



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrație Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



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

DECIZIA nr. 222 / 2016

privind soluționarea contestațiilor depuse de

**.X. S.R.L. înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 962/23.05.2016 și nr.A_SLP 1132/14.06.2016**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./17.05.2016 și de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. sub nr.17070/07.06.2016 înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP 962/23.05.2016 și nr.A_SLP 1132/14.06.2016 asupra contestațiilor formulate de **.X. S.R.L.** cu domiciliul fiscal în localitatea .X., str..X., județul .X., Cod de înregistrare fiscală .X., înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr..X..

Contestațiile sunt formulate de .X. S.R.L. împotriva sumei totale de .X. lei, astfel :

Contestația înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 962/23.05.2016 a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./31.03.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./31.03.2016 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând :

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de stat reținută de

la asigurați;

- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei impozitul pe venituri din salarii.

Totodată, contestația înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor **sub nr.A_SLP 962/23.05.2016** a fost formulată atât împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale emisă sub nr.F_.X./31.03.2016 cât și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2016.

Contestația înregistrată la Direcția Generală de Soluționarea a contestațiilor **sub nr. A_SLP 1132/14.06.2016** a fost formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X./16.05.2016 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei dobânzi și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;

- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor **sub nr.A_SLP 962/23.05.2016**, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.03.2016, împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-.X./31.03.2016 și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2016 a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data emiterii acestora, respectiv **31.03.2016**, și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv **28.04.2016**, astfel cum reiese din ștampila aplicată de serviciul registratură pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Contestația, înregistrată la Direcția Generală de Soluționarea a contestațiilor **sub nr.A_SLP 1132/14.06.2016**, formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./16.05.2016 a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data emiterii acesteia, respectiv **16.05.2016**, și

de data depunerii contestației la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., respectiv **31.05.2016**, astfel cum reiese din ștampila aplicată de serviciul registratura pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Având în vedere dispozițiile pct.9.5 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *“în situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”* **s-a procedat la conexarea dosarelor contestațiilor** formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.03.2016 și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./16.05.2016.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și având în vedere prevederile pct.9.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, este legal investită să soluționeze contestațiile conexe formulate de **.X. S.R.L.**

I. În susținerea cauzei, contestatara aduce următoarele argumente:

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia actelor administrative contestate privind stabilirea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii, contestatara arată că potrivit actelor adiționale încheiate cu fiecare salariat, detașarea a fost realizată în baza Regulamentului U.E. nr.883/2004 prin schimbarea locului de muncă la .X. – Germania, pentru o perioadă de până la 2 ani.

În acest sens, contestatara precizează că:

- toate drepturile convenite salariaților detașați au fost acordate în Germania conform art.3 din actul adițional, iar veniturile obținute pentru activitatea salarială desfășurată în Germania au fost supuse impozitării în

Germania potrivit convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Germania;

- societatea a întocmit și depus la organele fiscale din Germania toate declarațiile de impunere care privesc veniturile realizate de salariat în străinătate conform art.7 din actul adițional;

- așa cum rezultă la art.8 din actul adițional la contractul individual de muncă, conform Regulamentului UE, în cazul detașării în străinătate, salariatul are dreptul la: cazare pe durata desfășurării activității, la transportul până la locul de detașare din străinătate;

- întrucât detașarea a fost realizată pe o perioadă mai mare de 30 de zile indemnizația de detașare a fost inclusă în veniturile realizate în străinătate și a fost supusă legislației fiscale din statul respectiv conform art.65 din Contractul colectiv de muncă;

- indemnizațiile de detașare au fost acordate într-un quantum cuprins între 30 - 85 euro/zi în funcție de activitatea fizică depusă de fiecare persoană;

- conform contractului colectiv de muncă înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. sub nr. .X./15.05.2014 indemnizația reprezintă suma plătită de angajator peste salariul de bază, în funcție de anumite criterii specifice (indemnizație de conducere, de detașare);

- din punct de vedere al înregistrării contabile, sumele reprezentând indemnizații de detașare au fost înregistrate în bilanțul și contul de profit și pierdere ale sediului permanent din Germania în categoria "altele neincluse în categoria salariilor;

- chiar dacă indemnizația de detașare a fost inclusă în veniturile salariale din Germania, acestea au fost evidențiate distinct în documentele contabile ale sediului permanent din Germania;

- până la momentul apariției Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/2015, legiuitorul intern a transpus în dreptul intern Directiva 96/71/CE doar pentru salariați din Uniunea Europeană detașați în România nu și pentru situația salariaților români detașați într-un stat din Uniunea Europeană, până la momentul transpunerii fiind interpretat eronat regimul detașărilor transfrontaliere.

Referitor la incidența Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, contestatara arată că constatările organelor de inspecție fiscală se întemeiază pe înțelegerea eronată a legislației aplicabile cu privire la indemnizațiile de delegare/detașare acordate salariaților detașați în alte state pentru desfășurarea unei activități, aceste indemnizații fiind scutite de la plata impozitului pe venit în România și de asemenea sunt excluse în mod expres de legiuitor din baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii.

În acest sens, prin contestație se invocă dispozițiile art.2 alin.(1), art.5 alin.(1) din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, susținând aplicabilitatea acesteia pentru toate categoriile de societăți, inclusiv și în situația agenților de muncă temporară, care au acordat indemnizații de delegare/detașare pentru activitatea desfășurată în străinătate, inclusiv în cazul **.X. S.R.L.** Orice altă interpretare a dispozițiilor Legii nr.209/2015 ar determina aplicarea unui tratament discriminatoriu, interzis prin dispozițiile art.3 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatară menționează că prin cererea nr..X./08.03.2016 a solicitat aplicarea Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, iar prin adresa nr..X./15.03.2016 organul fiscal a răspuns, anterior emiterii deciziei de impunere, că nu va proceda la recalificarea sumelor reprezentând indemnizații de detașare în venituri salariale, astfel încât Legea nr.209/2015 nu est aplicabilă subscrisei (anexa nr.9 aflată la dosarul cauzei).

