în valoare de 100 de lei, datorată în temeiul dispozițiilor art. 24 alin. 2 OUG 80/2013.

#### **4. Poziția procesuală a intimatelor pârâte**

Intimatele pârâte Administrația Județeană a Finanțelor Publice [redacted] în nume propriu și pentru Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice [redacted], a formulat, în termen legal, întâmpinare (fila 29), prin care a solicitat respingerea cererii de recurs, ca neîntemeiată.

În motivarea întâmpinării, intimatele reclamante au reluat argumentele prezentate în fața primei instanțe, învederând că prin Decizia de impunere nr. [redacted]-BV-99/1.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice [redacted] - Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. [redacted] S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de [redacted] lei,

Inspecția fiscală a avut ca obiect reverificarea impozitului pe venituri salariale și asimilate salariilor precum și a contribuțiilor datorate pentru venituri salariale aferente perioadei 01.01.2013-31.12.2013, ca urmare a faptului că Decizia nr. [redacted] emisă de Direcția Generală a Finanțelor [redacted] s-a decis desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. [redacted]

În conformitate cu prevederile Deciziei nr. [redacted], echipa de inspecție fiscală a avut în vedere numai cheltuielile cu diurna externă acordată salariaților:

- [redacted] Dan, având funcția de director vânzări, care a încasat în total suma de [redacted] euro pentru deplasări externe, respectiv suma de [redacted] euro pentru luna august 2013 și suma de [redacted] euro pentru fie din celelalte luni din perioada martie-decembrie 2013;

- [redacted] Dan, având funcția de director tehnic, care a încasat în total suma de [redacted] euro, respectiv suma de [redacted] euro pentru fiecare lună din perioada martie-decembrie 2013;

- **Munteanu Ioan-George**, având funcția de director tehnic, care a încasat în total suma de 7700 euro, respectiv suma de 870 euro pentru fiecare lună din perioada martie-decembrie 2013.

Pentru perioada supusă inspecției fiscale au fost verificate contracte individuale de muncă și acte adiționale la contracte, contracte de prestări sericii/convenții civile, state de plată a salariilor, note contabile, declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozit pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (formular 112), balanțe de verificare, situații financiare anuale. Cuantumul diurnei externe a fost stabilit de societate la 200 euro/zi, societatea având ca obiect principal de activitate declarat operațiuni de mecanică generală CAEN 2562.

Mai arată că, prin decizia nr. 3306/27.05.2015, s-a desființat parțial Decizia de impunere -BV 257/27.05.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală -BV 203/27.05.2015 întocmit la S.C. **DC Solar S.R.L.**, cu privire la impozitul pe venituri din salarii, contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, contribuția individuală la asigurările sociale de stat, contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru șomaj, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale, calculate de organele de control prin reîntregirea veniturilor salariale cu valoarea diurnelor acordate salariaților pentru delegări în străinătate în perioada martie-decembrie 2013.

S-a solicitat de către organul de soluționare ca, în condițiile în care se constată ce sumă încasată de salariații ar reprezenta avantaje în bani primite de către aceștia pe perioada 01.03.2013- 31.12.2013 și nu se încadrează în prevederile Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, organele de inspecție fiscale să stabilească obligațiile fiscale de natură salariale individuale, pe fiecare salarial în parte, în caz contrar, organele de inspecție fiscală se vor pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli, care au influență asupra impozitului pe profit datorat de societate.

De asemenea, arată că prin Decizia de impunere -BV 99/1.03.2015, întocmită ca urmare a desființării Deciziei de impunere -BV 257/27.05.2015 și a efectuării reverificării, organele de control au stabilit că suma de 23.344 lei încasată de salariații **Munteanu Daniel, Munteanu George și Mincea-Dobrescu Oana Monica**, reprezintă în realitate avantaje în bani acordate acestora pentru completarea veniturilor salariale ale perioadei martie-decembrie 2013 și că obligațiile fiscale de salariale nu intră sub incidența prevederilor Legii 209/2015 privind anularea obligații fiscale.

Astfel că, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC **DC Solar SRL** impozit pe venituri salarii în sumă de 7.709 lei și contribuții sociale în sumă totală de 23.344 lei urmare a majorării bazei de impunere cu suma de 23.344 lei.

