



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

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

DECIZIA nr. 138 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. S.R.L.din .X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A- SLP 720/11.04.2016

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./25.03.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A-SLP 720/11.04.2016 asupra contestației formulată de .X. S.R.L. cu domiciliul în .X., str. .X., nr. .X., județul .X., Cod de înregistrare fiscală .X., înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr. .X..

.X. contestă Decizia de impunere nr.F-.X./29.01.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./29.01.2016 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe venituri din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;

- .X. lei contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-.X./29.01.2016, respectiv **11.02.2016**, conform confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv **08.03.2016**, astfel cum reiese din ștampila aplicată de serviciul registratura pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **.X. S.R.L.**

I. În susținerea cauzei, contestatara aduce următoarele argumente:

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la recalificarea indemnizațiilor de detașare ca fiind venituri de natură salarială și nu ca cheltuieli de detașare, în conformitate cu dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea invocă prevederile art.2 alin.(1), alin.(2) și art.5 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, prin care s-au transpus în dreptul intern dispozițiile Directivei nr.96/71/CEE, art.3 alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aratând că aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală se întemeiază pe interpretarea eronată a legislației, aceste indemnizații fiind scutite de la plata impozitului pe venit în România și sunt excluse în mod expres de legiuitor din baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii.

Contestatară precizează că a solicitat organului fiscal competent anularea din oficiu, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, în temeiul art.5 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, care nu a fost comunicată societății până la data formulării contestației.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia actelor administrative fiscale contestate, contestatară susține că:

- dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt aplicabile pentru includerea indemnizațiilor de detașare/delegare în baza de calcul a contribuțiilor sociale, textul legal nereferindu-se la contribuțiile sociale, ci doar la impozite și taxe;

- dispozițiile art.55 alin.(2) lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.68 din Normele metodologice de aplicare, nu sunt incidente în speță;

- indemnizațiile de detașare sunt în mod expres neimpozabile în România în temeiul art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- indemnizația de detașare a fost acordată în conformitate cu dispozițiile din Codul muncii și Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și

obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

- chiar dacă s-ar proceda la recalificarea acestor sume în venituri de natură salarială, toate veniturile din activitatea desfășurată în străinătate sunt neimpozabile în România în temeiul convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Germania și în temeiul dispozițiilor art.55 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contribuțiile sociale obligatorii urmează regimul impozitului pe venit;

- Directiva nr.96/71/CEE stabilește tratamentul în statul de desfășurare a activității, respectiv Germania și nicidecum în România, sumele trebuind a fi analizate și calificate exclusiv în baza legislației fiscale din România, doar în anul 2015, ca urmare a situației create în practica organelor fiscale.

Contestatară susține că invocarea dispozițiilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conduce la încălcarea principiului legalității impozitelor, taxelor și contribuțiilor, enunțat la art.139 alin.(1) din Constituție. Dacă legiuitorul ar fi intenționat să includă în sfera de aplicare a prevederilor speciale prevăzute la alin.(1) al art.11 din Codul fiscal și contribuțiile sociale datorate în temeiul raporturilor de muncă ar fi inserat această posibilitate în chiar conținutul normei respective.

De asemenea, contestatară invocă și prevederile art.13 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează că interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului, așa cum este exprimată în lege.

Contestatară precizează că abia prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.6/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, textul respectiv a fost modificat, în sensul posibilității de a fi aplicat și în cazul contribuțiilor sociale obligatorii.

În ceea ce privește sumele asimilate salariilor, contestatară arată că singurul care poate face asimilarea este legiuitorul, așa cum rezultă din enumerarea de la art.55 alin.(2) din Codul fiscal, deoarece legea nu indică nici un criteriu legal al asimilării, enumerarea de la art.55 alin.(2) este limitativă la fel și cea de la pct.68 din Normele metodologice. A considera că fiecare inspector fiscal poate asimila orice sumă plătită unui salariu ar însemna să extindem câmpul impozitării fără nicio limită, fiind încălcat din nou principiul constituțional al legalității impozitelor, taxelor și contribuțiilor. Prin urmare, dispozițiile lit.o) ale pct.68 din norme sunt lovite de nulitate, numai legiuitorul fiscal putând asimila salariilor.

Contestatară susține că indemnizațiile de detașare sunt neimpozabile în România în temeiul dispozițiilor exprese ale art.55 alin.(4) lit.g) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, arătând că potrivit prevederilor art.7 din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală erau obligate să examineze din oficiu, stare de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului pentru a determina natura juridică a sumelor plătite angajaților și implicit regimul fiscal aplicabil acestora.

Contestatară invocă prevederile art.46 din Codul muncii, în sensul că salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare.

