



MINISTERUL FINANTELOR

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 119 / 2016

privind soluționarea contestației depusă de

.X. S.R.L.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor -
Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1771/18.08.2015

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./11.08.2015 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 1771/18.08.2015 asupra contestației formulată de **.X. S.R.L.** cu sediul în .X., nr..X., județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub numărul .X. și având cod de înregistrare fiscală RO.X..

Societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.06.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./16.06.2015 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuție individuală de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;

- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuție individuală pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care a fost comunicată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./16.06.2015, respectiv

23.06.2015, conform semnăturii olografe și ștampilei aplicată pe ultima pagină a deciziei și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv **23.07.2015**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Potrivit art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor constată că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data formulării contestației și este legal investită să soluționeze contestația formulată de **.X. S.R.L.**

I. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.06.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./16.06.2015 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:

Societatea menționează că a fost supusă inspecției fiscale pentru perioada 14.03.2014-31.03.2015 pentru care organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina sa contribuții sociale în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, precum și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Contestatoarea consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont că veniturile sunt realizate de persoane rezidente în statul unde au obținut veniturile și de faptul că **.X. S.R.L.** a realizat venituri în Germania unde are cod de înregistrare fiscală.

Astfel, societatea afirmă că echipa de control nu a ținut cont de prevederile art.296¹⁵ lit.j) din Codul fiscal coroborate cu dispozițiile art.90 și de faptul că are sediu permanent în Germania, acolo este ținută și evidența contabilă pentru toate veniturile obținute care sunt declarate Ministerului de Finanțe din această țară.

De asemenea, contestatoarea precizează că toți angajații săi care lucrează în Germania pe șantier sunt trimiși în baza formularului A1 eliberat de Casa Națională de Pensii și Asigurări Sociale prin care se recunoaște că se vor achita contribuțiile în România pentru veniturile realizate în țară și că dreptul angajatorului și garanția că persoanele delegate sunt angajate legal și au toate contribuțiile achitate.

Totodată, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au ținut cont de faptul că impozitul pe salarii nu se calculează la toate veniturile realizate dependent de angajații delegați în Germania, dar au interpretat

eronat legislația în ceea ce privește contribuțiile sociale fără să țină seama de natura realizării veniturilor dependent pentru fiecare angajat.

Societatea afirmă că organul de control recunoaște că impozitul de salarii se aplică doar veniturilor realizate în România și nu se aplică și pentru celelalte venituri pe care le realizează angajații pe teritoriul altui stat membru și invocă în susținerea contestației art.55 din Codul fiscal și pct.87⁴ și pct.87⁶ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și principiul fiscalității.

.X. S.R.L. susține că deși echipa de control recunoaște că există un sediu permanent în Germania și că societatea realizează venituri în această țară, nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă carburantului utilizat de cele 2 mașini pentru deplasarea de la sediul din România la sediul din Germania și nici pentru cheltuielile de reparații auto decât în procent de 50% conform pct.45 ¹ alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, diferența de 50% fiind considerate cheltuieli personale.

Contestatoarea afirmă că aceste cheltuieli au fost necesare întrucât mașinile folosite de echipa tehnică și de conducere pentru deplasarea de la sediul din România la sediul din Germania a avut ca scop încheierea contractelor, a monitorizării situațiilor de lucrări de pe șantiere, transportul unor materiale (materiale de protecția muncii, documnete, planșe, proiecte etc.), care concură direct la realizarea directă a tuturor veniturilor.

În ceea ce privește accesoriile aferente debitelor stabilite suplimentar, contestatoarea consideră că obligațiile accesorii urmează obligațiile principale care fiind în mod nelegal stabilite, obligația de plată a accesoriilor nu poate subzista, fiind aplicabile prevederile art.47 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În consecință, societatea solicită admiterea contestației și anularea actelor administrativ fiscale contestate.

