



**MINISTERUL FINANTELOR**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice**



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Galați

Str. Portului, nr. 163, Galați  
Tel: 0236 46 04 86  
Fax: 0236 43 24 66  
e-mail: registratura.dgrfp.gl@anaf.ro

**DECIZIA**

de soluționare a contestației  
formulată de **SC AAA SRL**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice – Activitatea de inspecție fiscală cu adresa nr. .../...02.2018 înregistrată la registratura DGRFP sub nr. .../....02.2018, asupra contestației formulată de SC AAA SRL, CUI xxx împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. .../....12.2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../....12.2017.

**Obiectul contestației privește suma totală de ...lei, reprezentând:**

- |  |         |
|--|---------|
| 1. Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor                                     | ...lei  |
| 2. Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator  | ... lei |
| 3. Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați                         | ... lei |
| 4. Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator | ... lei |
| 5. Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator                                   | ...lei  |
| 6. Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați                    | ...lei  |
| 7. Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator                                | ...lei  |
| 8. Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați                             | ...lei  |
| 9. Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale            | ...lei  |
| 10. Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice               | ...lei  |
- stabilită prin Decizia de impunere nr. .../....12.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente

diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de D.G.R.F.P. — A.J.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Contestația SC AAA SRL a fost formulată de Societate Profesională de Avocați cu Răspundere Limitată în baza împuternicirii avocațiale nr. ... anexată în original la dosarul cauzei, fiind semnată olograf, în original de reprezentantul acesteia, având aplicată amprenta ștampilei cabinetului de avocatură, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1), lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare.

**Analizând termenul de depunere a contestației** se constată că Decizia de impunere nr. .../...12.2017 a fost confirmată de primire în data de **03.01.2018** iar contestația formulată a fost înaintată prin poștă în data de **08.02.2018** și înregistrată la registratura A.J.F.P GALATI sub nr. .../...02.2018, prin urmare, **contestația a fost depusă în termenul legal** prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite prevederile art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice prin Serviciul soluționare contestații 1 este legal investită cu soluționarea contestației formulată de SC AAA SRL.

**I. SC AAA SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. .../...12.2017 și solicită admiterea contestației și anularea în totalitate a actelor administrativ fiscale atacate.**

Societatea, având ca obiect principal de activitate lucrări de tâmplărie dulgherie — cod CAEN 4332, a avut în anul 2016 în medie ... de angajați și are în prezent un număr de ... angajați. În vederea îndeplinirii obligațiilor ce derivă din contractele de prestări servicii transnaționale, Societatea detașează ocazional în străinătate pe unii dintre angajații săi pentru a efectua diverse lucrări, în conformitate cu prevederile contractelor încheiate de către Societate cu diverși clienți.

În perioada 24.11.2017 — 15.12.2017 Societatea a fost supusă unei inspecții fiscale având ca obiect verificarea unor elemente ale bazei de impozitare a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, respectiv ale contribuțiilor sociale datorate. În urma inspecției fiscale au fost emise decizia de impunere nr. .../...12.2017 („Decizia de Impunere”) și Raportul de inspecție fiscală nr. .../...12.2017 („RIF” sau „Raportul de inspecție fiscală”).

Din aspectele reținute în cuprinsul RIF, se înțelege că în opinia inspectorilor fiscali, Societatea ar fi trebuit să calculeze, să rețină și să plătească impozit din salarii și contribuții sociale la nivelul salariului minim din Olanda sau din Germania, după caz.

În primul rând sunt invocate în susținerea acțiunii aspecte procedurale - astfel în opinia contestatoarei organele fiscale au interpretat eronat prevederile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și în plus acestea nu au competența de a se pronunța în ce măsură Societatea ar fi încălcată a prevederile acestui act normativ atribuții care aparțin Inspecției Muncii.

De asemenea se susține că nu au fost respectate prevederile art. 14 alin. (2) și (3) din Codul de procedură fiscală deoarece organele fiscale nu au competența de a se pronunța cu privire la eventuale încălcări ale altor prevederi legale cu excepția celor fiscale. Ori prin „reîntregirea” bazei impozabile și stabilirea de contribuții sociale pentru un venit salarial de baza care nu a fost acordat, organele fiscale și-au depășit și limitele și competențele, pentru că au făcut aprecieri din punct de vedere juridic și nu din punct de vedere al conținutului economic, măbind în mod greșit baza de calcul a contribuțiilor sociale.

În acest context, se face precizarea că societatea a fost supusă în perioada 1 — 7 noiembrie 2017 unui control din partea Inspectoratului Teritorial de Muncă care a verificat inclusiv procedura urmată de Societate pentru detașarea angajaților în străinătate. În urma acestui control inspectorii ITM nu au confirmat interpretarea organelor fiscale, respectiv nu au constatat ca s-ar fi încălcat prevederi legale în materia detașării transnaționale.

În al doilea rând se susține că societatea a respectat prevederile Legii nr. 344/2006 având în vedere că potrivit prevederilor art. 9 din acest act normativ „indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masa”.