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia actelor administrative fiscale contestate, contestatară consideră că nu există nici un temei pentru calcularea suplimentară a contribuțiilor sociale, invocând dispozițiile art.296¹⁵ lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la regimul detașării transfrontaliere, contestatoarea arată că doar în anul 2015 prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/2015 a fost transpusă în dreptul intern Directiva 96/71/CEE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestațiilor de servicii transfrontaliere, aceasta consacră o definiție proprie a detașării transfrontaliere distinctă de cea reglementată de Codul muncii, așa cum rezultă atât din preambulul Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/2015 cât și din adresa Ministerului Finanțelor Publice din data de 23.11.2015.

Contestatară susține că Directiva prevede posibilitatea acordării unor indemnizații specifice detașării, indemnizații al căror regim fiscal este prevăzut la art.55 alin.(4) lit.g) din Codul fiscal prin raportare la dispozițiile Hotărârii Guvernului nr.518/1995, iar din punctul de vedere al contribuțiilor sociale sunt excluse din baza acestora conform art.296¹⁵ lit.g) din Codul fiscal.

Contestatară invocă art.17 din Hotărârea Guvernului nr.518/1995, în sensul că acest articol de lege nu impune că această indemnizație să fie acordată tuturor salariaților în același quantum, fiind prevăzută doar recomandarea către agenți economici de a aplica prevederile Hotărârii Guvernului nr.518/1995, în toate cazurile indemnizațiile de detașare au fost acordate în limita de neimpozabilitate prevăzută de art.55 alin.(4) lit.g) din Codul fiscal.

Contestatară arată că legislația Uniunii Europene nu impune asimilarea regimului fiscal dintr-un stat membru (în speță Germania) cu regimul fiscal din

statul de origine (România). Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele care i-au fost deduse spre soluționare și care vizează Directiva 96/71/CEE a arătat că legiuitorul European nu a armonizat normele de protecție a salariaților detașați transfrontalier, fiecare stat fiind liber să stabilească conținutul acestor norme.

Contestatară consideră că nu există niciun temei legal pentru recalificarea naturii juridice a sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare, nici de drept intern, nici de drept European, aceste sume păstrându-și natura juridică de indemnizații de delegare/detașare.

Contestatoarea arată că supunerea indemnizațiilor de detașare impozitului pe venit în Germania conform legislației interne din Germania nu schimbă natura juridică a sumelor acordate salariaților pentru activitatea desfășurată în acest stat.

Contestatară susține că dacă activitatea salarială este desfășurată în Germania, acest stat beneficiază de dreptul primar de impozitare a veniturilor salariale, conform art.15 paragraf (1) teza a doua din convenție, eliminarea dublei impozitări se realizează prin aplicarea art.23 din convenție, în speță prin metoda creditului fiscal. Prin excepție, statul de rezidență (România) ar avea dreptul exclusiv de impozitare dacă ar fi îndeplinite cumulativ următoarele trei condiții:

a) beneficiarul este prezent în celălalt stat pentru o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în anul fiscal vizat; și

b) remunerațiile sunt plătite de o persoană sau în numele unei persoane care angajează și care nu este rezidentă a celuilalt stat; și

c) remunerațiile nu sunt suportate de un sediu permanent sau de o bază fixă pe care cel care angajează o are în celălalt stat.

Contestatară arată că neîndeplinirea oricăreia dintre cele trei condiții de mai sus, conduce la acordarea dreptului de impozitare în favoarea statului de desfășurare a activității (Germania), astfel încât evitarea dublei impozitări a veniturilor salariale obținute de persoanele fizice se realizează prin acordarea creditului fiscal de către statul de rezidență (România).

Contestatoarea susține că legiuitorul român a reglementat anumite excepții de la dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilind veniturile care, chiar și în absența unei convenții de evitare a dublei impunerii, sunt neimpozabile, invocând art.55 alin.(4) lit.m) din actul normativ menționat mai sus, deoarece:

- sumele sunt primite de persoane fizice pentru activități dependente desfășurate într-un stat străin, respectiv Germania;

- sumele nu sunt plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ci dimpotrivă sunt plătite în Germania de către sediul permanent.

Contestatară invederează că chiar dacă aceste sume s-ar fi impozitat în România, titularul obligației de a declara în România venitul și de a solicita creditul fiscal ar fi fost persoana fizică beneficiar al venitului, iar nu societatea din România, legiuitorul referindu-se în mod expres în cuprinsul art.91 din Codul fiscal la "contribuții persoane fizice rezidente".

Referitor la contribuțiile sociale contestatară consideră că indemnizațiile de detașare acordate de societate, chiar dacă au fost supuse impozitului pe venit în Germania nu-și schimbă natura juridică și nici regimul fiscal în România, susținând că în speță sunt incidente dispozițiile art.296¹⁵ lit.g) și art.296⁴ lit.u) din Codul fiscal.

Contestatară precizează că sumele din activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale întrucât sunt excluse din baza de calcul a impozitului pe venit conform art.55 alin.(4) lit.g), lit.m) din Codul fiscal.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției de asigurări sociale a angajatorului stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei contestatară susține că potrivit art.296³ lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, **.X. S.R.L.** nu are calitatea de plătitor de venituri din activități dependente, sumele fiind plătite persoanelor fizice de sediul permanent din Germania.

Contestatară arată că baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal care face trimitere la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de art.296⁴ alin.(1) lit.u) care trimite la "*orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii*".

Contestatară susține că potrivit art.296¹⁵ lit.j și lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu se cuprind în baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii, sumele sau avantajele primite de către persoane fizice rezidente din activități dependente desfășurate într-un stat străin, precum și sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, precum și indemnizația primită pe perioada delegării și

detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice.

Astfel, contestatara afirmă că sumele primite pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator conform art.55 alin.(4) lit.m), lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, indiferent de titlul sub care au fost acordate.