II.Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.06.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.06.2015, contestată, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:

Referitor la contribuții sociale

În perioada verificată, respectiv 14.03.2014 – 31.03.2015, .X. S.R.L. a executat lucrări de construcție în favoarea unor parteneri din Germania, după cum urmează:

- pentru clientul .X. GmbH au fost deschise un număr de 9 șantiere fiind executate lucrări pentru construcția unor clădiri comerciale, clădiri rezidențiale, hoteluri, o grădiniță, un grajd precum și reparații ale unor clădiri;

- pentru clientul .X. GmbH & Co.KG au fost deschise un număr de 3 șantiere fiind executate lucrări pentru construcția unor clădiri comerciale;
- pentru clientul .X. GmbH & Co.KG au fost deschise un număr de 6 șantiere fiind executate lucrări pentru construcția unor clădiri comerciale, clădiri rezidențiale și un depozit;
- pentru clientul .X. a fost deschis un șantier fiind executate lucrări pentru construcția unui restaurant.

Pentru realizarea obiectului contractelor menționate mai sus, .X. S.R.L. a detașat pe o perioadă de 1 an personalul propriu angajat cu contract de muncă pe perioada nedeterminată, pe baza unor Decizii ale administratorului, în care sunt stipulate următoarele:

“Art. 1. Incepând cu data de..... , dl..... având funcția de în cadrul societății, nr. Contract..... se detașează la .X. Filiala Germania conform art. 45 din Codul Muncii, pe o perioada de 1 (un) an;

Art. 2. Incepând cu data detașării, drepturile convenite salariatului se vor acorda de catre angajatorul .X. S.R.L.”

Totodata, societatea a încheiat cu fiecare angajat, pe lângă contractul individual de muncă și un *“Act adițional de delegare internațională”*, conform căruia *“pe durata delegării, angajatul va beneficia de transport dus-întors la locul de muncă, cazare, diurnă legală euro/zi (fără a fi menționată suma), salariu stabilit prin contractul de munca.”*

În vederea derulării contractelor menționate mai sus, .X. S.R.L. a înființat în Germania un punct de lucru, având sediul în localitatea .X., s-a înregistrat la organele fiscale germane, primind cod fiscal pentru impozitul pe salarii și pentru impozitul pe profit care au fost achitate statului german, iar evidența contabilă la nivelul punctului a fost condusă prin intermediul unei societăți de specialitate, consolidarea veniturilor și cheltuielilor aferente acestuia, în sensul cuprinderii acestora în bilanța de verificare încheiată la nivelul întregii societăți la finele anului fiscal.

Lunar, pentru salariații detașați au fost întocmite, în România, state de salarii cuprinzând salariile brute din contractele de muncă (la nivelul salariului minim pe economie), pentru care s-au calculat, reținut și virat (cu unele excepții) contribuțiile sociale, iar pentru activitatea desfășurată pe teritoriul Germaniei, lunar au fost întocmite state de salarii cuprinzând salariul brut (salariul realizat în Germania și România) și impozitul pe salarii reținut. Salariul obținut în Germania a fost diferențiat pe fiecare salariat în funcție de calificarea fiecăruia și gradul de îndeplinire a normei de lucru.

Referitor la faptul că sumele achitate salariaților pentru munca desfășurată în Germania au fost diferențiate (pe fiecare salariat și pentru același salariat, de la o luna la alta), administratorul societății menționează că acestea *“au fost acordate în funcție de meseria în care a fost încadrat fiecare salariat în parte, fiind calculat pornind de la minimul pe oră stabilit de statul german pentru o anumită funcție și de gradul de realizare a muncii”* și zilnic sunt întocmite pontaje în care sunt înscrise numărul de ore prestate de către fiecare salariat. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele

plătite salariaților nu reprezintă “diurnă” pentru munca desfășurată în Germania deoarece acestea sunt produsul dintre gradul de îndeplinire a sarcinilor de serviciu și remunerația pe oră în funcție de calificarea profesională și nu se încadrează la art.5 alin.(1) lit. A a) din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, întrucât diurna se acordă pentru acoperirea cheltuielilor de masă și transport local, pe fiecare zi de detașare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat .X. S.R.L. nu a inclus indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania în baza de calcul a contribuțiilor sociale datorate statului român, considerând fie că în aceasta situație sunt aplicabile prevederile art. 47 din Codul muncii referitoare la detasare și indemnizațiile reprezintă indemnizație de detasare, fie ca aceste venituri, fiind realizate în străinătate, nu se supun impozitării în România.