Prevederile Legii nr. 344/2006 sunt o implementare aproape identică a prevederilor Directivei 96/71/CE, directivă ce a fost implementată în legislația română prin Legea nr. 344/2006 (înlocuită de Legea nr. 16/2017 în mai 2017).

Directiva 96/71/CE urmărește să asigure că prestarea transnațională de servicii este realizată cu respectarea drepturilor lucrătorilor și, în același timp cu respectarea regulilor de concurență loială.

În cazul în care un angajat este detașat în străinătate în conformitate cu prevederile Directivei nr. 96/71/CE (și legislația națională care implementează Directiva), angajatul trebuie să primească o remunerație cel puțin egală cu salariul minim din statul membru unde este acesta detașat. De exemplu, dacă un angajat al unui angajator român este detașat în Olanda, angajatul detașat va trebui să primească o remunerație în sumă brută de cel puțin 1.551 EUR pe luna.

În același timp, diurnele acordate angajatului pe durata detașării vor fi avute în vedere pentru a se determina dacă este atins pragul minim, din considerente ce privesc protejarea drepturilor salariatului (așa cum reiese în mod clar din preambulul Directivei nr. 96/71/CE).

Astfel, dacă angajatul român are un salariu de 3.000 RON pe luna (650 EUR) și acesta primește o diurnă de 35 EUR pe zi (1.050 / 1.085 EUR pe lună), angajatul ar primi o remunerație lunară de cel puțin 1.700 EUR pe luna și astfel, ar primi o remunerație superioară salariului minim prevăzut de legislația olandeză.

În acest context, trebuie punctat faptul că doar pentru că diurnele sunt avute în vedere pentru a se determina dacă este atins pragul minim de venit a angajatului în scopul conformării cu obiectivele Directivei (respectiv protejarea angajatului pe durata detașării prin acordarea unei remunerații adecvate), asta nu schimbă natura diurnelor în salarii. Diurnele sunt pur și simplu avute în vedere pentru a se determina dacă este atins pragul minim de venit, cu obiectivul de a se asigura protecția transnațională a angajaților (așa cum reiese explicit din preambulul Directivei). Nu există nicio prevedere legală care să dispună transformarea diurnelor în salariu de baza. În același timp, trebuie avut în vedere că legislația fiscală română este cea care prevede un tratament diferit al diurnelor față de salariul de baza.

Societatea a respectat prevederile Legii nr. 344/2006, acordând salariatilor săi o remunerație cel puțin egală cu salariul minim din statele în care salariații au fost detașați, îndeplinindu-se obiectivele de protecție a salariaților detașați transnațional, urmărite de Directiva nr. 96/71/EC și de Legea nr. 344/2006 (urmată de Legea nr. 16/2017), aspect confirmat inclusiv de organele competente să verifice respectarea prevederilor legale în materie de dreptul muncii.

În al treilea rând se susține că nu există prevederi legale în baza cărora organele fiscale să poată mări artificial baza de impunere.

Potrivit prevederilor ce reglementează calculul și reținerea impozitului pe venitul din salarii, baza de calcul o reprezintă salariul brut din care pot fi scăzute anumite elemente,

fără ca legislația să prevadă că pentru calculul impozitului se pot avea în vedere și venituri salariale de baza nerealizate.

În mod similar, în ceea ce privește contribuțiile sociale, potrivit art. 139, art. 140, art. 157, art. 158, art. 187, art. 188, art. 195, art. 204 și art. 212 din Codul Fiscal, baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale în cazul veniturilor din salarii sau asimilate salariilor o reprezintă câștigul brut realizat din salarii, neexistând nicio prevedere legală potrivit căreia organele fiscale să se poată raporta la un alt venit, să „ajusteze” venitul cu sume neprimite de către salariat.

Codul fiscal nu prevede că, într-o situație de detașare transnațională, organele fiscale pot mări fictiv baza de impunere pentru calculul impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale (salariul de bază) cu sume ce nu au fost acordate salariaților, până la concurența salariului minim din statul de detașare.

Mai mult decât atât, prin aceasta abordare organele fiscale creează o situație de discriminare între angajații care sunt detașați în Olanda și angajații care sunt detașați în Germania, raportându-se la sume virtuale diferite pentru acești angajați. În acest context se pune problema existenței unei bariere la libera circulație precum și de discriminare, în condițiile în care organele fiscale stabilesc obligații fiscale mai oneroase în funcție de statul de detașare, fără a se raporta la situația de fapt, fără a se raporta la sumele efectiv plătite.

În acest context, se susține că Societatea nu datorează impozit pe salarii și contribuții sociale pentru diferența dintre salariile acordate angajaților săi pe perioada detașării și salariile minime din statele în care acești salariați au fost detașați.

Cu referire la dreptul de a fi ascultat, se menționează că punctul de vedere întocmit de către Societate nu a fost luat în considerare la întocmirea Raportului de inspecție fiscală. În cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală nu a fost inclus un răspuns la aspectele semnalate de către Societate, organele de inspecție fiscală mărginindu-se să afirme că își mențin punctul de vedere din cuprinsul proiectului de raport de inspecție fiscală și citând prevederi legate fără a le raporta la oricare dintre argumentele prezentate de Societate prin punctul de vedere.