De asemenea, contestatoarea invocă și dispozițiile art.296 ^19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, arătând că **.X. S.R.L.** nu avea nici o obligație de a depune declarații, având în vedere că nu este "persoană juridică la care își desfășoară activitatea persoanele fizice", acestea desfășurându-și activitatea în străinătate.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției individuale de asigurări sociale în cuantum de .X. lei, contestatara susține aceleași argumente ca la capitolul privind contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, în sensul că **.X. S.R.L.** nu avea nici o obligație de a depune declarații, având în vedere că nu este "persoană juridică la care își desfășoară activitatea persoanele fizice", acestea desfășurându-și activitatea în străinătate.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în cuantum de .X. lei contestatara arată că art.80 alin.(1) din Legea nr.346/2002 nu reprezintă temei de drept pentru stabilirea contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției de asigurare pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de .X. lei, fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuția individuală pentru asigurări sociale de sănătate datorată de asigurați în cuantum de .X. lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate de la persoane juridice și fizice în cuantum de .X. lei contestatara arată că sumele reprezentând venituri din activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale având în vedere dispozițiile art.296^15 lit.g), lit.j), art.296^19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia Deciziei de impunere nr.F-.X./31.03.2016 în privința stabilirii suplimentare a sumei de .X. lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, nelegalitatea și netemeinicia în parte a Deciziei privind modificarea bazei de impunere nr.F-.X./31.03.2016 în ceea ce privește cheltuială nedeductibilă în cuantum de .X. lei reprezentând chirie plătită către S.C .X. SRL în perioada iulie 2013-septembrie 2015

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor în cuantum de .X. lei la calculul impozitului pe profit, contestatara arată că în mod nelegal organul fiscal invocă dispozițiile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din normele metodologice, apreciind că nu s-a justificat necesitatea încheierii contractului de închiriere în condițiile date și cuantumul corespunzător al chiriei.

Contestatara precizează că din constatările organului fiscal rezultă că angajații .X. lucrează 2 ore pentru societate și 6 ore pentru .X. S.R.L., angajații societăților respective executând același gen de lucrări.

Astfel, contestatara susține că organul fiscal a constatat că încheierea spațiului din str. .X., loc.X. s-a realizat în vederea desfășurării activității societății și implicit în scopul obținerii de venituri impozabile.

Mai mult, organul fiscal a apreciat că valoarea chiriei este de .X. lei fără TVA/lună, iar utilitățile revin în sarcina proprietarului.

Contestatara invederează că dispozițiile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal nu sunt aplicabile speței, acesta referindu-se în principal la serviciile necorporale a căror prestare de servicii se materializează în rapoarte, situații de lucrări, etc.

Contestatara arată că spațiul a fost pus la dispoziție pentru desfășurarea activității și realizarea de venituri impozabile conform art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Pe de altă parte, contestatara susține că organul fiscal denaturează conținutul pct.48 din normele metodologice de aplicare a art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, referindu-se la situații inaplicabile societății respectiv, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului.

Contestatara subliniază faptul că încheierea contractului este justificată în baza principiului libertății de gestiune în baza căruia contribuabilul poate încheia acele contracte pe care le apreciază ca fiind necesare în vederea realizării obiectului de activitate. Or, în condițiile în care spațiul închiriat a fost folosit pentru realizarea de venituri impozabile, organul fiscal nu poate cenzura

necesitatea încheierii contractului de închiriere și invocă necesitatea unor documente doveditoare inaplicabile unor astfel de situații.

În consecință, contestatara consideră că organul fiscal a procedat nelegal prin neacordarea deductibilității cheltuielilor în cunatum de .X. lei și solicită anularea în parte a Deciziei privind modificarea bazei de impunere nr.F-.X./31.03.2016.

Referitor la nelegalitatea constatărilor în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată considerată nedeductibilă în cuantum de .X. lei,

contestatara invocă prevederile art.146 din Codul fiscal, arătând că factura fiscală completată conform prevederilor alin.5 ale art.155 din Codul fiscal este documentul în baza căruia se poate exercita dreptul de deducere, astfel încât critica formulată de organele fiscale, asupra documentelor justificative depuse de societate, în dovedirea realității serviciilor achiziționate este nerelevantă în cauză, motiv pentru care societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere.

Contestatara arată că concluzia potrivit căreia dreptul de deducere a TVA nu poate fi condiționat de alte documente justificative care nu sunt prevăzute de legea fiscală a fost prezentată în multe cazuri ale Curții Europene de Justiție, printre care, cel mai recent este C -78 12 Evita -K, decizia Curții de Apel București din dosarul nr.7658/2/2012/14.03.2014, Decizia nr.V/2007 și decizia civilă nr.2119/31.03.2008.

Contestatara susține că prin art.145 alin.(8) din Codul fiscal, se prevede că *"pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii"*, precizându-se în cadrul reglementărilor date, la lit.a) și lit.b) documentele ce trebuie prezentate pentru dovedirea fiecărei situații specifice.

Contestatara precizează că organul fiscal invocă în justificarea refuzului deductibilității TVA faptul că nu sunt îndeplinite dispozițiile pct.48 din normele metodologice de aplicare a art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, dispozițiile inaplicabile în materia TVA.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2016, contestatara arată că organele de inspecție fiscală au procedat în mod nelegal la stabilirea de sume suplimentare cu titlu de impozit pe venit, contribuții sociale, taxă pe valoarea adăugată și au modificat baza de calcul a impozitului pe profit.

Prin măsura de la pct.3.1, organele de inspecție fiscală au dispus următoarele: *"unitatea va întreprinde demersurile necesare în vederea punerii de acord a evidenței fiscale ale societăți aferente anilor 2012-2015 cu constatările din Raportul de inspecție fiscală"*.

Motivul de fapt invocat de organul fiscal a fost calculul obligațiilor datorate de societate aferente veniturilor de natură salarială realizate în Germania.