De asemenea, contestatară susține că potrivit dispozițiile art.26 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, art.257 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, aceste indemnizații nu au intrat în baza de calcul a contribuției la sistemul de pensii cât și a contribuției de sănătate.

Indemnizațiile acordate de .X. nu au depășit limita maximă prevăzută de art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv de 2,5 ori nivelul stabilit pentru instituțiile publice, plafonul indemnizației fiind stabilit pentru Germania la .X. euro/zi, ceea ce conduce la o limită maximă neimpozabilă și nesupusă contribuției sociale de .X. euro/zi, respectiv .X. euro/lună.

În acest sens, contestatară invocă și prevederile art.296¹⁵ lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară arată că chiar dacă s-ar admite recalificarea acestor sume în venituri de natură salarială, toate veniturile din activitatea desfășurată în străinătate sunt neimpozabile în România în temeiul convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Germania și în temeiul dispoziției art.55 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatară susține că dacă activitatea salarială este desfășurată în Germania, acest stat beneficiază de dreptul primar de impozitare a veniturilor salariale, conform art.15 paragraf (1) teza a doua din convenție, indiferent de statul în care sunt plătite (România sau Germania). Prin excepție, statul de rezidență (România) ar avea dreptul exclusiv de impozitare dacă ar fi îndeplinite cumulativ următoarele trei condiții:

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

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

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

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

În concluzie, față de cele arătate, contestatară apreciază că este lipsită de orice temei echivalarea realizată de către organul fiscal din România a regimului fiscal al veniturilor din Germania, prin susținerea conform căreia atât societatea verificată cât și statul German au considerat întreaga sumă plătită pentru munca prestată de angajați ca fiind de natură salarială, cu consecința plății unui impozit pe salariu în Germania și, în consecință, această sumă este de natura veniturilor din salarii atât față de legislația aplicabilă în Germania, cât și față de legislația aplicabilă în România cu încadrarea în prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului.

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

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

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

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

Contestatară susține că imposibilitatea declarării și plății impozitului de către .X. rezultă și din conținutul formularului Declarației 201 și a instrucțiunilor de completare a acesteia, așa cum au fost aprobate prin Ordinul nr.233/2011 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea arată că "Declarația 201" privind veniturile realizate din străinătate se completează de către persoanele fizice rezidente române, cu

domiciliul în România, și de persoanele fizice care îndeplinesc pentru anul de raportare condiția prevăzută la art.40 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care desfășoară activitate salariată în străinătate și sunt plătite pentru activitatea salarială desfășurată în străinătate de către sau în numele unui angajator care este rezident în România sau de un sediu permanent în România.

Contestatară consideră că organele fiscale au confundat, pe de o parte titularul obligației de a declara și plăti impozit pentru veniturile obținute în străinătate, iar pe de altă parte, sumele care se declară și se impozitează în România.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia stabilirii impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în cuantum de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei, contestatară aduce aceleași argumente menționate mai sus, respectiv că organele fiscale au stabilit sume suplimentare doar prin analiza dispozițiilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, fără a analiza prevederile convenției de evitare a dublei impunerii și persoana obligată la plata impozitului pe venitul din salariu.

Astfel, prin contestație se susține că impozitul pe venitul din salarii și accesoriile stabilite sunt nelegale, deoarece în speță, România nu are dreptul de impozitare a veniturilor salariale, întrucât statul de rezidență fiscală este Germania.

Totodată, se arată că așa cum a constatat și organul de inspecție fiscală societatea din România are declarat un punct de lucru în Germania (sediul permanent), la .X., cod de înregistrare fiscală .X., prin intermediul căruia a desfășurat activitate în Germania, susținând că este îndeplinită cel puțin una din condițiile prevăzute de art.15 paragraful (2) din Convenția de evitare a dublei impunerii, condiție care conduce la alocarea competenței de impozitare a veniturilor salariale în Germania.

Contestatară susține că deși organul fiscal stabilește sume suplimentare cu titlu de impozit pe venitul din salarii, nu analizează calitatea acestor persoane de a fi contribuabil în sensul Codului fiscal, invocând dispozițiile art.39 din actul normativ menționat mai sus, în sensul că persoanele detașate nu se găsesc în niciuna dintre situațiile enumerate la articol de lege respectiv, datorită faptului că sunt rezidente fiscal în Germania, astfel că lipsa calității de contribuabil conduce la imposibilitatea stabilirii de sume suplimentare prin aplicarea dispozițiilor Codului fiscal.