Neluarea în seamă deliberată a punctului de vedere întocmit de către Societate demonstrează atitudinea defavorabilă a organelor de control spre a asculta pe contribuabil precum și tendința acestora de a nu lua în seama argumentele și explicațiile prezentate de către contribuabili.

În cazul de față Societatea a încercat să prezinte explicații complete cu privire la aspectele analizate de către organele de control, care au fost ignorate în ciuda faptului că aceste informații sunt relevante și puteau să ofere detalii suplimentare față de cele extrase selectiv de către organele de control din cuprinsul documentelor analizate în timpul controlului.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. .../....12.2017 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .../....12.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. , au stabilit obligații fiscale contestate în sumă totală de ...lei în următoarea structură:**

1 .Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor	...lei
2. Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator	... lei
3. Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați	... lei
4.Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator	... lei

5.Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator	...lei
6.Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați	...lei
7.Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	...lei
8.Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați	...lei
9.Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	...lei
10.Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice	...lei

*Motivul de fapt invocat de organul fiscal în stabilirea obligațiilor fiscale menționate este determinarea unui fond de salarii suplimentar convenit salariaților detașați în Olanda și Germania în sumă de ...lei pentru perioada 01.07.2015-30.09.2017, aferent căruia s-au calculat contribuțiile aferente.*

În **Raportul de inspecție fiscală nr. .../....12.2017** care constituie suportul informațional care a stat la baza emiterii deciziei contestate se fac următoarele precizări suplimentare:

Societatea AAA SRL este o societate comercială înființată în luna ..., având capital olandez și acționar unic: AAA BV, cu sediul în Olanda.

Societatea are ca obiect de activitate principal codul CAEN 4332 - Lucrări de tâmplărie și dulgherie, dar și alte activități declarate : activități de design specializat, activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea, etc., desfășurate la sediul social dar și în afara acestuia, respectiv la sediile beneficiarilor.

Societatea AAA SRL are încadrați salariați cu diverse meserii și funcții: directori, sefi echipă, ingineri proiectanți, inginer mecanic, inginer nave, tâmplari, izolatori, personal auxiliar, nr. mediu de salariați este de ....

Societatea AAA SRL este subcontractorul societății BBB efectuând lucrări de amenajări interioare navale (izolație navală , tapițerie și de tâmplărie navală, montaj gresie și faianță). În afara lucrărilor efectuate pe platforma BBB, activitatea salariaților se desfășoară și la locațiile organizate de clienții societății în Olanda și Germania, AAA BV din Olanda și AAA Gmh din Germania, conform contractelor încheiate.

AAA SRL execută proiectele externe în același timp cu proiectele de pe platforma BBB, și doar o parte din salariați pleacă în delegație externă să onoreze contractele încheiate.

Societatea AAA SRL asigură transportul salariaților care lucrează în Germania și Olanda , plătindu-le acestora în perioada delegării următoarele:

-salariul stabilit prin contractul individual de muncă (similar salariului convenit pentru activitatea desfășurată în România)

-diurna zilnică în cuantum de 53 EURO/ net/zi, din care salariatul este obligat să plătească cazarea în sumă de 15 EURO/zi către AAA SRL, în baza unei facturi emise de societate;

-diurna lunară în cuantum de 50 Euro, în perioada iulie – decembrie 2015.

Salariații care acceptă să plece în delegație semnează un act aditional la contractul individual de muncă în vederea delegării.

Plata salariilor și indemnizațiilor cu titlu de diurne s-a efectuat prin virament bancar în conturile personale ale salariaților (pe card).

Pentru personalul muncitor trimis în Olanda și Germania în perioada iulie 2015 - septembrie 2017, societatea a prezentat organului de inspecție fiscală următoarele:

- contracte de munca înregistrate la Inspectoratul teritorial de muncă
- acte adiționale la contractele individuale de muncă
- ordine de deplasare.

Pentru salariații societății AAA SRL aflați în delegare pe teritoriul Olandei și Germaniei, societatea a acordat diurne în limita prevederilor HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar. Salariatii AAA SRL au primit o diurna de 35 sau 38 euro/zi în vederea achitării contravalorii mesei dimineața, pranz și seara și costul transportului de la locul unde sunt cazati la sediul partenerului olandez.

Toți salariații au ordine de deplasare în vederea onorării contractului extern pe care AAA SRL îl are cu partenerul extern.

- în contabilitatea agentului economic diurnele au fost înregistrate în momentul plății în contul 345 "produse finite";

Conform actului adițional la contractele individuale de muncă, salariaților detașați în Olanda li s-a adus la cunoștință despre perioada în care sunt delegați, locul unde sunt delegați, programul de lucru, drepturile salariale și diurna zilnică, drepturile de cazare și transport, condițiile de clima, reglementările principale de pe piața muncii din Olanda, obiceiurile locului și condițiile de repatriere. În urma verificărilor efectuate s-a constatat că societatea nu a acordat alte avantaje în bani sau în natura salariaților detașați pe santierelor din Olanda sau celor care își desfășoară activitatea pe teritoriul României.