În consecință, contestatara solicită admiterea contestației, iar în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, solicită susținerea orală a contestației.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./16.05.2016 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii .X. contestatara susține că întrucât decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.03.2016 este netemeinică și nelegală, apreciază că se impune în temeiul art.50 din Noul cod de procedură fiscală și anularea actului subsecvent.

Contestatara solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./16.05.2016 și exonerarea **.X. S.R.L.** de obligația de a achita suma totală de .X. lei reprezentând obligații fiscale accesorii stabilite netemeinic și nelegal în sarcina societății.

În temeiul dispozițiilor art.139 din Codul de procedură civilă, republicat și a pct.9.5 și pct.9.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 contestatara solicită conexarea prezentei contestații la contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./28.04.2016.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./31.03.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./31.03.2016, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

.X. S.R.L. desfășoară activitate în domeniul activității de producție și procesarea cărnii, precum și contractarea pe bază temporară a personalului.

În perioada aprilie 2012 – decembrie 2015 **.X. S.R.L.** a acordat cu titlu de indemnizație de detașare suma totală de .X. lei unor angajați ce au desfășurat activitate printr-un sediu secundar din Germania, la firma .X., .X., .X. .X., pentru care s-au obținut documente portabile A1 eliberate de Casa Națională de Pensii din România.

.X. S.R.L. a încheiat acte adiționale la contractele individuale de muncă cu fiecare persoană detașată în Germania, de unde rezultă că *"drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de către angajator, se va achita un salariu brut de .X. lei la punctul de lucru al firmei din Germania, iar diferența de venit i se va achita tot la punctul de lucru al firmei din Germania în Euro în funcție de orele lucrate, minim 8 euro/oră brut"* .

Din sumele atribuite angajaților detașați s-a reținut de către **.X. S.R.L.** un impozit pe venitul din salarii, la un nivel corespunzător legislației din Germania, evidențiat la încheierea anului fiscal în contul 641.30000 "Cheltuieli cu salariile personalului Germania".

Din discuțiile purtate cu reprezentanții firmei, aceștia susțin că indemnizațiile acordate salariaților sunt de natura celor ce se încadrează în prevederile art.296⁴ lit.m) din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută de organele fiscale întrucât angajații .X. nu au fost delegați sau detașați în Germania pentru însărcinarea unor lucrări și revenirea în țară, la un loc de muncă stabil, aceștia fiind efectiv plasați la muncă în străinătate pe o perioadă temporară, respectiv 24 luni, având locul de muncă în Germania, fiind însărcinați pentru prestarea unor lucrări sau servicii către beneficiar – utilizator cu sediul în Germania.

Organele de inspecție fiscală au precizat că acordarea unor sume pentru deplasarea în țară sau străinătate nu implică încheierea de acte adiționale la contractele de muncă, ci întocmirea unor ordine de deplasare care să fie justificate corespunzător, iar sumele acordate salariaților ce au desfășurat activitate în Germania să fie egale, funcție de diurna care se cuvine pentru Germania , respectiv .X. euro (.X. x .X.) și zilele de deplasare.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că în contractul încheiat între societatea verificată în calitate de executant și firma beneficiară din Germania, în calitate de beneficiar, la pct.6 alin.(1) se prevede că: *"Drepturile la salariul pentru lucru cu ora facturate se achită cel târziu în termen de 7 zile de la data facturării prin transfer bancar..."*, iar la punctul 1 se stipulează: *"Executantul efectuează lucrări cu forța proprie de muncă, în spațiile de lucru ale beneficiarului....."* .

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat, declarat și virat la organul fiscal teritorial, pentru perioada 01.04.2012 – 31.12.2015 impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale pentru indemnizațiile de detașare plătite de societate unor angajații ai săi, care în fapt, sunt drepturi salariale.

Față de cele constatate mai sus, având în vedere prevederile art.6, art.64, art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.12 alin.(1) din Regulamentul (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29.04.2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, art.18 alin.(3) din Legea nr.19/2000, art.55, art.57, art.58, art.91 pct.5, art.296⁵ alin.(1), alin. (2), alin.(3), alin.(4), art.296⁴ alin.(1) lit.a), lit.u), lit.m), art.296² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.27 din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, art.80 alin.1 lit.a), art.101 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, art.19 lit.a), art.26, art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, art.258 alin.(1), art.257 alin.(2) lit.a) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art.5 lit.a), art.6 alin.(1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare și art.15 pct.1, art.23 din Legea nr.29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la aplicarea tratamentului fiscal corespunzător naturii sumelor în speță, respectiv salarii plătite de către contribuabil cu titlu de indemnizații de deplasare, stabilind în sarcina contestatarei aferente veniturile salariale suplimentare în sumă totală de .X. lei, următoarele obligații fiscale în cuantum de .X. lei:

- .X. lei contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei impozitul pe venituri din salarii.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că **.X. S.R.L.** nu face dovada că achizițiile de servicii sunt destinate activității societății, astfel că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții în sumă totală de .X. lei nu a fost acceptată la deducere în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Totodată, **prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./16.05.2016** emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii au fost calculate în sarcina contestatarii obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei aferente debitelor cu titlu de impozit pe venituri din salarii, contribuții sociale, impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată.

Documentul prin care s-a individualizat suma de plată sunt:

Declarația 112 nr..X./21.04.2016, Decizia de impunere F-.X./31.03.2016, Declarația 100 nr..X./25.04.2016 și Declarația 300 nr..X./25.04.2016, așa cum rezultă din anexa la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./16.05.2016.

Accesoriile în sumă totală de .X. lei au fost calculate pentru perioada 25.09.2012 – 16.05.2016 în conformitate cu prevederile art.88 lit.c) și art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator;**
- **.X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de stat**

reținută de la asigurați;

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

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

În fapt, din actele existente la dosarul cauzei se reține că în perioada aprilie 2012 – decembrie 2015, .X. S.R.L. a acordat cu titlu de indemnizație de detașare, suma totală de .X. lei, respectiv echivalentul a .X. euro, unor angajați ce au desfășurat activitate în Germania la firma .X. GmbH & Co.Kg, .X., .X. .X., pentru care au obținut Documente portabile A1 eliberate de Casa Națională de Pensii din România.

