



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

Agencia Națională de  
Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a**

Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București, CP 050741  
Tel: + 021.319.97.54  
Fax: + 021.336.85.48  
e-mail: [Contestații.ANAF@mfinante.ro](mailto:Contestații.ANAF@mfinante.ro)



**ANAF**

Agencia Națională de Administrare Fiscală

DECIZIA NR. 128 / 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 1795/19.08.2015 și reînregistrată sub nr. A\_SLP 816/26.04.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de societatea .X. S.R.L. prin adresa înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 816/26.04.2016 cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de .X. S.R.L., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., cod unic de înregistrare .X., cu sediul social în Municipiul .X., Județul .X., reprezentată prin SCPA .X. conform Împuternicirii avocațiale Seria .X. nr. .X., aflată în original la dosarul cauzei, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./30.06.2015 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./30.06.2015 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.06.2015 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

Prin Decizia nr. .X./31.12.2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în temeiul art. 214 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, a suspendat soluționarea 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./30.06.2015 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./30.06.2015 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.06.2015 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator .X. lei
- Dobânzi .X. lei
- Penalități de întârziere .X. lei
  
- Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- Dobânzi .X. lei
- Penalități de întârziere .X. lei
  
- .X. lei
  
- Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- Dobânzi .X. lei
- Penalități de întârziere .X. lei
  
- .X. lei
  
- Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la angajați

- Dobânzi		.X. lei
- Penalități de întârziere		.X. lei
		.X. lei
- Contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale		.X. lei
- Dobânzi		.X. lei
- Penalități de întârziere		.X. lei
- Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator		
- Dobânzi		.X. lei
- Penalități de întârziere	.X. lei	.X. lei
- Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați		
- Dobânzi		.X. lei
- Penalități de întârziere		.X. lei
		.X. lei
- Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajatori		.X. lei
- Dobânzi		.X. lei
- Penalități de întârziere		.X. lei
- Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice		.X. lei
- Dobânzi		.X. lei
- Penalități de întârziere		.X. lei

urmând ca procedura să fie reluată în conformitate cu prevederile art. 214 alin.(3) din același act normativ.

Soluția adoptată de organele de soluționare a contestației a fost motivată de faptul că organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr. .X./26.06.2015, precum și Procesul verbal nr. .X./26.06.2015, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Ordonanța nr. .X. din data de 15.02.2016 Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a dispus clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea de "evaziune fiscală" prevăzută și pedepsită de art. 9 lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Urmare plângerii formulate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva Ordonanței nr. .X. din 15.02.2016, prin Ordonanța nr. .X. din 16.03.2016 emisă de prim procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a plângerii formulate.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a atacat la instanța competentă Ordonanța din 16.03.2016 a Parchetului de pe lângă Tribunalul .X..

Prin Încheierea Penală nr. .X. din data de 05.04.2016 emisă de Tribunalul .X. s-a dispus respingerea ca nefondată a plângerii formulate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva Ordonanței nr. .X. din 16.03.2016 a prim-procurorului din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., soluția fiind definitivă.

În baza prevederilor art. 352 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, și constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să reia soluționarea contestației formulate de .X. S.R.L..

I. Prin contestația formulată, .X. S.R.L. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. nr. F-.X./30.06.2015 și a Dispoziției privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./30.06.2015 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.06.2015 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., cu privire la stabilirea în sarcina societății a unei obligații de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând obligații fiscale principale (contribuții sociale) și accesorii aferente, aducând următoarele argumente:

.X. S.R.L. arată că în anul 2008 a deschis o filială în Germania cu sediul în str. .X., cu toate drepturile și obligațiile ce-i revin conform legislației germane.

Contestatarea arată că organele fiscale au interpretat în mod diferit și/sau îngnorând dispozițiile art. 29615 din Codul fiscal prin care la litera j) dispune faptul că nu se cuprind în baza lunară de calcul, pentru contribuțiile sociale, sumele sau avantajele primite de către persoane rezidente din activități dependente, desfășurate într-un stat străin, cu respectarea instrumentelor internaționale la care România este parte și respectiv documentul portabil A1, emis de către Casa Națională de Pensii Publice din România, incluzând în baza de calcul pentru contribuțiile sociale și salariile plătite în Germania.