Pe perioada delegării, pentru salariații ce vor presta servicii în Olanda și Germania, s-au obținut certificate A1, potrivit cărora se atestă calitatea de angajat detașat pentru fiecare angajat în parte și se menționează că legislația aplicabilă cu privire la contribuțiile sociale datorate este cea din România (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate).

Documentul portabil A1 certifică faptul că titularul se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Olanda potrivit art. 19 alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

Conform prevederilor înscrise în contractele încheiate cu clienții, precum și din documentele justificative întocmite de societatea AAA SRL referitor la activitatea desfășurată de salariații detașați, s-a constatat că activitatea desfășurată de aceștia se încadrează în prevederile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale actualizată în anul 2015.

Detașarea salariaților pe teritoriul altui stat membru este reglementată de Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996, privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, transpusă în România prin Legea nr. 344/2006, privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, actualizată prin Ordonanța de Urgență nr. 28/30.06.2015.

Societatea a acordat angajaților detașați salariul stabilit în România, acesta fiind inferior celui minim practicat pe teritoriul țării unde este detașat, ca urmare nu a respectat prevederile art.7, alin.(1), lit. c), art. 7, alin. (2) și art. 9 din Legea nr. 344/2006, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale, beneficiază de drepturile salariaților din statul membru pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la: "salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;"

Personalului trimis în străinătate, societatea AAA SRL i-a acordat o indemnizație zilnică în valută, conform art. 5, alin. (1) A din HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar – actualizată prin Hotărârea nr. 582/15.07.2015.

Aceasta diurna zilnică, acordată în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană și transport în interiorul localității, nu se include în salariul convenit pentru activitatea prestată.

În concluzie, având în vedere documentele și informațiile puse la dispoziție, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a respectat prevederile art.7, alin.(1), lit. c), art. 7, alin. (2) din Legea 344/2006 actualizată în 2015, conform cărora salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale, beneficiază de drepturile salariaților din statul membru pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la “salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare”.

Ca urmare, echipa de inspecție a procedat la identificarea persoanelor care au fost trimise pentru îndeplinirea unor sarcini de serviciu în străinătate conform ordinelor de serviciu întocmite de societate și a recalculat salariul convenit fiecăruia, în funcție de perioadele în care s-a efectuat deplasarea consemnată în ordinele de serviciu și de salariul minim din țara în care au lucrat.

În vederea stabilirii salariului minim din Olanda și Germania, echipa de inspecție fiscală a utilizat site-ul oficial al EUROSTAT- <http://ec.europa.eu/eurostat> – oficiul de statistică al Uniunii Europene. Potrivit acestuia, salariul minim lunar în Germania a fost de 1.440 Euro în semestrul I și II 2016, respectiv 1.498 Euro în semestrul I 2017, iar în Olanda s-a modificat trimestrial în perioada sem. II 2015 - sem. II 2017, variind între 1.469,40 Euro/luna și 1.551,60 Euro/luna (anexa nr. 6).

Pentru perioada iulie 2015 – septembrie 2017, a rezultat o diferență în sumă totală de ... lei, între salariul acordat în perioada prestărilor de servicii transnaționale în Olanda și Germania și salariul care s-ar fi convenit, conform prevederilor Legii nr. 344/2006 actualizată în 2015.

Pentru determinarea contribuțiilor aferente veniturilor asimilate salariilor, echipa de inspecție a procedat la reconstituirea bazei de calcul a obligațiilor sociale, diferența dintre salariul minim din Olanda și Germania și cea din România, fiind asimilată veniturilor salariale.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art. 55, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și art. 76, alin.(1) din Legea 227/2015: “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.”

#### Temeiul de drept invocat

- Legea nr. 344/2006
- Legea nr. 16/2017
- Legea nr. 571/2003
- Legea nr. 227/2015.

**În referatul cu propuneri de soluționare a contestației** nr. .../....02.2018 reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP - își mențin argumentele și constatările prezentate în actele administrativ fiscale și propun „*respingerea contestației formulată de SC AAA SRL împotriva măsurilor dispuse în Decizia de impunere nr. .../....12.2017 și Raportul de inspecție fiscală nr. .../....12.2017*”. Deasemenea se menționează că în urma încheierii Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, contestate nu a fost întocmită sesizare penală.

**Motivele invocate de petentă în susținerea contestației nu pot fi luate în considerare, având în vedere următoarele:**

**A.** Referitor la respectarea limitelor de competența ale organelor fiscale, contestate:

Petenta consideră ca instituția abilitată pentru verificarea modalității de detașare a angajaților în străinătate cu respectarea dispozițiilor legale în materie de dreptul muncii și detașare transnațională este Inspectoratul Teritorial de Muncă.