Totodată, se reține că .X. S.R.L. desfășoară activitate în domeniul activității de producție și procesarea cărnii, precum și contractarea pe bază temporară a personalului.

.X. S.R.L. a încheiat acte adiționale la contractele individuale de muncă cu fiecare persoană detașată în Germania, de unde rezultă că *"drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de către angajator, se va achita un salariu brut de .X. lei la punctul de lucru al firmei din Germania, iar diferența de venit i se va achita tot la punctul de lucru al firmei din Germania în Euro în funcție de orele lucrate, minim 8 euro/oră brut"*.

Din sumele atribuite angajaților detașați s-a reținut de către **.X. S.R.L.** un impozit pe venitul din salarii, la un nivel corespunzător legislației din Germania, evidențiat la încheierea anului fiscal în contul 641.30000 "Cheltuieli cu salariile personalului Germania".

La verificarea efectuată pentru perioada aprilie 2012 – decembrie 2015 organele de inspecție fiscală au constatat că:

- angajații **.X.** nu au fost delegați sau detașați în Germania pentru însărcinarea unor lucrări și revenirea în țară, la un loc de muncă stabil, aceștia fiind efectiv plasați la muncă în străinătate pe o perioadă temporară, respectiv 24 luni, având locul de muncă în Germania, fiind însărcinați pentru prestarea unor lucrări sau servicii către beneficiar – utilizator cu sediul în Germania.

- acordarea unor sume pentru deplasarea în țară sau străinătate nu implică încheierea de acte adiționale la contractele de muncă, ci întocmirea unor ordine de deplasare care să fie justificate corespunzător, iar sumele acordate salariaților ce au desfășurat activitate în Germania să fie egale, funcție de diurna care se cuvine pentru Germania, respectiv **.X.** euro (**.X.** x **.X.**) și zilele de deplasare.

- în contractul încheiat între societatea verificată în calitate de executant și firma beneficiară din Germania, în calitate de beneficiar, la pct.6 alin.(1) se prevede că: *"Drepturile la salariul pentru lucru cu ora facturate se achită cel târziu în termen de 7 zile de la data facturării prin transfer bancar..."*, iar la punctul 1 se stipulează: *"Executantul efectuează lucrări cu forța proprie de muncă, în spațiile de lucru ale beneficiarului....."*.

- societatea nu a calculat, declarat și virat la organul fiscal teritorial, pentru perioada 01.04.2012 – 31.12.2015 impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale pentru indemnizațiile de detașare plătite de societate unor angajații ai săi, care în fapt, reprezintă drepturi salariale.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.F-**.X.**/31.03.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **.X. S.R.L.** obligații suplimentare de plată în sumă totală de **.X.** lei reprezentând impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale.

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

“Definirea veniturilor din salarii

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

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

- recompensele și premiile de orice fel;

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

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

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

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

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

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

contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

.X. S.R.L. a încheiat contracte de prestării servicii cu beneficiarii din Germania, respectiv .X. GmbH & Co.Kg .X., .X. .X. în domeniul prelucrării cărnii.

Prin actul de control contestat, organele de inspecție fiscală au precizat că în contractul încheiat între societatea verificată în calitate de executant și firma beneficiară din Germania, în calitate de beneficiar, la pct.6 alin.(1) se prevede că: *"Drepturile la salariul pentru lucru cu ora facturate se achită cel târziu în termen de 7 zile de la data facturării prin transfer bancar..."*, iar la punctul 1 se stipulează: *"Executantul efectuează lucrări cu forța proprie de muncă, în spațiile de lucru ale beneficiarului....."*.

În relația cu personalul trimis la muncă în Germania, **.X. S.R.L.** a întocmit următoarele înscrisuri și documente:

- contractul colectiv de muncă înregistrat la I.T.M. .X. sub nr..X./15.05.2014, unde la art.61 se precizează că:

"Veniturile obținute în străinătate realizate în conformitate cu prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate de România cu Germania se supun impozitării Germane și vor fi achitate în Euro, societatea obligându-se să achite impozitele aferente, în conformitate cu legislația pentru evitarea dublei impuneri încheiate de România și Germania, de asemenea, societatea va întocmi și va depune la organele fiscale din statul respectiv toate declarațiile de impunere care privesc veniturile realizate de către salariat în străinătate.

Pe durata detașării în străinătate salariatul va primi în Germania salariul în Euro prevăzut în contractul individual de muncă, salariul realizat în România va fi inclus în baza de impozitare a veniturilor realizate în Germania, urmând ca la sfârșitul perioadei să se aibă în vedere prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate de România cu statul respectiv".

Totodată, la art.64 din contractul colectiv de muncă înregistrat la I.T.M. .X. sub nr..X./15.05.2014, se stipulează:

"Părțile contractante stabilesc ca drepturile salariale să se plătească până în data de 10 a lunii următoare celei pentru care se plătesc drepturile pentru salariații din România și până în data de 20 a lunii următoare pentru angajații detașați în Germania", iar la art.65 din contractul colectiv de muncă se prevede: "Alte drepturi acordate în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate salariatului i se va acorda cazarea pe toată durata desfășurării activității, transportul la locul de muncă din străinătate la începutul

perioadei de detașare, întrucât detașarea se desfășoară pe o durată mai mare de 30 de zile, indemnizația de detașare este inclusă în veniturile realizate în străinătate și se supun legislației fiscale din statul respectiv”.

- contracte individuale de muncă pentru persoanele încadrate în muncă cu timp întreg (8 ore/zi);

- acte adiționale și notă de informare la contractele individuale de muncă, unde la pct.3 se precizează: *”drepturile convenite salariatului detașat se acordă de către angajator, se va achita un salariu brut de .X. lei la punctul de lucru al firmei din Germania în Euro, iar diferența de venit i se va achita tot la punctul de lucru al firmei din Germania în Euro în funcție de orele lucrate, minim 8 euro/oră brut”*.