Contestatarea menționează că muncitorii detașați la filiala din Germania au obținut venituri pe teritoriul Germaniei, conform actului adițional de detașare, sunt afiliați schemei de securitate socială conform Regulamentului (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29.04.2004 și Regulamentul (CE) nr. 987/2009 Parlamentului European și al Consiliului din 16 septembrie 2009 al cărui obiectiv este acela de a moderniza și simplifica regimul coordonării sistemelor de securitate socială.

Contestatarea precizează că pentru muncitorii cuprinși în schema de securitate socială Casa Națională de Pensii Publice din România – Direcția de Relații Internaționale eliberează documentul portabil A1 pe care aceștia trebuie să-l aibă asupra lor și să-l prezinte angajatorului din Germania sau organelor de control, pentru a justifica neplata asigurărilor sociale pe veniturile din străinătate. Pentru obținerea formularului A1, Casa Națională de Pensii Publice a solicitat adevăruri cu stagiul de cotizare la pensii, stagiul aferent salariului din contractul individual de muncă din România nu și din Germania.

Contestatarea menționează că formularul portabil A1 certifică faptul că pentru persoana detașată este aplicabilă legislația asigurărilor sociale din statul de detașare (România) și nu

legislația din Germania, concluzionând că nu trebuie să plătească asigurări sociale pe venitul obținut în perioada de detașare în Germania.

De asemenea, contestatara invocă și prevederile din legislația națională, respectiv art. 2963 lit. a), art. 2964 alin. (1) lit. a) și art. 29615 lit. j) din Codul fiscal, în susținerea concluziei prezentate anterior.

Contestatara menționează că organele de inspecție fiscală au calculat obligații suplimentare de plată aferente perioadei 01.01.2011 – 31.12.2014 pe baza unor estimări și interpretări greșite ale legislației interne precum și ignorarea legislației europene iar dacă baza de calcul a asigurărilor sociale intră în salariu din România plus salariu din Germania înseamnă că persoanele au fost supuse legislației a două state membre respectiv România și Germania, ceea ce este ilegal.

Contestatara afirmă că datorită faptului că organele de inspecție fiscală nu au determinat baza de calcul cu respectarea legislației române, încălcând principiul determinării din oficiu a stării de fapt, sumele impuse nu sunt determinabile, deci nu sunt certe și în consecință nu sunt scadente. Mai mult, au fost calculate dobânzi și penalități, ignorându-se faptul că sumele suplimentare nu au fost reținute prin stopaj la sursă și nevirate în termen.

În virtutea aspectelor prezentate anterior, .X. S.R.L. solicită admiterea contestației și prin urmare anularea deciziilor emise de organele fiscale.

Ulterior depunerii contestației, .X. S.R.L. a depus la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, înregistrată sub nr.A\_SLP nr. 2388/11.11.2015, o completare la contestație, solicitând susținere pentru „admiterea recalificării sumelor acordate pe perioada detașării muncitorilor în Germania de către .X. S.R.L., conform prevederilor art. 2 alin. (1) din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, în consecință anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr..X./30.06.2015 și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-.X./30.06.2015 emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.”.

II. Prin Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.06.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./30.06.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. precizează că, .X. S.R.L. a fost supusă unei inspecții fiscale cu privire la impozitul pe venit și contribuțiile sociale înregistrate în contabilitate aferente perioadei 01.01.2011 – 31.12.2014.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru persoanele fizice rezidente române, cu domiciliu în România, salariați ai .X. S.R.L., care desfășoară activitate salarială în Germania, veniturile sunt plătite pentru activitatea desfășurată în Germania de către sediul permanent al acestuia în Germania, iar impozitul pe veniturile din salarii este plătit autorităților fiscale germane.

Organele de inspecție fiscală arată că din verificarea tratamentului fiscal al impozitului privind veniturile realizate din străinătate de persoane fizice române în fiecare an fiscal de raportare pe baza relației contractuale generatoare de venituri din salarii precum și al impozitului aferent plătit în străinătate, a rezultat faptul că atât societatea cât și statul german au considerat aceste venituri ca fiind de natură salarială cu consecința plății unui impozit pe veniturile din salarii în Germania, aferent întregii sume, acestea încadrându-se în prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

Organele de inspecție fiscală susțin că sumele primite în Germania cu titlu de ”salar tarifar brut” de către angajații .X. S.R.L., reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente, obținute în străinătate pentru care societatea a achitat în Germania impozit pe venit, în conformitate cu prevederile art. 15 din Convenția între România și Republica Federală Germană pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital.