În acest sens, societatea AAA SRL anexează la contestație procesul verbal nr. .../...11.2017, întocmit în perioada 01 – 07 noiembrie 2017, de către I.T.M., având ca obiect verificarea respectării relațiilor de muncă, și nu cea a modalității de detașare a angajaților în străinătate cu respectarea dispozițiilor legale în materie de dreptul muncii și detașare transnațională.

Din cuprinsul procesului verbal întocmit de inspectorii din cadrul I.T.M. rezultă că s-au verificat în fapt respectarea prevederilor legale în domeniul relațiilor de muncă, respectiv actele constitutive ale angajatorului, acte specifice de organizare și funcționare a unității, documentele de evidență a timpului de muncă, dovezile de plată a salariilor, dosarele de personal, Contractul colectiv de muncă încheiat la unitate, etc.. De asemenea, s-a constatat că diurna stabilită prin actele adiționale la contractele individuale de muncă s-a acordat angajaților detașați. S-a mai verificat respectarea obligației de a comunica în timp util plecarea angajatului ce urmează să presteze munca în străinătate, informații referitoare la: durata perioadei de muncă în străinătate, moneda în care vor fi plătite drepturile salariale, modalitățile de plată, condiții de climă, obiceiurile locului, libertatea sau siguranța personală, etc., în conformitate cu prevederile art. 18, alin. (1) din Legea nr. 53/2003, republicată.

Prevederile art. 13 din Legea nr. 344/2006, actualizată, invocată de petentă, se referă la verificarea de către Inspectoratul Teritorial de Muncă a respectării drepturilor salariale detașați pe teritoriul României, în timp ce constatările înscrise în Raportul de inspecție se referă la drepturile angajaților societății AAA SRL, care au fost detașați pe teritoriul altor state membre ale Uniunii Europene.

**B.** Referitor la afirmația petentei că au fost respectate prevederile Legii nr. 344/2006, în sensul că s-a acordat salariaților o remunerație cel puțin egală cu salariul minim din statele membre în care salariații au fost detașați transnațional, urmărind de Directiva 96/71/EC, prin suplimentarea salariului din țara cu indemnizațiile specifice detașării conform art. 9 din Legea nr. 344/2006, se fac următoarele precizări:

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a respectat prevederile art.7, alin.(1), lit. c), art. 7, alin. (2) din Legea 344/2006 actualizată în 2015, conform cărora salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale, beneficiază de drepturile salariale din statul membru pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la “salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare”.

Afirmația petentei cu privire la faptul că diurnele acordate angajatului pe durata detașării au contribuit la determinarea pragului minim al salariului, în scopul conformării cu obiectivele Directivei nr. 96/71/EC, respectiv asigurarea protecției transnaționale a angajaților, nu are suport legal, având în vedere prevederile art. 7 din Legea nr. 344/2006, actualizată, cât și prevederile Directivei 96/71/EC, care menționează explicit faptul că salariații detașați beneficiază de salariul minim din țara pe al cărui teritoriu sunt detașați, fără a se face referire la o remunerație compusă din salariul primit plus diurna acordată.

**C.** Referitor la afirmația petentei cu privire la faptul că baza de impunere a fost majorată artificial fără existența unei baze legale:



Organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit si contributi sociale pentru o baza stabilita suplimentar constand în diferența dintre salariul acordat salariaților pe perioada detașării și salariul pe care societatea AAA SRL avea obligatia de a-l plati acestora, potrivit prevederilor art. 7 din Legea nr. 344/2006, actualizata.

La stabilirea obligațiilor fiscale contestate organele de inspectie fiscala au avut în vedere prevederile art. 15 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala respectiv ale art. 55, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și art. 76 art. 78, alin.(1), art. 139, art. 140, art. 157, art. 158, art. 187, art.188, art.195, art. 204, art. 212 din Legea 227/2015.

**D.** Referitor la afirmația petentei că punctul său de vedere cu privire la constatările înscrise în Raportul de inspectie fiscală, nu a fost luat în considerare de organele fiscale, nefiind inclus un răspuns la aspectele semnalate de societate, se fac următoarele precizări:

La capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul / plătitorul din cadrul Raportului de inspectie fiscală, a fost prezentată sinteza punctului de vedere al contribuabilului. Echipa de inspectie fiscală a analizat punctul de vedere, exprimându-și opinia, așa cum rezultă din punctul 2 al capitolului IV al raportului de inspectie fiscală, conform prevederilor art. 131, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

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

***Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează suma totală de ...lei reprezentând: ...lei impozit venituri din salarii și asimilate salariilor și ... lei contribuții la asigurările sociale aferente veniturilor din salarii, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoanele juridice nr. .../....12.2017 emisă de către organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P. - în baza Raportului de inspectie fiscală nr. .../....12.2017.***

Organele de inspectie fiscală în urma inspectiei au constatat o serie de deficiențe cu privire la condițiile impuse de prevederile legale în vigoare pe linie impozit privind veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, cât și deficiențe privind înregistrarea, calcularea și declararea acestora, fapt pentru care au stabilit suplimentar la bugetul general consolidat prin Decizia de impunere nr. .../....12.2017 o sumă totală de ...lei reprezentând:

1. Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor	...lei
2. Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator	... lei
3. Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați	... lei
4. Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator	... lei
5. Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator	...lei
6. Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținuta de la asigurați	...lei

7.Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	...lei
8.Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați	...lei
9.Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	...lei
10.Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice	...lei

Petenta contestă în totalitate obligațiile fiscale stabilite suplimentar, considerând netemeinice constatările și actele administrative emise de organele de inspecție fiscală: Decizia de impunere nr. .../...12.2017 și Raportul de inspecție fiscală nr. .../...12.2017, potrivit elementelor de motivare redată în partea I din decizie.