Societatea reclamantă a precizat că sumele plătite angajaților cu titlu de diurnă pentru deplasările în Germania și Austria, sunt de natura indemniza de delegare/detașare, sunt în mod expres legate de desfășurarea obiectului de activitate al societății, nu depășesc limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru personalul din instituțiile publice, iar înregistrarea diurnelor a fost efectuată în baza ordinelor de deplasare care cuprind informațiile minimale obligatorii cerute de OMFP 3512/2008 și sunt confirmate de către partenerii de afaceri externi, aplicarea amprenței ștampilei pe ordinele de deplasare.

Mai arată că societatea reclamantă a precizat că deplasările externe efectuate de salariați ai săi, au avut drept scop identificarea furnizorilor care pot oferi materiale și servicii de calitate sau participarea la cursuri de instruire, la târguri și expoziții organizate de **xxxxx GmbH**, la solicitarea și invitația acestuia efectuată prin intermediul poștei electronice.

Pentru a justifica prezența d-nei **Mincea-Dobrescu Oana Monica** în delegațiile, reclamanta a susține că aceasta a intermediat întrevederile cu partenerii din comunitate întrucât este vorbitor de limba engleză și germană și deține de director de vânzări în cadrul S.C. **DC Solar S.R.L.**

De asemenea, reclamanta mai susține că în anul 2013 au fost purtate negocieri cu **xxxxx GmbH** din Viena, Austria, care s-au concretizat prin încheierea contractului de prestări servicii în care S.C. **DC Solar SRL** are calitatea de manager proiect și precizează faptul că

volumul veniturilor realizate ca urmare a încheierii con lui au fost în anul 2013 în sumă de [redacted] lei.

Referitor la transportul persoanelor la/de la locul delegării, contribuabilul a afirmat că majoritatea deplasărilor în Germania și Austria au fost efectuate cu autoturismele aflate în proprietatea sa și au fost înregistrate cheltuieli aferente cu combustibilul, rovine, etc, cheltuieli evidențiate în rulajele conturilor 6022 "Cheltuieli privind combustibilul" și 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" și de asemenea, se că au existat situații în care partenerul din Comunitate a pus la dispoziție biletele de avion prezentând spre exemplificare corespondența electronică purtată între reprezentantul societății din Viena și reprezentantul S.C. [redacted] S.R.L., însoțită de biletul de avion.

În ceea ce privește cazarea, recurenta reclamantă a susținut că atunci când deplasările se făceau ca urmare a invitației partenerului din comunitate, cazarea era asigurată de acesta dar și că, pentru majoritatea deplasărilor, cheltuielile de cazare au fost suportate de către salariați din sumele reprezentând indemnizațiile de deplasare. Sumele de bani acordate sunt o recunoaștere a cheltuielilor efectuate de salariați în interesul S.C. [redacted] S.R.L. și mai mult decât atât sunt admise, prin prevederi exprese, de legislația fiscală în vigoare iar organul de control avea obligația să analizeze caracterul deductibil al cheltuielilor cu deplasările înregistrate, prin prisma prevederilor art. 21, alineatele (1), (2), (3) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a normelor de aplicare a Codului fiscal.

În vederea susținerii deductibilității cheltuielilor cu diurnele acordate salariaților, reclamanta a anexat și Regulamentul intern și Contractele de muncă încheiate cu cei trei salariați care prevăd acordarea indemnizațiilor de delegare (diurnă).

Conform Ordinilor de deplasare anexate se constată că, exceptând luna august (când la [redacted] GmbH din Germania s-au deplasat doar doi salariați), în perioada martie 2013-decembrie 2013 cei trei salariați ai societății, [redacted] Muntear Daniel, [redacted] Munteanu George și [redacted] Mincea Dobrescu Oana Monica, au fost delegați în Germania la societatea [redacted] GmbH câte 10 zile lunar în aceeași perioadă, în condițiile în care contractul cu această societate a fost încheiat în anul 2012. Deși reclamanta afirmă că salariații s-au deplasat la această societate pentru a participa la ședințe, cursuri de instruire, târguri și expoziții organizate de furnizor „la solicitarea și invitația acestuia efectuată prin intermediul poștei electronice”, reclamanta nu a prezent în susținere niciun extras după corespondența electronică la care face referire.