Societatea precizează că chiar dacă ar considera că persoanele detașate nu ar fi rezidente fiscal în Germania, totuși nu ar putea fi supuse impozitului pe

venitul din salarii în România, având în vedere că nu sunt îndeplinite condițiile art.55 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Dispozițiile legale din Codul fiscal incidente cu privire la obligația de a declara veniturile obținute din străinătate de persoanele fizice și de a obține credit fiscal pentru impozitul plătit în străinătate sunt art.90 și art.91 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd expres că titularul obligației de a declara veniturile din străinătate și de a beneficia de credit fiscal este persoana fizică beneficiară a venitului.

Contestatară susține că nu există niciun temei legal care să justifice stabilirea de sume suplimentare cu titlu de impozit pe venit salarial în sarcina .X. pentru veniturile realizate de un alt contribuabil, respectiv persoanele fizice.

Referitor la nelegalitatea actelor administrative fiscale contestate în ceea ce privește calcularea de obligații suplimentare cu titlu de contribuții sociale și obligații fiscale accesorii aferente, contestatară arată că organele emitente se limitează doar să precizeze că au fost stabilite suplimentar contribuții "pentru sumele acordate angajaților români în Germania, care reprezintă venituri de natură salarială", societatea considerând că acest tip de motivare nu satisface cerința impusă de art.43 alin.(2) lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Organele de inspecție fiscală s-au limitat să enumere temeiul de drept, fără a analiza argumentele conform cărora indemnizațiile de delegare/detașare sunt excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale, atât pentru perioada anterioară datei de 01.01.2011, cât și pentru perioada ulterioară, fiind ignorate temeiurile de drept privind contribuțiile sociale.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției de asigurări sociale a angajatorului stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei, precum și a accesoriilor aferente reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei, contestatară arată că motivul de fapt este acela că organele fiscale au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor, stabilind că sumele acordate angajaților români în Germania ar reprezenta venituri de natură salarială, invocând art.11 alin.(1), art.296¹⁸ alin.(3) lit.a¹, art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.18 alin.(2) din Legea nr.19/2000, art.22 alin.(1) lit.a), art.120 alin.(1), art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.174 alin.(1), art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestatară susține că potrivit art.296³ lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile

asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, .X. nu are calitatea de plătitor de venituri din activități dependente, sumele fiind plătite persoanelor fizice de sediul permanent din Germania.

Referitor la baza de calcul a contribuției de asigurări sociale, contestatara arată că dispozițiile art.296⁵ alin.(1) se coroborează cu cele ale art.296⁴ și cu art.296¹⁵ și art.296¹⁶ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că în baza de calcul a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator se includ sumele care fac parte din baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale, ținându-se seama de excepțiile prevăzute de art.296¹⁵ și art.296¹⁶ din lege.

Referitor la baza de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale, contestatara precizează că dispozițiile art.296⁴ alin.(1) trebuie coroborate cu cele ale art.296⁴ alin.(1) lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora baza lunară a contribuțiilor sociale individuale obligatorii include *"orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii"* .

Contestatara susține că potrivit art.296¹⁵ lit.j și lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu se cuprind în baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii, sumele sau avantajele primite de către persoane fizice rezidente din activități dependente desfășurate într-un stat străin, precum și sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, precum și indemnizația primită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice.

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

De asemenea, prin contestație se invocă și dispozițiile art.296¹⁹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, arătând că .X. nu avea nici o obligație de a depune declarații, având în vedere că nu este "persoană juridică la care își desfășoară activitatea persoanele fizice", acestea desfășurându-și activitatea în străinătate.

Contestatara arată că la sfârșitul fiecărui an calendaristic lucrat în Germania, fiecare angajat, pe răspundere proprie a întocmit și a depus pentru anul precedent încheiat la organul fiscal teritorial "Declarația 201 privind veniturile realizate din străinătate", prin care a declarat impozitul pe venit achitat statului german în care a desfășurat activitate.

Contestatară precizează că organele fiscale din România nu au prevăzut și nu au solicitat prin această declarație, ori pe altă cale, declararea și /sau comunicarea achitării contribuțiilor sociale pentru veniturile obținute din munca desfășurată în străinătate.

Privitor la salariul calculat și acordat pentru activitatea desfășurată de angajați în Germania, contestatoarea arată că până în anul 2015 Germania nu a avut reglementat un salariu minim orar obligatoriu.

Contestatară menționează că în situația în care interpretarea dată de organele fiscale ar fi fost corectă, încheierea contractelor cu partenerii din Germania și realizarea activității ar fi fost practic imposibilă.

În susținerea afirmației sale, contestatară arată că valoarea medie a cotei procentuale a acestor categorii de obligații stabilite suplimentar în sumă de .X. lei raportată la cifra de afaceri realizată de .X. pentru perioada anilor 2012 - 2014 în cuantum de .X. lei este în medie de circa 21,43%, iar dacă se ia în calcul și accesoriile aferente (.X. lei + .X. lei), rezultă un total de .X. lei, ponderea în cifra de afaceri este de 31,61%.