Or, detașarea salariaților de la o societate comercială din România la o societate dintr-o țară din Uniunea Europeană se face cu respectarea prevederilor Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii care la art. 3 alin. (1) sunt menționate reguli sub titlul “Condiții de muncă și de încadrare în muncă”, potrivit cărora salariul acordat lucrătorului detașat trebuie să fie la nivelul salariului minim aferent țării unde a fost detașat, iar alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că potrivit normelor comunitare, respectiv art.11 alin.(1) din Regulamentul CE 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, lucrătorii care se deplasează pe teritoriul Uniunii Europene trebuie să facă obiectul unei singure legislații în materie de securitate socială și în acest sens, pentru salariații detașați în Germania, .X. S.R.L. a obținut de la CNPAS certificatele A1 pentru fiecare angajat în parte prin care se menționează ca legislația aplicabilă cu privire la contribuțiile sociale datorate este cea din România 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.

Având în vedere documentele și informațiile puse la dispoziție de către reprezentanții societății, precum și prevederile legislației Uniunii Europene, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că sumele plătite salariaților societății .X. S.R.L., pentru munca desfășurată în Germania, sunt venituri de natură salarială întrucât:

-sunt îndeplinite criteriile prevăzute la pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la venituri de natură salarială din activități dependente, întrucât

salariatii care au desfasurat activitate in Germania au fost angajati pentru acest scop, persoanele fiind trimise in statul membru in perioada imediat urmatoare incheierii contractului de munca, pe toata perioada "detasarii" acestia ramanand angajati ai contestatoarei, iar din Deciziile de detasare emise pentru fiecare salariat rezultă faptul ca angajatorul va asigura loc de cazare si conditii de munca potrivite cu legislatia statului german;

-indemnizatiile pentru munca desfasurata in Germania au fost calculate pe baza gradului de indeplinire a normei de lucru si de functia/meseria in care a fost incadrat, asa cum se mentioneaza in contractele de munca si in fisa postului, ceea ce reflecta caracterul de venituri salariale al sumelor primite de angajati, neindeplinind conditiile prevazute de lege pentru a fi incadrate drept diurne și nefiind aplicabile prevederile art.45-47 din Codul muncii referitoare la detasare intrucat **drepturile convenite salariatilor detașati nu au fost acordate de angajatorul la care s-a dispus detașarea, iar** detașarea salariatilor de la o societate comerciala din Romania la o societate dintr-o tara din Uniunea Europeana se face cu respectarea prevederilor Directivei 96/71/CE privind detașarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii;

-insasi societatea verificata, prin sediul permanent din Germania, a considerat sumele platite salariatilor detasati ca fiind drepturi salariale, a intocmit state de salarii lunare, a retinut si virat impozit pe salarii in Germania;

-indemnizatiile pentru munca desfasurata in Germania constituie venituri de natura salariala, conform prevederilor art. 55 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 68 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare

-veniturile obtinute in Germania sunt venituri de natura salariala, care nu se impoziteaza din punct de vedere al impozitului pe salarii in Romania în conformitate cu dispozițiile art.55 alin.(4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 87³ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare;

-salariatii detasati au obtinut de la Casa Nationala de Pensii formularele A1 ce atesta calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială din Romania și care certifica faptul ca titularul sau se supune legislatiei romane si nu datoreaza contributi sociale in Germania potrivit art. 19, alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere in aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala. De asemenea, potrivit art.296⁴ alin. (1) lit.a) si lit.u) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si a pct. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2014, veniturile obtinute din Germania reprezinta castig brut realizat din activitati dependente care intra in baza de impozitare a contributiilor sociale.

Prin urmare,organele de inspectie fiscala consideră că in mod eronat societatea verificata a considerat aceste venituri de natura "diurnei" sau a "indemnizației de detasare" și în conformitate cu art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare au

reîncadrat sumele acordate angajaților trimiși în Germania ca fiind venituri de natură salarială.