Referitor la cifra de afaceri înregistrată în relația cu [redacted] GmbH 2013, de [redacted] euro și la achizițiile în valoare de [redacted] lei, recurenta reclamanta nu a probat în nici un fel legătura de cauzalitate între cheltuielile de delegație și obținerea acestor venituri, ținând cont că în perioada martie-decembrie doar cheltuielile de delegare la această societate au fost de [redacted] lei (10zile/lună x [redacted] euro/zi x 3 persoane x 9 luni + 10zile/lună x [redacted] euro/zi x două persoane în luna august).

În mod legal nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a contestației prevederile citate din contractului încheiat cu [redacted] GmbH conform cărora pentru a păstra distribuția unică a produselor, comerciantul se obligă (...) să aibă posibil ședințe lunare cu firma pentru a discuta dezvoltarea activităților de distribuție. Comerciantul se obligă să participe regulat la toate cursurile și instruirile cu privire la produsele de pe piață, organizate de firmă”, deoarece aceste prevederi nu specifică expres locul și modul în care se vor desfășura ședințele sau cursurile, într-o perioadă în care dezvoltarea tehnicii de calcul permite efect cu ușurință de videoconferințe și cursuri on-line, iar expresia „pe cât posibil” are un caracter imperativ.

Aceeași situație se regăsește și în cazul contractului încheiat în data de 19.08.2013 cu [redacted] GmbH.

Contrar susținerii din contestația formulată referitor la ordinele de deplasare, căreia: „au fost înregistrate cheltuieli aferente cu combustibilul, rovine cheltuieli evidențiate în rulajele conturilor 6022 și 6588”, arată că societatea nu a prezentat nici cu ocazia controlului și nici în susținerea contestației niciun document privind achiziția de combustibil sau plata taxelor de drum în statele de tranzit, achiziții fără de care nu se poate efectua un traseu de 3.500 Km (din România până la sediul [redacted] GmbH din Germania și retur).



În nota explicativă dată la solicitarea organelor de control reprezentantul societății afirmă că „societatea a ales să nu-și exercite dreptul la cerea tuturor cheltuielilor cu transportul și cazarea aferente deplasărilor externe din acest motiv nepăstrând documentele justificative” sau că „pentru majoritatea deplasărilor, cheltuielile de cazare au fost suportate de către salariați din sumele reprezentând indemnizațiile de deplasare”.

Mai arată că, afirmația reprezentantului societății este contrară prevederilor punctului 9.4. din Regulamentul intern la care se face referire în contestare, conform cărora angajatorul are obligația „să acorde salariaților plata cheltuielilor de transport și cazare”, precum și prevederilor punctului m, alin.1 lit. g din Contractul individual de muncă care prevede că „salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare...”

A mai arătat că societatea nu a prezentat nici un document pentru achiziția de servicii de cazare în Germania sau Austria. Totodată, ordinele de deplasare cu amprenta ștampilei [redacted] GmbH au fost fotocopyate ulterior aplicării ștampilei și nu sunt semnate de reprezentantul clientului, iar din analiza acestora se constată într-adevăr că se repetă constant trei situații referitor la încadrarea identică a ștampilei în rubrica aferentă din ordinul de deplasare, aspect ce se poate constata cu ușurință la o simplă analiză a documentelor.

Din corespondența purtată cu [redacted] GmbH Austria, anexată la contestație, reiese clar că d-na [redacted] nu s-a aflat în Viena în perioada 09.08.2013-13.08.2013, aceasta îmbarcându-se pentru Viena în data de 14.08.2013 la ora 08:35 și revenind în țară în aceeași zi la ora 20:30. Totodată, în data de 29.08.2013 pentru această angajată au fost decontate cheltuieli cu zarea în [redacted], fapt confirmat de contestatară. Astfel că nu se justifică acordarea diurnei externe pentru d-na [redacted] pentru un număr de 31 zile în august 2013.

Ordinile de deplasare întocmite pentru înregistrarea cheltuielilor cu deplasările externe nu prezintă informații corecte și nu pot fi susținute de prezentarea de alte documente din care să reiese că reclamanta a parcurs în perioada martie 2013-decembrie 2013 traseul din România în Germania.