Organele de inspecție fiscală precizează că în perioada 01.01.2011 – 31.12.2014 .X. S.R.L. a desfășurat activitatea de prestări servicii în domeniul construcțiilor în Germania prin intermediul unui sediu permanent înregistrat cu numărul .X..

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru realizarea serviciilor societatea angajează personal contractual în România care este detașat în Germania pe perioade de 6 luni, respectiv 1 an. Pentru personalul angajat și trimis în Germania s-a obținut formularul portabil A1, formular care privește legislația aplicabilă în materie de securitate socială, prin care se atestă că personalul trimis în Germania nu are obligația de a plăti contribuții sociale în Germania fiind subiect al legislației sociale în România.

Organele de inspecție fiscală arată că pentru munca prestată salariații societății primesc următoarele drepturi bănești: echivalentul sumei de bani înscrisă în contractul individual de muncă sumele fiind înregistrate în contul 641 ”Cheltuieli cu salariile personalului”; echivalentul unei sume de bani în euro cu titlu de ”salar tarifar”, pentru personalul detașat în Germania, sume înregistrate în contabilitatea firmei în contul 641 ”Cheltuieli cu salariile personalului”.

Organele de inspecție fiscală menționează că sumele acordate personalului detașat în Germania sunt înregistrate în evidența contabilă în contul 641 ”Cheltuieli cu salariile personalului”, fără a constitui, declara și vira la bugetul asigurărilor sociale, obligații fiscale aferente, respectiv contribuții sociale obligatorii.

Organele de inspecție fiscală menționează că în timpul inspecției fiscale au fost puse la dispoziție situații centralizatoare cu sumele plătite angajaților care și-au desfășurat activitatea în Germania, mai exact balanța de verificare centralizată la 31.12.2011, 31.12.2012, 31.12.2013 iar pentru anul 2014 administratorul societății a informat, prin adresa înregistrată sub numărul 2439/29.04.2015, că fondul de salarii din Germania este în cuantum de 12.278.330 lei, fără a prezenta documente din care să reiasă această sumă.

Organele de inspecție fiscală arată că societatea nu a prezentat o situație lunară a salariilor plătite în Germania pentru anul 2014, și din acest motiv s-a procedat la estimarea bazei impozabile pentru anul 2014 prin determinarea acestora prin calculul unui salariu mediu lunar aferent anului 2014, în conformitate cu prevederile art. 67 alin. (2) lit. b) din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Față de situația de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală consideră că sumele de bani acordate de contribuabilul supus inspecției fiscale angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare, întrucât:

1. salariaților nu li s-au plătit sume fixe/luna ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozit pe venit. Aceste sume au fost tratate de către .X. S.R.L. în Germania, ca venituri de natură salarială, astfel încât suma plătită salariaților în Germania nu poate avea un tratament fiscal în Germania și altul în România;

2. cheltuiala aferentă sumelor plătite în Germania este înregistrată numai la sfârșitul anului calendaristic în contabilitatea din România, aferentă sediului permanent din Germania, în contul 641 analitic „Cheltuieli cu salariile personalului”;

3. în Regulamentul de ordine interioară – Organizarea muncii, art.14 este stipulat „salariul tarifar orar brut conform legislației în vigoare a țării de detașare”;

4. pe perioada când personalul este trimis în Germania, sumele achitate nu se încadrează la indemnizație de detașare întrucât în conformitate cu prevederile art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii care precizează:”Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări...”;

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

6. prevederile art.3 alin.(7) primul paragraf prima liniuță lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului: „alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare, masă”;

7. cu privire la utilizarea documentului A1 și a legislației aplicabile în ceea ce privește contribuțiile sociale, prevederile art.12 alin.(1) din Regulamentul CE nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială: „Persoana care desfășoară o activitate salarială într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimisă să înlocuiască o altă persoană.”

Organele de inspecție fiscală afirmă că sumele achitate în Germania reprezintă venituri de natură salarială pentru care se datorează contribuții sociale în România invocând prevederile Titlului IX2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 81 alin. (1), art. 82 alin. (2) și art. 67 alin. (3) din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, astfel fiind majorată baza impozabilă cu suma de .X. lei .