Din actul adițional și notă de informare la contractul individual de muncă nr..X./07.07.2015 și nr..X./10.09.2015, aflate la dosarul cauzei, rezultă că:

- *”angajatul este detașat pentru îndeplinirea sarcinilor în industria alimentară, în domeniul de prelucrare a cărnii;*

- *prin detașarea salariatului i se modifică locul muncii, care va fi astfel la .X. – Germania;*

- *veniturile obținute în străinătate realizate în conformitate cu prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate de România cu Germania se supun impozitării Germane și vor fi achitate în Euro, ... societatea va întocmi și va depune la organele fiscale din statul respectiv toate declarațiile de impunere care privesc veniturile realizate de către salariat în străinătate...;*

- *conform regulamentului UE în cazul detașării în străinătate salariatul are dreptul la cazare pe durata desfășurării activității, la transportul până la locul de detașare din străinătate la începutul perioadei de detașare”.*

- pentru salariații trimiși la muncă în Germania, **.X. S.R.L.** a obținut de la Casa Națională de Pensii, formularele A1 ce atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială a României, certificând faptul că titularul său se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Germania, potrivit art.19 alin.(2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială;

- state de plată lunare pentru salariul de bază brut lunar înscris în contractele de muncă, sume pentru care s-au calculat și virat impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente în România și salariul obținut în Germania pentru activitatea desfășurată pe teritoriul Germaniei, diferențiat în funcție de calificare, prezența și grad de îndeplinire a normei de lucru, sume

pentru care a fost calculat, reținut și virat impozit pe venitul din salariu realizat în Germania, la organul fiscal teritorial din Germania.

Pentru sumele de bani achitate în euro salariaților pentru activitatea desfășurată pe teritoriul Germaniei, **.X. S.R.L.** nu a calculat, reținut, declarat și virat impozitul pe venituri din salarii și contribuțiile sociale aferente datorate bugetului consolidat al statului.

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

Câștigul net obținut în Germania de către salariații **.X. S.R.L.** a fost variabil și a fost stabilit pentru fiecare angajat în parte în funcție de numărul total de ore lucrate și de gradul de îndeplinire a normei de lucru.

Sumele acordate angajaților trimiși la muncă în Germania au fost înregistrate în evidența contabilă în conturile 641.30000 "Cheltuieli cu salariile personalului Germania", fără a se calcula și vira la bugetul general consolidat al statului impozitul pe venituri din salarii și contribuțiile sociale aferente acestor sume în cuantum de **.X.** lei.

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

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

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

În acest sens, este și adresa nr..X./25.09.2014 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: *"sumele primite în Republica Federală Germania de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296⁴ lit.o) și art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii"*.

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

Prin adresa nr..X./X./23.09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, s-a precizat că: *"indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare"*

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

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

Având în vedere faptul că sumele plătite în Germania nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masă justificate cu documente în condițiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume sunt venituri de natură salarială în conformitate cu art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar nu indemnizații de delegare/detașare reglementate de art.55 alin.(4) lit.g) din actul normativ menționat mai sus.

Întrucât veniturile realizate de salariați în străinătate au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 67, pct.68 și pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **.X. S.R.L.** avea obligația calculării, reținerii și virării obligațiilor fiscale în sumă totală de **.X. lei** cu titlu de impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale aferente perioadei aprilie 2012 – decembrie 2015.

La stabilirea obligațiilor suplimentare de plată în cuantum de **.X. lei** reprezentând impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale s-au avut în vedere art.6, art.64, art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.12 alin.(1) din Regulamentul (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29.04.2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, art.18 alin.(3) din Legea nr.19/2000, art.55, art.57, art.58, art.91 pct.5, art.296⁵ alin.(1), alin.(2), alin.(3), alin.(4), art.296⁴ alin.(1) lit.a), lit.u), lit.m), art.296² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.27 din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, art.80 alin.1 lit.a), art.101 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, art.19 lit.a), art.26, art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, art.258 alin.(1), art.257 alin.(2) lit.a) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art.5 lit.a), art.6 alin.(1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare și art.15 pct.1, art.23 din Legea nr.29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și capital, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și Decizia nr.4646/2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că atât timp cât sumele de bani acordate salariaților detașați au fost condiționate de numărul de ore lucrate rezultă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei, sumele astfel acordate fiind de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către societate a sumelor plătite fiind acela al eludării

dispozițiilor legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.

Totodată, se reține că în considerentele Deciziei nr.4646/08.11.2012, dosar nr.182/45/2010, definitivă, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, se precizează următoarele:

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

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

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

Mai mult, din contestația formulată de societate se reține că:

”indemnizațiile de detașare au fost acordate într-un quantum cuprins între 30 - 85 euro/zi în funcție de activitatea fizică depusă de fiecare persoană;

Conform contractului colectiv de muncă înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. sub nr..X./15.05.2014 indemnizația reprezintă suma plătită de angajator peste salariul de bază, în funcție de anumite criterii specifice (indemnizație de conducere, de detașare)” .

Referitor la invocarea prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere adresa nr..X./15.03.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., aflată la dosarul cauzei, de unde rezultă că *”în urma analizei s-a constatat că obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de Impunere nr.F-.X./31.03.2016 nu intră sub incidența prevederilor art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale” .*

Astfel, prin adresa nr..X./X./19.10.2015 emisă de Direcția generală de legislație Cod procedură fiscală reglementări nefiscale și contabile, într-o speță asemănătoare, aflată la dosarul cauzei, referitoare la aplicabilitatea prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, preciza că nu sunt aplicabile dispozițiile art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, în situația în care organul fiscal nu a procedat la recalificarea sumelor plătite de societate potrivit dispozițiilor art.7 sau art.11 din Codul fiscal.