Arată că, în mod legal organele de control au apreciat că veniturile încasate trei salariați sub formă de diurnă externă, reprezintă avantaje în bani de aceștia au beneficiat în perioada martie 2013-decembrie 2013, fără ca aceste sume să fie incluse în masa impozabilă pentru calculul impozitului pe venit salarii.

În drept au fost invocate dispozițiile Codului de procedură fiscală, ale Codului fiscal.

Nu au fost solicitate probe noi.

##### **5. Considerentele Curții de Apel asupra cererii de recurs formulate.**

Analizând actele și lucrările dosarului, sentința atacată raportat la motivele de recurs invocate, Curtea de Apel Brașov constată că aspectele criticate de recurenta reclamantă se circumscriu motivelor de recurs prevăzute de art. 488 alin. 1 pct. 8 C.pr.civ..

Recurenta reclamantă SC [redacted] SRL a criticat soluția primei instanțe, sub aspectul interpretării și aplicării greșite a normelor de drept material, învederând în argumentarea motivului de recurs prevăzut de dispozițiile art. 488 alin. 1 pct. 8 C.pr.civ., că prima instanță a menținut în mod greșit concluziile organelor fiscale, în sensul că cei trei salariați nu au efectuat deplasările în străinătate conform ordinelor de deplasare, astfel că sumele cu diurna externă constituie în realitate avantaje în bani acordate salariaților. Totodată, în argumentare, recurenta reclamantă a reluat considerentele cererii de chemare în judecată, fără a aduce noi argumente de fapt și de drept prin raportare la sentința pronunțată de instanța de fond.

Curtea constată că, practic, atât recurenta reclamantă cât și intimatele părâte au procedat la reproducerea acțiunii, respectiv a întâmpinării, recurenta reclamantă mărginindu-se numai la afirmarea unei critici de nelegalitate, fără a indica în concret în ce constă nelegalitatea sentinței recurate.

Curtea reține, astfel cum în mod corect a reținut și prima instanță, că reclamanta nu a contestat modul de calcul al impozitului pe profit și al contribuției de asigurări sociale, ci numai reconsiderarea acestor cheltuieli ca venituri de natură salarială.

În analiza legalității Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare nr. [redacted] din data de 11.03.2016, instanța de fond a analizat probele administrate prin prisma dispozițiilor art. 55 și art. 57 Cod fiscal, pct.68 litera a din HG nr.44/2004.

A apreciat prima instanță că, în mod justificat, organele fiscale au reținut că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute 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 se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă stabilirea veniturilor impozabile din salarii se au în vedere inclusiv avantaj bani și în natură.

Curtea validează raționamentul primei instanțe, apreciind că, astfel cum a reieșit din analiza probelor administrate în fața instanței de fond, recurenta reclamantă nu a justificat prin înscrisuri cheltuielile efectuate cu deplasările în străinătate, deplasări pentru care s-au acordat diurnele supuse analizei pentru cele trei persoane angajate ale societății, reclamanta recunoscând în notele explicative că nu a păstrat documentele justificative ale delegării salariaților pentru că o parte a cheltuielilor nu erau supuse decontării fiind suportate de partenerul de afaceri extern.

Curtea mai reține că potrivit dispozițiilor art. 55 alin. 4 lit. g Cod fiscal (Lg. 571/2003), (4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit : (...) g) 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”.

Pentru a fi aplicabile aceste dispoziții legale invocate de recurenta reclamantă în fața primei instanțe, se impunea, însă, ca sumele reprezentând indemnizații primite de salariați pe perioada delegării în străinătate să poată fi justificate, prin înscrisuri conforme.

În contextul în care din probele administrate în cauză a reieșit că înscrisurile depuse în justificarea acordării diurnelor prezintă anumite neconformități, în mod legal prima instanță a apreciat că dispozițiile art. 55 alin. 4 lit. g Cod fiscal nu sunt aplicabile.

Criticile recurentei reclamante privind aprecierea dată de organul fiscal și de instanța de fond înscrisurilor depuse în justificarea cheltuielilor sunt aspecte care țin de aprecierea probelor, instanța de recurs neavând competența de a realiza o reapreciere a probelor administrate, decât în măsura în care această nouă apreciere se impune prisma interpretării unei norme de drept material.