De asemenea, contestatară arată că ponderarea cheltuielilor cu salariile și contribuțiile sociale (România + Germania) la care se adaugă și obligațiile fiscale stabilite suplimentar de organul fiscal în cifra de afaceri aferentă anilor 2012 -2014 este de 90,85 %, respectiv (.X. lei / .X. lei x 100%).

Societatea susține că .X. a calculat, a reținut și a achitat obligații la bugetul asigurărilor sociale, pentru salariul înscris în contractul individual de muncă.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției individuale de asigurări sociale în cuantum de .X. lei, dobânzi în cuantum de .X. lei și penalități în cuantum de .X. lei, contestatară consideră că nu este datorată de .X., aceasta nu a fost reținută de la angajați (deși în RIF așa s-a consemnat), veniturile nete au fost acordate în totalitate, pentru întreaga perioadă verificată, aducând aceleași argumente ca la capitolul privind contribuția de asigurări sociale datorată de angajator

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

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției de asigurare pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de .X. lei, dobânzi în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei, contribuția individuală pentru asigurări sociale de sănătate datorată de asigurați în cuantum de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate de la persoane juridice și fizice în cuantum de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei contestatara arată că în fapt și în drept sunt invocate aceleași motive, în plus fiind precizate și dispozițiile art.296¹⁸ alin.3 lit.d², lit.f), lit.b², lit.b¹, lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.4 alin.(2) Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, susținând că sumele reprezentând venituri din activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale, întrucât plata drepturilor salariale în Germania se realizează de sediul permanent din Germania, iar nu de către angajatorul din România.

În consecință, prin contestație se solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr.F-.X.29.01.2016 cu privire la obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă totală .X. lei, iar în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, solicită susținerea orală a contestației.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./29.01.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./29.01.2016, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada verificată, 01.01.2012 – 30.04.2015, **.X. S.R.L.** a desfășurat activități de prestări servicii în domeniul tranșării și prelucrării cărnii pentru clienți din Germania, pe bază de contracte de prestări de servicii.

Societatea a deținut în Germania un sediu în localitatea .X., având cod de înregistrare fiscală .X..

Pentru realizarea acestor activități în Germania, contribuabilul a detașat transfrontalier o mare parte din salariații săi din România, salariați angajați în baza unor contracte individuale de muncă pe perioadă nedeterminată.

Pentru personalul angajat și trimis în Germania, contribuabilul a prezentat următoarele documente:

- contract individual de muncă pentru fiecare salariat, în cuprinsul căreia se precizează: salariul de bază lunar brut, locul de muncă (sediul, punct de lucru), etc.

- pentru fiecare angajat trimis în Germania, **.X. S.R.L.** a obținut de la Casa Națională de Pensii Publice, documentul portabil A1, "Certificat privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului", prin care se atestă faptul că salariatul nu avea obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat și implicit că angajatul cetățean român este subiect al legislației de asigurări sociale din România.

.X. S.R.L. a acordat salariaților detașați pentru munca prestată în Germania, următoarele drepturi bănești:

- în România – salariul de bază lunar în lei, înscris în contractul individual de muncă. Pentru aceste salarii, societatea întocmește în țară state lunare de salarii, calculează obligațiile fiscale aferente, respectiv impozit pe venit și contribuții sociale, pe care le declară și le achită la organul fiscal competent din România;

- în Germania, o sumă în euro, pentru care **.X. S.R.L.** întocmește un decont de venituri bruto-neto pentru fiecare angajat, în care este evidențiat salariu net, respectiv sume reprezentând venituri scutite de impozit pe venit în Germania.

De asemenea, societatea întocmește la sediul din Germania, "lohnjournal", respectiv salarizare jurnal, pentru fiecare lună, în care sunt evidențiate reținerile din veniturile din salarii (impozit pe salariu și contribuții de solidaritate și biserică reținute și declarate în Germania).