De asemenea, organele fiscale au calculat, pentru sumele stabilite suplimentar, și accesorii în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, art. 1201 din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, calculate până la data de 04.06.2015.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații totale de plată în sumă de .X. lei din care .X. lei reprezentând contribuții sociale aferente drepturilor salariale iar .X. lei accesorii calculate până la 04.06.2015.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și motivele invocate de aceasta, constatările organelor **de inspecție** fiscală și actele normative invocate atât de contestatară cât și de organele **de inspecție fiscală**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

**1. Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este legal investită să se pronunțe dacă .X. S.R.L. datorează contribuții sociale pentru sumele acordate angajaților trimiși să desfășoare activitate în Germania, în**

**condițiile în care pentru acești salariați societatea a obținut formularul A1 în baza căruia se datează contribuțiile sociale în România.**

În fapt, urmare inspecției fiscale s-a constatat că în cursul anilor 2011, 2012, 2013 și 2014 .X. S.R.L. nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat la organul fiscal teritorial cuantumul contribuțiilor de asigurări sociale, în sumă de .X. lei, pentru salarii în sumă de .X. lei realizate de personalul angajat și detașat în Germania.

Pentru realizarea serviciilor societatea angajează personal contractual în România care este detașat în Germania pe perioade de 6 luni, respectiv 1 an și a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- contract individual de muncă pentru fiecare salariat în parte înregistrat al Inspectoratul Teritorial de Muncă, în cuprinsul căruia se menționează printre altele: salariu de bază lunar brut, locul de muncă, respectiv șantier;

- act adițional de detașare - anexă la contractul individual de muncă pentru fiecare salariat, în care se stipulează că: salariatul va fi detașat în Germania pe perioadă nedeterminată, salariul tarifar pe oră în euro, precum și plata unei sume de bani în euro pentru cazare și întreținere diferită de la un caz la altul în funcție de existența sau nu a unor dotări pentru prepararea hranei.

- documentul portabil A1 pentru fiecare salariat trimis în Germania, document obținut de la Casa Națională de Pensii Publice, privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială;

- situații centralizatoare lunare a fondului de salarii înregistrat în Germania, cu mențiunea că pentru anul 2014 administratorul societății a declarat o sumă globală;

Potrivit documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea 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 de bază lunar 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, pentru care societatea întocmește în această țară prin intermediul unei societăți de contabilitate germană state de plată, din care a reținut și a achitat în Germania impozit pe venitul din salarii, fără a calcula, declara și vira în România contribuțiile sociale aferente sumelor primite pentru munca prestată în Germania de angajații .X. S.R.L.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că, pentru sumele plătite salariaților în Germania, atât .X. S.R.L. cât și statul german au considerat aceste venituri ca fiind venituri de natură salarială, și au încadrat aceste operațiuni în prevederile art. 15 "Profesii dependente" din Convenția între România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, cu consecința plății unui impozit pe venitul din salarii în Germania și aplicarea creditului fiscal în România.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele primite de angajații .X. S.R.L., posesori ai documentului portabil A1, pentru activitatea desfășurată în Germania reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care societatea a achitat în Germania impozit pe venitul din salarii, dar nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România contribuțiile sociale aferente acestor sume.



Astfel, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./30.06.2015 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.06.2015 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au stabilit în sarcina contestatarii obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente.

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

“ART. 55

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.[...]

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.

Pentru fiecare salariat care a fost trimis să desfășoare activitate în Germania, societatea a solicitat și a obținut de la Casa Națională de Pensii Publice documentul portabil A1 potrivit căruia legislația aplicabilă în materie de contribuții sociale este cea din România, potrivit art. 19 alin. (2) din Regulamentul (CE) nr. 987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele plătite salariaților trimiși să desfășoare activitate de prestări servicii în Germania în baza unui contract individual de muncă sunt venituri de natură salarială pentru care societatea a achitat impozit pe veniturile din salarii în această țară, dar nu a calculat contribuții sociale în România aferente acestor venituri, deși a obținut de la Casa Națională de Pensii Publice documentul portabil A1 potrivit căruia legislația aplicabilă în materie de securitate socială este cea din țara noastră.