În consecință, având în vedere dispozițiile art.296¹ alin.(3) lit.a¹, art.296³ lit.a), b) și e), art.296⁴ alin.(1), art. 296⁵ alin.(1), alin.(2), alin.(3) și alin.(5), art. 296¹⁸ alin. (1) și alin.(3) lit.a), b), c), d), lit.e), lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.82 alin.(1)-(3) din Legea nr.346/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății sume suplimentare astfel:

- contribuție de asigurari sociale datorata de angajator in sumă de .X. lei,
- contribuție individuală de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuție individuală pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;

Pentru neplata în termen a contribuțiilor sociale aferente drepturilor de natura salariala acordate în Germania, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accesorii astfel:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;

- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de ..X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Controlul s-a efectuat urmare a decontului cu sumă negativă a T.V.A. cu opțiune de rambursare cu control anticipat aferent lunii noiembrie 2014 depus de către .X. S.R.L. și înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./24.03.2015, prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA în sumă de .X. lei.

În perioada 08.04.2014 - 31.12.2014 .X. S.R.L. a întocmit și depus trimestrial decontul de T.V.A., încadrându-se în prevederile art.156¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în perioada 01.01.2015 - 28.02.2015 contestatoarea a întocmit și depus lunar decontul de T.V.A., încadrându-se în prevederile art.156¹ alin. (1) din același act normativ.

.X. S.R.L. este o persoană impozabilă în conformitate cu art.127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități de prestări servicii în domeniul construcțiilor în Germania prin intermediul unui sediu permanent, la nivelul căruia a fost condusă evidența contabilă cu ajutorul unei societăți germane de profil și au fost achitate statului german impozitul pe profit, impozitul pe salarii și taxa de solidaritate.

În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. și-a dedus în totalitate T.V.A. în sumă de **.X. lei** aferentă achizițiilor de

autoturisme, carburant, piese auto, manoperă și rate leasing fără să țină cont de prevederile art.145¹ alin. (1)-(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, modificate și completările ulterioare și ale pct.45¹ alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal potrivit cărora se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

De asemenea, echipa de control precizează că potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien, este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și în acest sens trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, or, în cazul de față contestatoarea nu deține foi de parcurs sau alte documente din care să rezulte că are drept de deducere intergală a TVA.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că în cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Astfel, reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord, prin angajați înțelegându-se salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.

Având în vedere prevederile art.145¹ alin.(1)-(3) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și faptul că societatea nu a prezentat documente din care să reiasă că vehiculele sunt utilizate exclusiv pentru activitatea economică a acesteia, suma de .X. lei, reprezentând 50% din T.V.A. aferentă achizițiilor de autoturisme, carburant, piese auto, manoperă și rate leasing aferente unor vehicule care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, dedusă în totalitate de societate, reprezintă T.V.A. respinsă de la rambursare de către organele de inspecție fiscală.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente acestora, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă aferentă reîncadrării sumelor acordate angajaților săi pentru lucrări efectuate pe teritoriul Germaniei în venituri de natură salarială în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că acestea au fost acordate în funcție de productivitatea muncii.

În fapt, în perioada 14.03.2014 – 31.03.2015, **.X. S.R.L.** a desfășurat în Germania activități de prestări servicii în domeniul construcțiilor pentru beneficiari germani în baza unor contracte încheiate cu aceștia, având declarat sediu permanent în Germania și primind cod fiscal pentru impozitul pe salarii și pentru impozitul pe profit care au fost achitate statului german.

Pentru realizarea activităților de prestări servicii pentru partenerii germani, **.X. S.R.L.** a angajat în România personal care a fost trimis la muncă în Germania pentru o perioadă de 12 luni.

În ceea ce privește raportul juridic cu personalul contractual trimis la muncă în străinătate, organele de inspecție fiscală au constatat că **.X. S.R.L.** a încheiat contracte individuale de muncă cu fiecare salariat pe care le-a înregistrat în Registrul general de evidență al salariaților în care se stipulează drepturile salariale, respectiv salariu de bază lunar brut și alte elemente constitutive cum ar fi sporuri, indemnizații și alte adaosuri.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încheiat cu fiecare angajat acte adiționale de delegare internațională la contractul individual de muncă în care se stipulează că angajatul va fi delegat în Germania și va beneficia de transport și diurnă.