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în anul 2012 a fost acordat un fond de salarii brut în Germania în sumă de .X. lei, din care suma de .X. lei evidențiată ca sume acordate salariaților germani și români detașați în Germania, scutite de impozit pe venit în Germania. Sumele acordate salariaților români detașați în Germania, scutite de impozit pe venit în Germania, au fost contabilizate în contul 6250 "Cheltuieli cu deplasări", suma de .X. lei, iar diferența de .X. lei reprezentând sume acordate salariaților germani, scutite de impozit pe venit în Germania și fondul de salarii

impozabil acordat în Germania în sumă de .X. lei, a fost contabilizat în contul 658800 "Alte cheltuieli de exploatare";

- în anul 2013 a fost acordat un fond de salarii brut în Germania în sumă de .X. lei, din care suma de .X. lei evidențiată ca sumă acordată salariaților germani, scutită de impozit pe venit în Germania și diferența reprezentând fondul de salarii impozabil acordat în Germania în sumă de .X. lei, a fost contabilizat în contul 658801 "Cheltuieli salarii Germania";

- în anul 2014 a fost acordat un fond de salarii brut în Germania în sumă de .X. lei, din care suma de .X. lei evidențiată ca sume acordate salariaților germani și români detașați în Germania, scutite de impozit pe venit în Germania. Suma de .X. lei acordată salariaților români detașați în Germania, scutită de impozit pe venit în Germania, a fost contabilizată în contul 6250 "Cheltuieli cu deplasări", iar diferența de .X. lei reprezentând sume acordate salariaților germani, scutite de impozit pe venit în Germania și fondul de salarii impozabil acordat în Germania în sumă de .X. lei, a fost contabilizat în contul 658801 "Cheltuieli indemnizații Germania";

- pentru perioada 01.01.2015 – 30.04.2015, societatea a acordat un fond de salarii brut în Germania în sumă de .X. lei, pentru cetățeni germani, nefiind evidențiate alte sume, compensații sau indemnizații pentru această perioadă conform documentelor prezentate.

Prin nota explicativă din data de 22.01.2016 au fost solicitate de către organele fiscale lămuriri, explicații și documente justificative cu privire la anumite aspecte privind detașarea salariaților care au desfășurat activitatea în Germania, natura sumelor plătite acestora evidențiate ca indemnizații, motivul care a stat la baza neimpozitării din punct de vedere al contribuțiilor sociale, de către societate, a salariilor acordate în Germania angajaților români.

Din nota explicativă dată de reprezentanții societății, au rezultat următoarele:

- societatea nu a întocmit acte adiționale la contractele individuale de muncă pentru salariații români care au desfășurat activitate pe teritoriul Germaniei, în care să fie precizate aspecte cu privire la salariazarea acestora, locul de muncă, timpul de lucru, condiții de detașare, acordarea altor sume pentru detașare, sau alte prevederi. Pentru fiecare salariat român detașat să desfășoare activitate în Germania societatea a obținut de la Casa Națională de Pensii Publice, documentul portabil A1, respectiv "Certificat privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului".

- fiecărui angajat român care a desfășurat activitate în Germania, i-a fost calculat și acordat salariul conform prezenței și realizărilor, stabilite prin evidența analitică ținută de șeful de echipă. În baza acestor date au fost întocmite state de plată nominale lunare. Pentru fiecare angajat s-au reținut și s-au achitat la bugetului statului german impozit pe venit aferent și contribuții către biserică, după caz.

- privitor la sumele pe care societatea le-a înregistrat ca indemnizații fără impozit acordate salariaților în Germania, acestea au fost acordate în baza prevederilor din Legea impozitului pe venit, respectiv art.2, paragrafele 3 și 4, fiind anexată traducerea autorizată din limba germană a actului normativ.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat, reținut și achitat la bugetul de stat pentru fiecare angajat contribuțiile sociale aferente veniturilor salariale la nivelul salariului de încadrare din contractul individual de muncă, iar pentru sumele reprezentând venituri salariale acordate în Germania nu au fost calculate, declarate și virate contribuțiile sociale aferente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani (în euro) acordate de **.X. S.R.L** angajaților români trimiși în străinătate, în perioada 01.01.2012 – 30.04.2015, neimpozitate din punct de vedere al impozitului pe venit în Germania au fost în sumă de .X. lei, respectiv .X. euro, acestea reprezentând venituri de natură salarială impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit din salarii în România.

Organele de inspecție fiscală au constatat că trimiterea personalului în Germania nu poate fi considerată detașare, așa cum este definită de art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, și implicit nici sumele achitate personalului trimis în Germania nu pot fi considerate indemnizații de detașare, potrivit prevederilor:

- art.3 alin.(1), lit c) din Directiva 96/71/CE/16.12.1996 a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care 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, în speță Germania, un salariu minim orar stabilit în acea țară;

- art.3, alin.7) lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care stabilesc că: *“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 și masă...”*;

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

Organele de inspecție fiscală au precizat că Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii a fost transpusă în legislația românească prin intermediul Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea formei acestor tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acestora, prin tratarea acestor sume ca venituri salariale și nu ca cheltuieli de detașare în conformitate cu dispozițiile art.11, alin.(1), art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k), art.58 alin.(1), art.90 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67, pct.68 lit.a), pct.106 și pct.209 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.22 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, față de cele prezentate mai sus, având în vedere reîncadrarea sumelor plătite angajaților în cuantum de .X. lei în categoria veniturilor salariale, precum și faptul că **.X. S.R.L** nu a calculat, nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat la organul fiscal competent cuantumul impozitului pe venitul din salarii aferent acestor sume plătite salariaților în Germania, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea sumelor reprezentând baza impozabilă la calculul impozitului pe venit din salarii, stabilind suplimentar în sarcina contestatoarei un impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei aferent sumelor acordate angajaților români în Germania și neimpozitate, care reprezintă venituri de natură salarială.