Așadar, sumele acordate angajaților detașați în Germania nu pot fi considerate ca indemnizații de delegare/detașare, acestea nefiind vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, în sensul art.3, alin.(7) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului: *“Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă”,* or așa cum s-a reținut mai sus, **.X. S.R.L.** nu a depus la dosarul cauzei documente justificative care să confirme efectuarea cheltuielilor cu transportul, cazarea și masa de către salariaților detașați la muncă în Germania.

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

Având în vedere adresele sus menționate referitoare la aplicabilitatea în speță a prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale precum și dispozițiile din Anexa 5 la Ordinul 2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și al Legii nr.225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a luat act de faptul că societatea nu se încadrează în prevederile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Prevederile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale trebuie privite ca o amnistie acordată operatorilor economici în ceea ce privește plata datoriilor la bugetul de stat reprezentate de impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale rezultate prin recalificarea unor activități pentru o perioadă de timp bine determinată și în condițiile prevăzute în actul normativ menționat.

Referitor la susținerea **.X. S.R.L.** în sensul că *”nu are calitatea de plătitor de venituri din activități dependente, întrucât sumele sunt plătite de sediul permanent din Germania și nu este persoana juridică la care își desfășoară*

activitatea persoanele fizice, chiar dacă aceste sume s-ar fi impozitat în România, titularul obligației de a declara în România venitul și de a solicita creditul fiscal ar fi fost persoana fizică beneficiar al venitului, iar nu societatea din România”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu depune la dosar documente care să confirme că persoanele detașate au certificat de rezidență fiscală în Germania.

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

Referitor la alegația societății potrivit căreia Decizia de impunere contestată nu este motivată corespunzător, aceasta nu poate fi reținută întrucât din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că în cuprinsul deciziei de impunere este menționat cu caracter explicit, la pct. Motivul de fapt, rațiunea pentru care a fost calculat impozitul pe venit și contribuțiile salariale, detalierea raționamentului care a condus la această concluzie fiind cuprinsă în cele 24 de pagini ale Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./31.03.2016, act care este parte componentă a deciziei de impunere nr.F-.X./31.03.2016.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de **.X. S.R.L.** nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./31.03.2016, pentru suma totală de .X. lei reprezentând: contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări sociale în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de .X. lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări de sănătate în cuantum de .X. lei, contribuție pentru concedii și

indemnizații de asigurări sociale de sănătate în cuantum de .X. lei și impozitul pe venituri din salarii în sumă de .X. lei.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată cauza supusă soluționării este dacă beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii în condițiile în care societatea nu face dovadă că acestea sunt destinate operațiunilor taxabile.

În fapt, .X. S.R.L. susține că a încheiat Contractul de închiriere nr..X./27.06.2013 cu S.C .X. S.R.L pentru spațiul din str..X., loc. .X., spațiu unde societatea contestatară și S.C .X. S.R.L desfășoară același gen de activități.

La verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că în contractul de închiriere nr..X./27.06.2013 nu se specifică suprafața închiriată, perioada în care își desfășoară activitatea angajații în spațiu respectiv, alte aspecte legate de locație.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei anul 2013 + .X. lei anul 2014 + .X. lei anul 2015) aferentă cheltuielilor cu chirie spațiu în cuantum de .X. lei (.X. lei anul 2013, +.X. lei anul 2014 + .X. lei anul 2015) întrucât societatea nu face dovada că achizițiile de servicii sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În drept, la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

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

a) operațiuni taxabile” .

Având în vedere prevederile legale de mai sus se reține că o persoană impozabilă poate să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii dacă acestea sunt efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv în scopul îmbunătățirii propriei activități.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere

pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă anilor 2013 - 2015 pe motiv că aceasta nu probează cu documente necesitatea utilizării spațiului închiriat cât și nivelul chiriei, că închirierea a fost necesară în scopul dezvoltării activității desfășurate.

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în contractul de închiriere nu se menționează suprafața închiriată, perioada în care își desfășoară activitatea salariații în spațiul respectiv, ținând cont că pentru realizarea obiectului de activitate se impune utilizarea întregului flux de fabricație. De asemenea, se reține că societatea nu a depus în susținerea contestației alte documente justificative.

Totodată, se reține că, prin procesul verbal privind susținerea orală a contestației din data de 02.08.2016, aflat în copie la dosarul cauzei, s-a solicitat societății să depună ca material probator contractul de închiriere nr..X./27.06.2013 precum și alte acte doveditoare în susținerea cauzei, dar până la data emiterii prezentei decizii aceasta nu a răspuns celor solicitate.

În ceea ce privește susținerea societății că încheierea contractului de închiriere este justificată în baza principiului libertății de gestiune în baza căruia contribuabilul poate încheia acele contracte pe care le apreciază ca fiind necesare în vederea realizării obiectului de activitate și că organul fiscal nu poate cenzura necesitatea încheierii contractului de închiriere, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că pentru a beneficia de deductibilitatea TVA, închirierea efectuată nu trebuie să fie numai generic înscrisă într-o factură fiscală, fiind obligatoriu ca beneficiarul să dovedească că aceasta servește operațiunilor taxabile pe care le desfășoară.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au precizat că *"din discuțiile purtate cu reprezentanții societății reiese că angajații .X. S.R.L. .X. lucrează 2 ore pentru aceasta și 6 ore pentru S.C .X. S.R.L, angajații societăților respective executând același gen de lucrări"*, ceea ce demonstrează caracterul evaziv, neconcludent, confuz, al contractului de închiriere încheiat de societatea contestatoare, ai cărei angajați lucrau o treime din timpul de lucru pentru .X. SRL și două treimi din timpul de lucru pentru proprietarii clădirii.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu chiria privind spațiul din str. .X., loc. .X., motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei reprezentând:

- .X. lei dobânzi și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea calculării de accesorii în sumă de .X. lei prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./16.05.2016 asupra debitelor cu titlu de impozit pe venituri din salarii, contribuții sociale, impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care acestea nu au fost achitate la scadență iar contesta-toarea nu aduce în susținere documente din care să rezulte că baza de cal-cul a accesoriilor ar fi fost stabilită eronat de organele fiscale.**

În fapt, se reține că prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./16.05.2016 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii au fost calculate în sarcina contestatarii pentru perioada 25.09.2012 – 16.05.2016 obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei aferente debitelor cu titlu de impozit pe venituri din salarii, contribuții sociale, impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată.