De asemenea, **.X. S.R.L.** a detașat pe o perioadă de 1 an personalul propriu angajat cu contract de muncă pe perioada nedeterminată, pe baza unor Decizii ale administratorului, în care se menționează că salariatul se detașează la filiala din Germania a societății pe o perioadă de un an și drepturile convenite acestuia vor fi plătite de contestatoare.

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

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

-în România, suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul brut lunar (de obicei salariul minim pe economie din România) pentru care a calculat, declarat și achitat la bugetul general consolidat din România impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale;

-în Germania, o sumă de bani în euro cu titlu de indemnizație, în baza statelor de salarii cuprinzând salariul brut și impozitul pe salarii reținut și achitat în această țară, fără a calcula, declara și vira în România contribuțiile sociale aferente sumelor primite pentru munca prestată în Germania de angajații societății.

Sumele primite de fiecare salariat, înscrise în statele de plată din Germania au fost stabilite diferențiat pe fiecare salariat în parte în funcție de calificarea fiecăruia și gradul de îndeplinire a normei de lucru, de la o lună la alta.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 14.03.2014 – 31.03.2015 sumele de bani acordate de **.X. S.R.L.** angajaților trimiși la muncă în străinătate sunt venituri de natură salarială întrucât:

-sunt îndeplinite criteriile prevazute la pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la venituri de natura salariala din activitati dependente având în vedere că salariații care au desfășurat activitate în Germania au fost angajați pentru acest scop, persoanele fiind trimise în statul membru în perioada imediat următoare încheierii contractului de muncă, pe toată perioadă "detașării" aceștia rămânând angajați ai contestatoarei, iar din Deciziile de detașare emise pentru fiecare salariat rezultă faptul că angajatorul va asigura loc de cazare și condiții de muncă potrivite cu legislația statului german;

-indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania au fost calculate pe baza gradului de îndeplinire a normei de lucru și de funcția/meseria în care a fost încadrat, așa cum se menționează în contractele de muncă și în fișa postului, ceea ce reflectă caracterul de venituri salariale al sumelor primite de angajați, neîndeplinind condițiile prevazute de lege pentru a fi încadrate drept diurne și nefiind aplicabile prevederile art.45-47 din Codul muncii referitoare la detașare întrucât drepturile convenite salariaților detașați nu au fost acordate de angajatorul la care s-a dispus detașarea, iar detașarea salariaților de la o societate comercială din România la o societate dintr-o țară din Uniunea Europeană se face cu respectarea prevederilor Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii;

-însăși societatea verificată, prin sediul permanent din Germania, a considerat sumele plătite salariaților detașați ca fiind drepturi salariale, a întocmit state de salarii lunare, a reținut și virat impozit pe salarii în Germania;

-indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania constituie venituri de natură salarială, conform prevederilor art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și

pct. 68 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare

-veniturile obtinute in Germania sunt venituri de natura salariala, care nu se impoziteaza din punct de vedere al impozitului pe salarii in Romania în conformitate cu dispozițiile art.55 alin.(4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare si pct. 87³ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificarile si completările ulterioare;