Pentru obligațiile de plată stabilite în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 25.02.2012 – 15.01.2016 majorări/dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la contribuțiile sociale, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de **.X. S.R.L** angajaților români trimiși la muncă în străinătate în perioada 01.01.2012 – 30.04.2015 a fost în valoare de **.X. lei** și nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare, acestea reprezentând venituri de natură salarială, întrucât:

- salariații nu au primit sume fixe/lună, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru o parte din aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit și taxe de solidaritate;

- sumele plătite salariaților în Germania nu pot avea un tratament fiscal în Germania și altul în România;

- având în vedere că pentru sumele plătite salariaților în Germania au fost întocmite state lunare de salarii și a fost calculat și declarat un impozit în Germania, reiese că **.X. S.R.L** a considerat aceste sume în Germania ca fiind venituri de natură salarială;

- **.X. S.R.L** nu a calculat, nu a declarat și nu a plătit obligațiile fiscale aferente, respectiv contribuții sociale datorate de angajator și angajați, obligatorii pe teritoriul României.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus la capitolul impozit pe veniturile din salarii, precum și dispozițiile legale art.18 alin.(2) și alin.(3), art.21 alin.(2) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.80 alin.(1), art.82 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, art.257, art.258 din Legea nr.95/2006 privind Reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art.4 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, art.26, art.27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, art.296¹⁸ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei contribuții sociale în sumă totală de **.X. lei** reprezentând:

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

- **.X. lei** contribuția individuală de asigurări sociale de stat reținută de

la asigurați;

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

Pentru neplata la scadență a sumei totale de .X. lei reprezentând contribuții sociale, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei pentru perioada 25.02.2012 – 15.01.2016 dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și a Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

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

În fapt, se reține că în perioada 01.01.2012 – 30.04.2015, **.X. S.R.L** a desfășurat activități de prestări servicii în domeniul prelucrării cărnii pentru clienți din Germania, pe bază de contracte de prestări de servicii, deținând un sediu în localitatea **.X.** din Germania, având cod de înregistrare fiscală **.X.**

Pentru realizarea acestor activități în Germania, contribuabilul a detașat transfrontalier o mare parte din salariații săi din România, salariați angajați în baza unor contracte individuale de muncă pe perioadă nedeterminată.

Pentru angajații detașați în străinătate, **.X. S.R.L** a obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale, documentul portabil A1, respectiv "Certificat privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului", prin care se atestă faptul că salariatul nu avea obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat și implicit că angajatul cetățean român este subiect al legislației de asigurări sociale din România.

Societatea le-a acordat angajaților trimiși la muncă în Germania, următoarele sume de bani:

- în România – salariul de bază lunar în lei, înscris în contractul individual de muncă, pentru care societatea întocmește state lunare de salarii, calculează obligațiile fiscale aferente, respectiv impozit pe venit și contribuții sociale, pe care le declară și le achită la organul fiscal competent din România;

- în Germania, o sumă în euro, pentru care **.X. S.R.L** întocmește un decont de venituri bruto-neto pentru fiecare angajat, în care este evidențiat salariu net, respectiv sume reprezentând venituri scutite de impozit pe venit în Germania.

De asemenea, societatea întocmește la sediul din Germania, "lohnjournal", respectiv salarizare jurnal, pentru fiecare lună, în care sunt evidențiate reținerile din veniturile din salarii (impozit pe salariu și contribuții de solidaritate și biserică reținute și declarate în Germania).

Sumele primite de fiecare angajat, înscrise în statele de plată din Germania, au fost stabilite în funcție de timpul efectiv lucrat de acesta și a realizărilor obținute, pentru aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit, fondul de salarii impozabil acordat în Germania a fost contabilizat în contul 658800 "Alte cheltuieli de exploatare" în anul 2012, în contul 658801 "Cheltuieli salarii Germania" în anul 2013, în contul 658801 "Cheltuieli indemnizații Germania" în anul 2014, iar sumele acordate angajaților români detașați în Germania, scutite de impozit pe venit în Germania, au fost contabilizate în contul 6250 "Cheltuieli cu deplasări", fără a se calcula și vira la bugetul statului român obligații fiscale, respectiv impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii.