Recurenta reclamantă SC [REDACTED] SRL a mai criticat soluția primei instanțe, sub aspectul neaplicării normelor de drept material, respectiv a dispozițiilor art. 2 Lg. 209/2015.

Curtea reține că, deși recurenta reclamantă a invocat și în fața primei instanțe aplicabilitatea dispozițiilor art. 2 Lg. 209/2015, instanța de fond nu a antamat acest argument în analiza legalității actului administrativ fiscal.

Potrivit dispozițiilor art. 2 Lg. 209/2015, „(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi. (2) Organul fiscal nu recalifică sumele de natura celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015”.

Din cuprinsul expunerii de motive ce a stat la baza adoptării Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, reiese că promovarea acestui act normativ a fost determinată de necesitatea îndreptării situațiilor apărute în practică din cauza interpretărilor diferite a legislației actuale referitoare la acordarea drepturilor de care pot beneficia salariații în desfășurarea activității de transport pe parcurs extern, respectiv indemnizația de delegare/detașare și interpretarea naturii indemnizației de delegare/detașare plătite de agenții de muncă temporară.

Dispozițiile Lg. 209/2015 instituie o amnistie fiscală pentru diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări.

În cauză, recurenta reclamantă nu se află în situația prevăzută de ipoteza actului normativ, respectiv organul fiscal nu a realizat o recalificare a indemnizației de delegare pentru angajații care și-au exercitat activitatea în străinătate pe perioada delegării, ci a calificat indemnizația acordată salariaților în drepturi de natură salarială.

Ipoteza prevăzută de Legea 209/2015 are în vedere situația în care indemnizația de delegare/detașare a fost achitată ca urmare a unei **delegări/detașări reale**, apreciindu-se însă că se impune aplicarea unui alt regim fiscal în privința contribuțiilor și a impozitului, deoarece s-a constatat o discrepanță între veniturile la care se stabilesc și plătesc obligații fiscale și totalitatea veniturilor plătite angajaților, venituri considerate neimpozabile, semnificativ mai mari decât cele impozabile.

Or, în speță, recurenta reclamantă nu a justificat acordarea diurnelor /indemnizațiilor de delegare, neputând prezenta documente justificative conforme care să ateste realitatea delegărilor, apreciindu-se de către organul fiscal că s-a realizat o eludare a normelor legale, în scopul sustragerii de la plata impozitului și a contribuțiilor.

Pentru considerentele expuse, curtea apreciază că nu pot fi reținute criticile de recurs formulate de recurenta reclamantă, circumscrise motivului de recurs prevăzut de dispozițiile art. 488 alin. 1 pct. 8 C.pr.civ.

**6. Temeiul legal al soluției instanței de recurs**

Conchizând, în temeiul dispozițiilor art. 498 C. proc. Civ. Raportat la art. 488 alin. 1 pct. 8 C.pr.civ., Curtea va respinge, ca nefondat recursul formulat de recurenta reclamanta SC **D.G. SOLAR SRL** împotriva sentinței civile nr. **43/CA/22.03.2017** pronunțată în dosarul nr. **8826/2015** al Tribunalului **Brașov**, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, pe care o va menține

Va lua act că nu au fost solicitate cheltuieli de judecată în recurs.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,  
ÎN NUMELE LEGII  
D E C I D E:**

Respinge recursul formulat de recurenta reclamanta SC **D.G. SOLAR SRL** împotriva sentinței civile nr. **43/CA/22.03.2017** pronunțată în dosarul nr. **8826/2015** al Tribunalului **Brașov**, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, pe care o menține.

Ia act că nu au fost solicitate cheltuieli de judecată.

Definitivă.

Pronunțată în condițiile art. 396 alin. 2 C.pr.civ., astăzi, 26.09.2017.

*Președinte,*

**Ramona Grațiana Blum**

*Judecător,*

**Carolina Nistor**

*Judecător,*

**Elena Romila**

*Grefier,*

**Alina Dascalu**

Reg. CN4/10.2017

Tel. nr. MD 9.10.2017 - Sec.

Ind. fond. A. Voinescu

MD 26 Septembrie 2017



*confirmate*  
*[Signature]*