-salariatii detasati au obtinut de la Casa Nationala de Pensii formularele A1 ce atesta calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială din Romania și care certifica faptul ca titularul sau se supune legislatiei romane si nu datoreaza contributi sociale in Germania potrivit art. 19, alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere in aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala. De asemenea, potrivit art. 296⁴, alin.(1) lit.a) și u) din Legea 571/2003 cu modificarile si completările ulterioare si a pct. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2014, veniturile obtinute din Germania reprezinta castig brut realizat din activitati dependente care intra in baza de impozitare a contributiilor sociale.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în Germania cu titlu de indemnizație de angajații **.X. S.R.L.** reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care aceasta a achitat în Germania impozit pe venitul din salarii, dar nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România contribuțiile sociale aferente acestor sume.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că personalului trimis în Germania de societate nu i se pot aplica prevederile referitoare la detașare/delegare prevăzute la art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care în conformitate cu art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reconsiderat sumele acordate cu titlu de diurnă și le-au încadrat în categoria veniturilor de natură salarială stabilind prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.06.2015 obligații suplimentare în sumă de **.X. lei** reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente acestora.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1) și 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 același act normativ, 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 reține că societatea a angajat personal cu contracte individuale de muncă pe perioadă nedeterminată, înregistrate în Registrul general de evidență a salariaților, în care se stipulează salariul de bază lunar brut și alte elemente constitutive cum ar fi: sporuri, indemnizații și alte adaosuri, modalitatea de plată a orelor suplimentare, precum și data la care se plătește salariul.

De asemenea, din analiza contractelor individuale de muncă efectuată de organele de inspecție fiscală se reține că la pct.D “Locul de muncă” se menționează “1.Activitatea se desfășoară la (secție /atelier/birou/serviciu/ compartiment, etc).....2.În lipsa unui loc de muncă fix salariatul va desfășura activitate astfel:....”

Totodată, societatea a încheiat pentru fiecare salariat în parte acte adiționale la contractele individuale de muncă, iar din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală a rezultat că în toate acestea s-a menționat că: “1.Începând cu data de ... până la data de, angajatul va fi delegat în Germania, urmând să-și desfășoare activitatea în localitatea, la firma SC .X. SRL filiala Germania.

2.În timpul delegării va beneficia de:

- transport dus-întors la locul de muncă,
- cazare,
- diurnă legală euro/zi ,
- salariu stabilit prin contractul de muncă.”

De asemenea, .X. S.R.L. a detașat pe o perioadă de 1 an personalul propriu angajat cu contract de muncă pe perioada nedeterminată, pe baza unor Decizii ale administratorului, în care sunt stipulate următoarele:

“Art. 1. Incepând cu data de..... , dl..... având funcția de în cadrul societății, nr. Contract..... se detașează la .X. Filiala Germania conform art. 45 din Codul Muncii, pe o perioadă de 1 (un) an;

Art. 2. Incepând cu data detașării, drepturile convenite salariatului se vor acorda de catre angajatorul .X. S.R.L.”

Totodată, potrivit mențiunilor din raportul de inspecție fiscală referitoare la faptul că sumele achitate salariaților pentru munca desfășurată în Germania au fost diferențiate pe fiecare salariat și pentru același salariat, de la o luna la alta, se reține că administratorul societății a declarat că acestea *“au fost acordate în funcție de meseria în care a fost încadrat fiecare salariat în parte, fiind calculat pornind de la minimumul pe oră stabilit de statul german pentru o anumită funcție și de gradul de realizare a muncii”*.

Astfel, din documentele încheiate de societate cu angajații trimiși la muncă în Germania, se reține că *“alocația specifică detașării”* a fost acordată de **.X. S.R.L.** în funcție de gradul de îndeplinire a sarcinilor de serviciu și remunerația pe oră în funcție de calificarea profesională, iar angajatorul a asigurat cazarea și transportul la locul de muncă.

De asemenea, organele de inspecție au constatat că sumele au fost acordate în mod diferențiat pe fiecare salariat în funcție de calificarea fiecăruia și gradul de îndeplinire a normei de lucru de la o lună la alta, fiind o contraprestație pentru activitatea desfășurată și nu o contravaloare a cheltuielilor pentru masă așa cum este definită diurna.

Mai mult decât atât, **.X. S.R.L.** a asigurat salariaților săi trimiși în Germania transportul pe teritoriul acestei țări, la locul de muncă, or, potrivit prevederilor art.5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar care precizează că diurna se acordă *“în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea”*, ceea ce înseamnă că în această situație acordarea de diurne care să acopere cheltuielile cu transportul în interiorul localității în care își desfășoară activitatea nu se justifică.