La verificarea efectuată pentru perioada 01.01.2012 – 30.04.2015 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a întocmit acte adiționale la contractele individuale de muncă pentru salariații români care au desfășurat activitate pe teritoriul Germaniei, în care să fie precizate aspecte cu privire la salariazarea acestora, locul de muncă, timpul de lucru, condiții de detașare, acordarea altor sume pentru detașare, sau alte prevederi, fiecărui angajat român care a desfășurat activitate în Germania. Salariul a fost calculat și acordat conform prezenței și realizărilor, stabilite prin evidența analitică ținută de șeful de echipă, în baza acestor date au fost întocmite state de plată nominale lunare, așa cum rezultă din nota explicativă dată de d-nul .X., în calitate de administrator al **.X. S.R.L.**

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de **.X. S.R.L** angajaților trimiși la muncă în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare acestea reprezentând venituri de natură salarială, întrucât:

- salariații nu au primit sume fixe/lună, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru o parte din aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit și taxe de solidaritate;

- sumele plătite salariaților în Germania nu pot avea un tratament fiscal în Germania și altul în România;

- pentru sumele plătite salariaților în Germania au fost întocmite state lunare de salarii și a fost calculat și declarat un impozit în Germania, rezultând astfel că **.X. S.R.L** a considerat aceste sume în Germania ca fiind venituri de natură salarială;

- **.X. S.R.L** nu a calculat, nu a declarat și nu a plătit obligațiile fiscale aferente sumelor plătite în Germania, respectiv contribuțiile sociale obligatorii datorate de angajator și angajați pe teritoriul României pentru sumele plătite în Germania.

Organele de inspecție fiscală au constatat că trimiterea personalului în Germania nu poate fi considerată detașare, așa cum este definită de art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, și implicit nici sumele achitate personalului trimis în Germania nu pot fi considerate indemnizații de detașare, potrivit prevederilor:

- art.3 alin.(1), lit c) din Directiva 96/71/CE/16.12.1996 a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care 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, în speță Germania, un salariu minim orar stabilit în acea țară;

- art.3, alin.7) lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care stabilesc că: *“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 și masă...”*;

- art.12 alin.(1) din Regulamentul CE nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, Reguli speciale: *”Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimisă să înlocuiască o altă persoană”*.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în Germania de angajații **.X. S.R.L** reprezintă venituri de natura salarială pentru care societatea nu a constituit și nu a plătit în România, obligațiile fiscale aferente, respectiv impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile de natură salarială realizate de angajații trimiși la muncă în Germania (incluzând în baza de impozitare și sumele primite de angajați în această țară) și la stabilirea diferențelor suplimentare datorate bugetului de stat de către **.X. S.R.L**.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.F-.X./29.01.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **.X. S.R.L** obligații fiscale suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe venituri din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente acestora.

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

“Definirea veniturilor din salarii

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă,

precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

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

- salariile de bază;*
- sporurile și adaosurile de orice fel;*
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;*
- recompensele și premiile de orice fel;*
- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;*
- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;*
- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;*
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;*
- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, **ca plată a muncii lor;**".*

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

.X. S.R.L. a încheiat contracte de prestării servicii cu beneficiarii din Germania în domeniul prelucrării cărnii, deținând sediu în localitatea .X. din Germania.

.X. S.R.L. nu a întocmit acte adiționale la contractele individuale de muncă pentru salariații români care au desfășurat activitate pe teritoriul

Germaniei, în care să fie precizate aspecte cu privire la salarizarea acestora, locul de muncă, timpul de lucru, condiții de detașare, acordarea altor sume pentru detașare, sau alte prevederi.

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

Astfel, din nota explicativă dată de d-nul .X., în calitate de administrator al .X. S.R.L, aflată la dosarul cauzei, reiese că *"fiecăruia angajat român care a desfășurat activitate în Germania, i-a fost calculat și acordat salariul conform prezenței și realizărilor, stabilite prin evidența analitică ținută de șeful de echipă, în baza acestor date au fost întocmite state de plată nominale lunare. Pentru fiecare angajat s-a reținut și s-a achitat la bugetul statului German impozitul pe venit aferent și contribuții către biserică, după caz.*

Societatea a calculat, reținut și achitat la bugetul de stat pentru fiecare angajat contribuțiile sociale aferente veniturilor salariale la nivelul salariului de încadrare din contractul individual de muncă, iar pentru sumele reprezentând venituri salariale acordate în Germania nu au fost calculate, declarate și virate contribuțiile sociale aferente".