**În fapt**, organele de control au constatat în urma inspecției fiscale, că în perioada verificată, societatea a avut detașați salariați care au prestat servicii în Germania și Olanda. Pentru munca prestată în străinătate în perioada analizată, societatea nu a acordat salariaților detașați salariul minim din țara de destinație ci a acordat drepturi salariale la nivelul celor din România. De asemenea pentru acești muncitori, s-au acordat diverse sume în euro, considerate de către societatea verificată ca fiind indemnizație de delegare, care au fost calculate în funcție de numărul de zile calendaristice în care angajatul a fost transmis în străinătate, pentru aceste sume nefiind înregistrat și declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.7, alin.(1), lit. c) din Legea 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, modificată și completată prin OUG nr. 28/2015, cu aplicabilitate de la 01.07.2015. Drept urmare, având în vedere prevederile de mai sus, coroborate cu prevederile Codului fiscal, echipa de control a stabilit suplimentar impozit pe veniturile din salarii în sumă de ...lei și contribuții sociale în sumă totală de ... lei, aferente diferențelor astfel stabilite.

## ASPECTE DE PROCEDURĂ

Prin acțiunea formulată în calea administrativă de atac referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. .../...12.2017 se menționează că A.J.F.P. - Activitatea de Inspecție fiscală nu are competență să verifice societatea cu privire la modul de respectare a legislației privind detașarea angajaților în străinătate, baza stabilită suplimentar nu are suport legal, salariații în cauză au fost discriminați funcție de statul în care au desfășurat activitate, organul fiscal nu s-a raportat la starea de fapt și la sumele efectiv încasate de acești.

În opinia contestatarii, organul fiscal a efectuat aprecieri din punct de vedere juridic și nu economic, în plus a manifestat o atitudine defavorabilă la adresa sa, având în vedere faptul că punctul de vedere prezentat cu ocazia inspecției fiscale nu a fost analizat.

În susținere este anexat și PV nr. 64287/07.11.2017 întocmit de ITM (organ care în opinia petentei este abilitat să facă verificări privind respectarea legislației muncii) care nu a semnalat deficiențe privind modul de stabilire a sumelor acordate salariaților detașați în străinătate.

Referitor la dreptul organului de inspecție de stabilire a obligațiilor fiscale în sumă totală de ...lei incidente sunt prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**ART. 2** *Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală*

(1) *Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.*

**ART. 6. – Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze**, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, **relevanța stărilor de fapt fiscale**, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]"

**Art. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal**

(1) **Veniturile**, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.

**ART. 15 Eludarea legislației fiscale**

(1) în cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate.

(2) Pentru situațiile prevăzute la alin. (1) sunt aplicabile prevederile art. 21.

**ART. 21 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.

(2) Potrivit alin. (1), se naste dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.

**Art. 113 Obiectul inspecției fiscale**

(1) *Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

Conform prevederilor legale anterior citate, se reține că organul de inspecție fiscală procedează la stabilirea bazelor de impozitare datorate de contribuabil, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale datorate, cu respectarea principiului prevalenței conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal, iar atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

Cu referire la argumentul societății că AJFP – Activitatea de Inspecție fiscală nu are competență cu privire la verificarea modului de detașare a personalului român detașat pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene precum și de stabilire a unor obligații fiscale aferente unor sume care nu au fost efectiv plătite salariaților se reține că acesta nu este susținut de prevederile legale aplicabile în speță.

Organul fiscal urmare a verificărilor efectuate a constatat că a fost eludată legislația fiscală, și obligația fiscală reprezentând impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente nu au fost stabilite prin raportare la baza de impozitare minimă stabilită de legislația specifică, și a procedat la stabilirea diferențelor datorate de societatea contestată.