Având în vedere că prin natura lor atât diurna cât și indemnizația de detașare se acordă pentru acoperirea unor cheltuieli legate de achiziționarea hranei și compensarea disconfortului creat de dislocarea salariatului din mediul său de viață obișnuită, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea, aceste drepturi bănești reprezintă o sumă fixă, nevoile salariaților detașați fiind aceleași indiferent de pregătire, de numărul de zile lucrate și de productivitatea muncii.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele plătite salariaților pentru lucrările de prestări servicii efectuate în Germania nu se încadrează în prevederile Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu îndeplinesc condițiile privind delegarea/detașarea, având în vedere faptul că salariații au fost angajați să-și desfășoare activitatea în Germania și sumele s-au acordat în funcție de

gradul de îndeplinire al normei de lucru, ceea ce reflectă caracterul de venituri salariale și nu de diurne/indemnizații de detașare.

În consecință, 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 Consiliului, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele acordate cu titlu de diurne reprezintă venituri de natură salarială în conformitate cu dispozițiile art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.68 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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

ART. 296³

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

(...)

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

(...)

ART. 296⁴

Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

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

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;(..."

Având în vedere cele reținute anterior, respectiv faptul că sumele acordate salariaților trimiși în Germania sub denumirea de diurne și/sau indemnizații de detașare reprezintă venituri de natură salarială, iar societatea a obținut de la Casa Națională de Pensii și Asigurări Sociale formularul A1 ce atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate din România, se reține că **.X. S.R.L.** avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale aferente perioadei 14.03.2014 – 31.03.2015 în temeiul dispozițiilor art.293³ lit.e), art.296¹⁸ alin.(1) și (3) lit.a)¹, art.293⁴ alin.(1), art.296⁴ alin.(1) lit.a), art.296⁵ alin.(1), art.296⁵ alin.(2), art.296⁵ alin.(1) art.296⁵

alin.(3), art.296⁵ alin.(4), art.296⁵ alin.(5) art.296⁵ alin.(2¹) din Codul fiscal din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.55 alin.(2) lit.k) din același act normativ și pct.67 și pct.68 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.

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

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

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

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au ținut cont că veniturile sunt realizate de persoane rezidente în statul unde au obținut veniturile, că **.X. S.R.L.** a realizat venituri în Germania unde are cod de înregistrare fiscală și nu au avut în vedere prevederile art.296¹⁵ lit.j) din Codul fiscal coroborate cu dispozițiile art.90 din același act normativ, această nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că echipa de control a ținut cont de faptul că societatea are sediu permanent în Germania și a plătit impozitul pe venitul din salarii și impozitul pe profit autorităților germane, dar și de faptul că aceeași societate a obținut de la Casa Națională de Pensii și Asigurări Sociale formularul A1 ce atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate din România, respectiv faptul că pentru persoanele care desfășoară activitate în Germania contribuțiile sociale se plătesc în România.

În consecință, în mod legal au calculat organele de inspecție fiscală contribuții sociale aferente salariilor primite de angajații societății în Germania, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru contribuții sociale în sumă de **.X. lei**.

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

Prin adresa nr.A_SLP 2232/21.10.2015 și nr.A_SLP 1771/15.12.2015 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor fiscale din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. să precizeze dacă pentru **.X. S.R.L.** a fost emisă decizie de anulare a obligațiilor fiscale Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, dacă a fost comunicată societății și dacă aceasta a formulat contestație împotriva acestei decizii de anulare.

Prin adresele nr. .X./04.11.2015, nr..X./21.12.2015 și nr..X./28.12.2015 organele fiscale au precizat că obligațiile fiscale stabilite în sarcina societății **.X. S.R.L.** nu pot face obiectul dispozițiilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale întrucât creanțele fiscale nu au fost stabilite ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizație primită pe perioada detașării, având în vedere că însăși societatea a impozitat aceste sume ca impozit pe venitul din salarii datorat statului german, achitându-l prin intermediul sediului permanent înregistrat în Germania.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de contestatoare nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data formulării contestației se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.06.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./16.06.2015 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente acestora.