Câștigul net obținut în Germania de către salariații .X. S.R.L a fost variabil și a fost stabilit pentru fiecare angajat în parte în funcție de numărul total de ore lucrate conform pontajelor întocmite de șeful de echipă, fondul de salarii impozabil acordat în Germania a fost contabilizat în contul 658800 "Alte cheltuieli de exploatare" în anul 2012, în contul 658801 "Cheltuieli salarii Germania" în anul 2013, în contul 658801 "Cheltuieli indemnizații Germania" în anul 2014, iar sumele acordate angajaților români detașați în Germania, scutite de impozit pe venit în Germania, au fost contabilizate în contul 6250 "Cheltuieli cu deplasări", fără a se calcula și vira la bugetul statului român obligații fiscale cu titlu de impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale.

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

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

Pentru aceste sume achitate salariaților, societatea nu a prezentat ordine de deplasare în care să se menționeze obligatoriu: ora și data plecării/sosirii,

locul unde s-a deplasat, indemnizația zilnică primită, numărul de zile de deplasare.

În acest sens, este și adresa nr.X./25.09.2014 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale 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. 296⁴ lit.o) și art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii"*.

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

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

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

Referitor la cheltuielile cu transportul, cazarea și masa, efectuate pentru salariații detașați la muncă în Germania, din actele existente la dosar se reține că **.X. S.R.L.** nu depune la dosar documente justificative care au stat la baza efectuării acestor cheltuieli.

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

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

Întrucât veniturile realizate de salariați în străinătate au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **.X. S.R.L.** avea obligația calculării, reținerii și virării obligațiilor fiscale în sumă totală de .X. lei cu titlu de impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale aferente perioadei 01.01.2012 – 30.04.2015 în temeiul dispozițiilor art.18 alin. (2) și alin.(3), art.21 alin.(2) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.80 alin.(1), art.82 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, art.257, art.258 din Legea nr.95/2006 privind Reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art.4 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, art.26, art.27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, art.11, alin.(1), art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k), art.58 alin.(1), art.90 alin.(1), alin.(2), art.296¹⁸ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67, pct.68 lit.a), pct.106 și pct.209 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.22 din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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 condiționate de numărul de ore lucrate rezultă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei, sumele astfel acordate fiind de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către societate a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.

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

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

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

Se reține că, astfel cum rezultă din procesul verbal din data de 16.05.2016, aflat în copie la dosarul cauzei, privind susținerea orală a contestației, societatea contestatoare a afirmat că angajații din Germania au primit drepturile bănești în funcție de activitatea desfășurată și de rezultatele avute, criterii care indică caracterul unui venit salarial și nu al unei diurne/indemnizație.

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

Referitor la invocarea prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei

având în vedere adresa nr..X./28.04.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., aflată la dosarul cauzei, de unde rezultă că *”în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru personalul detașat în Germania, contribuabilul a calculat contribuțiile de asigurări sociale și celelalte obligații la bugetul statului raportat numai la salariile plătite în România, conform contractului individual de muncă, fără a reîntregi baza de impunere cu veniturile din salarii reralizate de personalul detașat în statul membru. Personalul detașat deține formularul A1 care certifică faptul că persoana detașată este supusă legislației asigurărilor sociale din România și nu a fost aplicată legislația statului membru de asigurări sociale. În concluzie, în cazul de față nu sunt aplicabile prevederile art.2 din Legea nr.209/2015. Constatările organelor de inspecție fiscală sunt susținute și de precizările transmise prin Circulara nr..X./X./2015 a Direcției generale de legislație Cod procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile și prin Adresa nr.A-RFC .X./23.10.2015 a Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală”.*

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

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

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

Având în vedere adresele sus menționate referitoare la aplicabilitatea în speță a prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale

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

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

Referitor la susținerea **.X. S.R.L.** în sensul că *"nu are calitatea de plătitor de venituri din activități dependente, întrucât persoanele detașate sunt rezidente fiscal în Germania, sumele sunt plătite de sediul permanent din Germania și nu este persoana juridică la care își desfășoară activitatea persoanele fizice"*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu depune la dosar documente care să confirme că persoanele detașate au certificat de rezidență fiscală în Germania.

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

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de **.X. S.R.L.** nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X.29.01.2016, pentru suma totală de .X. lei reprezentând: impozit pe venituri din salarii în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări sociale datorată

de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări sociale în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de .X. lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări de sănătate în cuantum de .X. lei, contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în cuantum de .X. lei.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe venituri din salarii și 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 impozit pe venituri din salarii și 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*.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./29.01.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./29.01.2016 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **.X.** pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe venituri din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator;

- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de stat datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de stat reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

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

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**