În ceea ce privește atitudinea defavorabilă a organul fiscal față de societate, respectiv negarea dreptului de a fi ascultată, se reține că punctul de vedere acordat cu ocazia inspecției fiscale este prezentat în sinteză la capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul / platitorul din cadrul Raportului de inspecție fiscală (pg25-27), față de care echipa de inspecție fiscală și-a exprimat opinia, în conformitate cu prevederile art. 131, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la procesul verbal întocmit de inspectorii din cadrul I.T.M. anexat în susținere din conținutul acestuia se reține că obiectivele controlului au vizat respectarea prevederilor legale în domeniul relațiilor de muncă, respectiv actele constitutive ale angajatorului, acte specifice de organizare și funcționare a unității, documentele de evidență a timpului de muncă, dovezile de plată a salariilor, dosarele de personal, Contractul colectiv de muncă încheiat la unitate, etc.. De asemenea, s-a constatat că diurna stabilită prin actele adiționale la contractele individuale de muncă s-a acordat angajaților detașați. S-a mai verificat respectarea obligației de a comunica în timp util plecarea angajatului ce urmează să presteze munca în străinătate, informații referitoare la: durata perioadei de muncă în străinătate, moneda în care vor fi plătite drepturile salariale, modalitățile de plată, condiții de climă, obiceiurile locului, libertatea sau siguranța personală, etc., în conformitate cu prevederile art. 18, alin. (1) din Legea nr. 53/2003, republicată.

În concluzie, se constată că inspecția muncii nu are atribuții în ceea ce privește verificarea modului de stabilire a bazei de impunere a impozitului pe venitul de natură salarială și a contribuțiilor sociale, respectiv de stabilire a eventualelor diferențe de stabilire și declarare obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat.

Astfel, se constată că aspectele **de procedură invocate** de S.C. AAA SRL. nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, organul de soluționare va proceda la analiza pe fond a contestației.

## ASPECTE DE FOND

În speță, prin Decizia de impunere nr. 380/21.12.2017 au fost calculate obligații fiscale suplimentare de organul de control pentru un fond de salarii suplimentar convenit salariaților detașați în Olanda și Germania în sumă de ...lei pentru perioada

01.07.2015-30.09.2017.

Societatea AAA S.R.L. desfășoară cu salariații proprii prestări de servicii la locațiile organizate de clienții societății în Olanda și Germania, AAA ACCOMMODATIE EN INTERIEUR BV din Olanda și AAA Gmh din Germania, conform contractelor încheiate cu aceștia. Proiectele externe sunt executate în același timp cu proiectele de pe platforma Santierului Naval DAMEN SA , și doar o parte din salariați pleacă în delegație externă să onoreze contractele încheiate.

Societatea AAA SRL asigură transportul salariaților care lucrează în Germania și Olanda (de la la Otopeni și bilete de avion), plătindu-le acestora în perioada delegării următoarele:

-salariul stabilit prin contractul individual de muncă (similar salariului convenit pentru activitatea desfășurată în România)

-diurna zilnică în cuantum de 53 EURO/ net/zi, din care salariatul este obligat să plătească cazarea în sumă de 15 EURO/zi către AAA SRL, în baza unei facturi emise de societate;

-diurna lunară în cuantum de 50 Euro, în perioada iulie – decembrie 2015.

Salariații care acceptă să plece în delegație semnează un act adițional la contractul individual de muncă în vederea delegării.

Prin acțiunea administrativă formulată în calea administrativă de atac se menționează că societatea a respectat prevederile legale aplicabile, acordând salariaților săi detașați în Germania și Olanda un venit peste salariul minim din statele respective, acest venit fiind alcătuit din salariul de încadrare și indemnizația de detașare(diurna).

**În drept**, speței îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

► **Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale**, cu modificările ulterioare aplicabilă în perioada analizată

**ART. 3 (1)** *În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

a) *salariat detașat pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, care în mod normal lucrează într-un alt stat decât România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul României, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 4 alin. (1);*

b) *salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 4 alin. (2);*

c) *salariu minim - salariul minim aplicabil pe teritoriul României pentru salariatul detașat pe teritoriul României, respectiv salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României;*

d) *cheltuieli generate de detașare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării;*

e) *indemnizație specifică detașării - indemnizația acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare.*

(2) În sensul prezentei legi, noțiunea de "salariat" este cea reglementată în legislația română.

(3) Pe întreaga perioadă a detașării salariatul detașat își va păstra raportul de muncă direct cu angajatorul care l-a detașat.

**Art. 7 - (1)** Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare valabile în statul membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la:

(...) c) salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;

#### **ART. 9 Jurisprudență**

Indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă.

► **Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale**, cu modificările ulterioare aplicabilă în perioada analizată

**ART. 8** Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia sunt prestate serviciile, cu privire la:

- a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;
- b) durata minimă a concediilor anuale plătite;
- c) salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;
- d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților de către agenții de muncă temporară;
- e) sănătatea și securitatea în muncă;
- f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copiii și tinerii;
- g) egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.

**ART. 11** Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă.

► **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aplicabil până la 31.12.2015**

#### **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.

#### **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;

**ART. 296<sup>5</sup> Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.**

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la **art. 296<sup>3</sup>** lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la **art. 296<sup>3</sup>** lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut.

(5) Pentru persoanele prevăzute la **art. 296<sup>3</sup>** lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la **art. 296<sup>3</sup>** lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.

#### **ART. 296<sup>18</sup> Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la **art. 296<sup>3</sup>** lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.