2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de autoturisme, carburant, piese auto, manoperă și rate leasing în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că aceste vehicule au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile și se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

În fapt, în perioada 08.04.2014-28.02.2015 .X. S.R.L., a dedus în totalitate taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției de autoturisme, carburant, piese auto, manoperă reparații și rate leasing.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată întrucât nu a utilizat vehiculele exclusiv în scopul activității economice și nu a ținut cont de prevederile art.145¹ alin.(1)-(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificate și completările ulterioare și ale pct.45¹ alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, fapt pentru care au stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.06.2015 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, unde sunt stipulate prevederile referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(1) Prin excepție de la prevederile [art. 145](#) se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.(...)

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”

Totodată, pct.45¹ alin.(2) și alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, stipulează următoarele:

„(1) În aplicarea [art. 145¹](#) alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul [art. 145¹](#) alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la [art. 145](#) și la [art. 146 - 147¹](#) din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza [C-268/83](#) D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(...)

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității

sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art.145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin.(2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține că dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, se limitează la 50% în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală și în Anexa nr.4 la raport, se reține că în perioada verificată societatea a dedus în totalitate taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției celor două autoturisme, carburanților, pieselor auto, manoperei privind reparațiile și ratelor de leasing aferente celor două vehicule.

Prin contestația formulată societatea susține că autoturismele achiziționate au fost folosite de echipa tehnică și de conducere pentru deplasarea de la sediul din România la sediul din Germania cu scopul de a încheia contracte, de a monitoriza lucrările de pe șantiere și de a transporta materiale.

Potrivit prevederilor legale menționate anterior pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă vehiculelor utilizate în scopul activității economice pentru deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, societatea are obligația să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată cu documente prevăzute de lege, fapt reținut și prin Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.

Astfel, societatea avea obligația să demonstreze cu documente că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de autoturisme folosite, așa cum susține aceasta, de echipa tehnică și de conducere pentru deplasarea în Germania, respectiv foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, iar pentru *cheltuielile legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile reprezentând* carburanți, piese auto, manoperă privind reparațiile și ratele de leasing contestatoarea trebuia să demonstreze că aceste cheltuieli sunt atribuibile celor două vehicule.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, aplicabile pe perioada efectuării operațiunilor, și așa cum s-a prezentat situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea a achiziționat cele două autovehicule, carburanți, piese auto, manopere privind reparațiile și ratele de leasing pentru care nu a demonstrat cu documente, nici cu ocazia efectuării inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, pe de o parte, faptul că aceste achiziții au fost realizate exclusiv în folosul operațiunilor sale taxabile, iar, pe de altă parte, faptul că autovehiculul se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

Totodată, organul de soluționare reține consemnarea organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală unde se menționează că autoturismele deținute de societatea verificată nu fac parte din categoriile de vehicule rutiere motorizate prevăzute la art.145¹ alin.(3) din Legea nr. 571/2003 astfel cum a fost modificată și completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.24/2012.

Mai mult, se reține că argumentele contestatoarei în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în speță sunt formulate evaziv, fără să se precizeze concret care sunt angajații care au beneficiat de transport gratuit cu autovehiculele în cauză, care sunt activitățile de reparații și transport materiale pentru care autovehiculele au fost folosite exclusiv pentru activitățile firmei, așa cum prevăd normele metodologice date în aplicarea art.145¹ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate mai sus și faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că vehiculele sunt utilizate exclusiv pentru activitatea economică a acesteia, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. S.R.L. nu are drept de deducere pentru suma de .X. lei, reprezentând 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de autoturisme, carburant, piese auto, manopera și rate leasing aferente unor vehicule care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data formulării contestației, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.06.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./16.06.2015 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **.X.** pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X.** lei.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.06.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./16.06.2015 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **.X.** pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **.X.** lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **.X.** lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **.X.** lei;
- contribuție individuală de asigurări sociale în sumă de **.X.** lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de **.X.** lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de **.X.** lei;
- contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **.X.** lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **.X.** lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **.X.** lei;
- contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de **.X.** lei;

- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuție individuală pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,
.X.