Astfel, pentru veniturile obținute de salariații trimiși să lucreze în Germania societatea avea obligația de a calcula contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile art. 2963 și art. 2964 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare unde se menționează că:

”ART. 296<sup>3</sup> Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;

[....]

*ART. 296<sup>4</sup> Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale*

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> 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;

[..]”

Mai mult decât atât, într-o speță similară, în ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere al contribuțiilor sociale pentru veniturile din salarii realizate în străinătate de muncitori români care sunt detașați în Uniunea Europeană în baza documentului portabil A1, Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a răspuns prin adresa nr. 677979/08.10.2015 menționând ”în conformitate cu prevederile Regulamentului (CE) 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială documentul portabil A1 reprezintă un atestat privind legislația aplicabilă și el confirmă faptul că salariatul își achită contribuțiile sociale în altă țară din UE, atunci când el este detașat în străinătate sau când lucrează în mai multe țări în același timp, iar pe durata de valabilitate a formularului A1, salariatul rămâne supus legislației sociale din statul de unde a fost detașat”

În acest sens a fost și adresa nr. .X./25.09.2014 emisă de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale într-o speță similară 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. 296<sup>4</sup> și art. 296<sup>5</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii.”

Această opinie a avut la bază adresa nr. .X./23.09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârștnice, prin care 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.”

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 considerate venituri de natură salarială ca o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei efectul produs 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.

În consecință, având în vedere cele reținute anterior, respectiv faptul că sumele acordate salariaților care au desfășurat activitate în Germania sunt venituri de natură salarială, iar societatea a obținut de la Casa Națională de Pensii Publice formularul A1 ce atestă calitatea de asigurat în sistemul de securitate din România, se reține că .X. S.R.L. avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale aferente perioadei 01.01.2011 – 31.12.2014 în temeiul dispozițiilor art. 55 alin. (1) coroborat cu prevederile art. 296<sup>3</sup>, art. 296<sup>4</sup>, art. 296<sup>5</sup>, art. 296<sup>15</sup>, art.

296<sup>16</sup>, art. 296<sup>17</sup>, art. 296<sup>18</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, punctul 67, 68 și 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, art. 67, art. 81 și art. 82 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, respectiv acordurile și convențiile bilaterale în domeniul securității sociale precum Regulamentul CE nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și Regulamentul nr. 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

În ceea ce privește invocarea societății a faptului că datorarea contribuțiilor sociale pentru sumele plătite drept salariu în Germania înseamnă că persoanele respective sunt supuse legislației a două state membre, respectiv România și Germania, trebuie precizat că tocmai pentru evitarea unei astfel de situații a fost reglementat formularul portabil A1, formular obținut de societate pentru angajații detașați în Germania și prin care s-a atestat în Germania că au calitatea de asigurat în sistemul de securitate socială din România.

În consecință, având în vedere cele menționate mai sus, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății .X. S.R.L. contribuții sociale în sumă totală de .X. lei.

În ceea ce privește accesoriile aferente contribuțiilor sociale, organul de soluționare a contestației reține că întrucât societatea nu contestă modul de calcul a accesoriilor sub aspectul cotelor aplicate și numărului de zile pentru care au fost calculate accesoriile, iar în sarcina contestatei 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 în cuantum de .X. lei, conform principiului de drept, ”*accessorium sequitur principale*”.

În ceea ce privește solicitarea .X. S.R.L. de admitere a recalificării sumelor acordate în perioada 01.01.2011 -31.12.2014, pentru muncitorii detașați în Germania de către societate, în vederea acordării anulării obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./30.06.2015, se reține că operațiunea juridică de anulare a unor obligații bugetare în conformitate cu prevederile Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, coroborate cu cele ale OPANAF nr. 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, a fost dată în competența organelor fiscale în a căror administrare se află contribuabilul, organele specializate de soluționare a contestațiilor neavând competență să cenzureze derularea acestei proceduri.

Prin adresa nr. A\_SLP 2232/21.10.2015 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor fiscale din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. să precizeze dacă societatea se încadrează în prevederile Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, dacă societatea a solicitat anularea obligațiilor fiscale, dacă a fost înștiințată că nu se încadrează în prevederile Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și respectiv dacă a formulat contestație împotriva acestui răspuns.

Prin adresa nr. .X./30.10.2015 organele fiscale au adus la cunoștință societății că nu beneficiază de prevederile Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, iar Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a luat act de acest fapt.