Documentul prin care s-a individualizat obligația principală de plată sunt:

Declarația 112 nr..X./21.04.2016, Decizia de impunere F-.X./31.03.2016, Declarația 100 nr..X./25.04.2016 și Declarația 300 nr..X./25.04.2016.

În drept, în speță sunt aplicabile dispozițiile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru **perioada 25.09.2012 – 31.12.2015**, unde se precizează:

"ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

ART. 120

Dobânzi

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

ART. 120¹

Penalități de întârziere

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

(2) *Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

a) *dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

b) *dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse; [...].”*

c) *după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Pentru perioada 01.01.2016 – 16.05.2016, în speță devin incidente dispozițiile art.173, art.174 și art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează:

”ART. 173

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

ART. 174

Dobânzi

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

ART. 176

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art.174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor (...).”

În consecință, accesoriile se calculează pentru sume datorate și neplătite în termenul legal la bugetul general consolidat al statului.

Din actele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că întrucât în sarcina contestatarei au fost menținute ca datorate debite în sumă de lei reprezentând impozit pe venituri din salarii, contribuții sociale și taxă pe valoarea adăugată, așa cum rezultă la pct.1.2 din prezenta decizie, ca o consecință, **.X. S.R.L.** datorează și accesoriile aferente

în cuantum de .X. lei conform principiului de drept, *accessorium sequitur principale*.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, din actele existente la dosar se reține că acestea au fost calculate pentru perioada 25.04.2016 – 05.05.2016 asupra debitului reprezentând impozit pe profit individualizat ca obligație de plată prin declarația 100 nr. .X./25.04.2016, achitat cu întârziere de societate față de data scadenței.

4. Referitor la solicitarea societății de anulare în parte a Deciziei privind modificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale emisă sub nr.F-.X./31.03.2016 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu chiria considerate cheltuieli nedeductibile fiscal de către inspecția fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care această sumă contestată de societate este mai mică decât cuantum de 5 milioane de lei, iar contestatara nu are calitatea de mare contribuabil la data formulării contestației.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au emis **Decizia privind modificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale emisă sub nr.F-.X./31.03.2016** prin care au stabilit că societatea a denaturat rezultatele fiscale înregistrate pentru perioada iulie 2013 – septembrie 2015, cu suma de .X. lei.

Prin contestație, societatea solicită anularea în parte a **Deciziei privind modificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale emisă sub nr.F-.X./31.03.2016** de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

În drept, sunt aplicabile prevederile art.269 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

De asemenea, art.272 alin.2 lit.a și alin.5 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare cu

modificările și completările ulterioare, aplicabil la data depunerii contestației, stipulează:

“(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;(...)

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

a) creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare; (...)”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competență de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale emisă sub nr.F-.X./31.03.2016 prin care au fost stabilite sume în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare.

Totodată, pct.5.7 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“5.7. În situația în care, în urma unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil, organul de inspecție fiscală emite atât decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele două acte administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual. În situația dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, competența de soluționare este dată de suma cu care se diminuează pierderea.”

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu chiria considerate cheltuieli nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală prin **Decizia privind modificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale emisă sub nr.F-.X./31.03.2016** de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. **sunt în cuantum de până în 5 milioane lei, iar societatea nu are calitatea de mare contribuabil**, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a deciziei în cauză, aceasta

intrând în competența structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale regionale ale finanțelor publice în a cărei rază teritorială își are domiciliul fiscal **.X. S.R.L.**

Astfel, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi remisă organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat în vederea transmiterii spre competență soluționare, organului de soluționare competent.

5.Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2016, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin dispoziția de măsuri s-a dispus măsura ca unitatea să întreprindă demersurile necesare în vederea punerii de acord a evidențelor fiscale ale societății aferente anilor 2012 - 2015 cu constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./31.03.2016.

În fapt, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2016, următoarele:

3.1. Măsura:

3.1.1 Unitatea va întreprinde demersurile necesare în vederea punerii de acord a evidențelor fiscale ale societății aferente anilor 2012 - 2015 cu constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./31.03.2016.

Întrucât în timpul inspecției fiscale au fost calculate obligații datorate de societate aferente veniturilor de natură salarială localizate la subunitatea din Germania, la nivel de .X. lei pentru un fond de salarii în sumă de .X. lei pentru perioada 2012 -2014, profitul impozabil se ajustează avându-se în vedere și nivelul cheltuielilor cu obligațiile salariale stabilite suplimentar.

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

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

[...]

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

coroborat cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ:

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

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

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

[...]

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

- a) creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*
- c) decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili;*
- d) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;*
- e) deciziile de regularizare emise în conformitate cu legislația în materie vamală, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili, indiferent de cuantum”.*

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și măsurile stabilite în sarcina **.X. S.R.L.** prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2016, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Conform pct.1 din anexa nr.(2) la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct.5.1 și pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

“5.1.Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.[...]”

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

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina **.X. S.R.L.** prin Dispoziția nr. **.X./31.03.2016** **se referă la întreprinderea demersurilor necesare în vederea punerii de acord a evidențelor fiscale ale societății aferente anilor 2012 - 2015 cu constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./31.03.2016** rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice **.X.**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența materială de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor formulate de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./31.03.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./31.03.2016 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de lei reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei impozitul pe venituri din salarii,

și împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./16.05.2016** pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei dobânzi și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli

- profesionale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
 - .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale emisă sub nr.F-.X./31.03.2016 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și remiterea acesteia organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, în vederea transmiterii, spre competență soluționare, structurii specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale ale Finanțelor Publice .X..

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.03.2016 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.