Totodată se reține că prin adresa nr. A\_SLP 2388/08.12.2015 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în virtutea rolului activ conferit de art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a solicitat petentei să precizeze dacă a formulat contestație împotriva adresei nr. X./30.10.2015, în conformitate cu prevederile art. 7, art. 11 din Legea nr. 554/2004 Legea contenciosului administrativ cu modificările și completările ulterioare precum și art. 209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că până la data emiterii prezentei decizii societatea contestatoare nu a răspuns la adresa de mai sus, deși comunicarea s-a realizat la data de 11.12.2015, astfel cum atestă confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei.

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. 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, valabile la data depunerii 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./30.06.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X./30.06.2015 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente acestora.

2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva **Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-X./30.06.2015**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care pentru acest capăt de cerere obiectul contestației nu îl constituie diferențe de obligații în cuantum de 5 milioane sau mai mare, actul administrativ fiscal nu a fost emis de organe centrale de inspecție/control iar societatea nu se încadrează în categoria marilor contribuabili.

În fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat nemodificarea bazei de impunere în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pentru care au emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-X./30.06.2015.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

„(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. 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 sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

Coroborate cu prevederile art.206 alin.2 din același act normativ:

“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiterie a actului administrativ fiscal.”

În ceea ce privește competența de soluționare a contestațiilor, potrivit prevederilor art.209 alin.1 lit.a) și c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;(...)

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală soluționează contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor administrative mai sus menționate, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

Totodată, potrivit art.88 lit.e) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

e)deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”,

iar potrivit art.109 alin.(3) lit.b) din același act normativ:

„ Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.”

De asemenea, potrivit prevederilor stipulate în Anexa 2 Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" la OPANAF nr.1024/2013 pentru aprobarea formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere", cu modificările și completările ulterioare:

”Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru

comunicarea rezultatelor inspecțiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, în situația în care nu se constată diferențe de obligații fiscale, respectiv se stabilește că baza de impunere a obligațiilor fiscale nu se modifică, creanța fiscală fiind corect determinată, se emite, în baza raportului de inspecție fiscală, decizia privind nemodificarea bazei de impunere, act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale citate mai sus, faptul că pentru acest capăt de cerere obiectul contestației nu îl constituie diferențe de obligații fiscale în cuantum de 5 milioane sau mai mare, și ținând totodată cont că Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./30.06.2015 nu a fost emisă de organe centrale de inspecție/control iar societatea nu se încadrează în categoria marilor contribuabili, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de a soluționa contestația îndreptată împotriva **Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./30.06.2015**, aceasta intrând în competența structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice în a cărei rază teritorială își are domiciliul fiscal contestatarul, în conformitate cu prevederile mai sus citate.

În consecință, pentru capătul de cerere privind Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./30.06.2015, dosarul contestației formulate de .X. S.R.L. va fi transmis spre competență soluționare structurii specializate din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și 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 prevederile 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, acte normative în vigoare la data formulării contestației se :

## D E C I D E

1. 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./30.06.2015 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.06.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator .X. lei
- Dobânzi .X. lei
- Penalități de întârziere .X. lei
  
- Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați

- Dobânzi		.X. lei	
- Penalități de întârziere		.X. lei	
			.X. lei
- Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator			
- Dobânzi		.X. lei	
- Penalități de întârziere		.X. lei	
			.X. lei
- Contribuția individuală de asigurari pentru somaj reținută de la angajați			.X. lei
- Dobânzi		.X. lei	
- Penalități de întârziere		.X. lei	
- Contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale			.X. lei
- Dobânzi		.X. lei	
- Penalități de întârziere		.X. lei	
- Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator			
- Dobânzi		.X. lei	
- Penalități de întârziere	.X. lei		.X. lei
- Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați			
- Dobânzi		.X. lei	
- Penalități de întârziere		.X. lei	
			.X. lei
- Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajatori			.X. lei
- Dobânzi		.X. lei	
- Penalități de întârziere		.X. lei	
- Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice			.X. lei
- Dobânzi		.X. lei	
- Penalități de întârziere		.X. lei	

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./30.06.2015 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.06.2015 de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a

Finanțelor Publice .X. și transmiterea acesteia spre competența soluționare structurii specializate din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

.X.