(2) \*\*\* Abrogat.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

**a)** pentru contribuția de asigurări sociale:

**a<sup>1</sup>)** 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;

**a<sup>2</sup>)** 31,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

**a<sup>3</sup>)** 36,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator.

**b)** pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

**b<sup>1</sup>)** 5,5% pentru contribuția individuală;

**b<sup>2</sup>)** 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

**c)** 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

**d)** pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

**d<sup>1</sup>)** 0,5% pentru contribuția individuală;

**d<sup>2</sup>)** 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

**e)** 0,15% - 0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;

f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.

(4) Cotele prevăzute la alin. (3) se pot modifica prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat și prin legea bugetului de stat, după caz, cu excepția cotei contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în cazul șomerilor, prevăzută la **art. 296<sup>6</sup>**, care se suportă integral din bugetul asigurărilor pentru șomaj și se datorează pe toată durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii, conform prevederilor art. 80 alin. (2) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, republicată.

(5) Calculul contribuțiilor sociale individuale se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la **art. 296<sup>4</sup>**, corectată cu veniturile specifice fiecărei contribuții în parte, cu excepțiile prevăzute la **art. 296<sup>15</sup>** și, după caz, la **art. 296<sup>16</sup>**.

(6) În cazul în care din calcul rezultă o bază de calcul mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut, prevăzut la **art. 296<sup>4</sup>** alin. (3), cota contribuției individuale de asigurări sociale se va aplica asupra echivalentului a de 5 ori câștigul salarial mediu brut, pe fiecare loc de realizare al venitului.

(9) Contribuțiile sociale individuale calculate și reținute potrivit alin. (1) se virează la bugetele și fondurile cărora le aparțin până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.

#### ► **Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal**

**Art. 76** (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare 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 acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

**Art. 138** Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator; (...)

**Art. 139** (1) „Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială 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 asupra cărora se datorează contribuția sunt cele prevăzute la **art. 145** alin. (1) lit. a);

**Art. 156** Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală;

b) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator.

**Art. 157** (1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau



asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele funcțiilor 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;

**Art. 186** Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj sunt următoarele:

a) 0,5% pentru contribuția individuală;

b) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator.

**Art. 187** (1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială 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;

**Art. 188** Pentru persoanele prevăzute la art. 184 lit. b), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 187, acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

**Art. 194** Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este de 0,85%.

**Art. 195** (1) Pentru persoanele prevăzute la art. 192 lit. a) baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială 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;

**Art. 203** Cotele de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Cota de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este cuprinsă între 0,15% și 0,85%, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii.

**Art. 204** Baza de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 201 lit. a) baza lunară de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații acestora, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte...

**Art. 210** (1) Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata

creanțelor salariale, prevăzuți la art. 209, datorează, după caz, contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale pentru veniturile din salarii, definite conform art. 76.(...)

**Art. 211** Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator, este de 0,25%.

**ART. 212** Baza de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajatori sau persoane asimilate acestora

(1) Pentru persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator prevăzute la art. 209, baza lunară de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații care au la bază un contract individual de muncă, din salarii sau venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte.

**În speță**, din Raportul de inspecție fiscală nr. .../.....12.2017 rezultă că SC AAA SRL a realizat venituri din activități desfășurate în Germania și Olanda, cu angajații proprii, cărora le-a achitat salarii lunare conform contractelor individuale de muncă încheiate și indemnizații de delegare în funcție de numărul de zile calendaristice în care salariatul în cauză a efectuat servicii transnaționale. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile Legii nr. 344/2006 modificată și completată prin O.U.G. nr. 28/2015, privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, neasigurând acestora salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare din țările de destinație membre a Uniunii Europene.

Prin contestația promovată, petenta nu neagă faptul că salariații săi și-au desfășurat în perioada analizată activitatea în afara României, de altfel și documentația obținută de către angajator de la C.N.P.A.S. certificatele A1 pentru fiecare angajat în parte atestă această stare de fapt, cu precizarea că legislația aplicabilă cu privire la contribuțiile sociale datorate este cea din România (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate). Documentul portabil A1 certifică faptul că titularul se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Germania și Olanda potrivit art. 19 alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

Conform prevederilor art. 7, alin.(1), lit. c), din Legea nr. 344/2006, privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, menționată mai sus, salariații detașați în afara României de către S.C. AAA S.R.L., trebuiau să beneficieze de drepturile salariaților din statele membre pe ale căror teritorii sunt prestate serviciile, cu privire la: "salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;", precum și de indemnizație de detașare.

Detașarea salariaților de la o societate comercială din România la o societate dintr-o țară din Uniunea Europeană se face cu respectarea prevederilor Directivei 96/71/CE, privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Pentru a garanta că drepturile și condițiile de muncă ale unui lucrător detașat sunt protejate pe teritoriul UE și pentru a evita „dumpingul social” când furnizorii internaționali de servicii pot presta servicii mai ieftine decât furnizorii locali datorită costului mai mic al muncii lor, legislația Comunității Europene a stabilit un nucleu de reguli obligatorii privind termenii și condițiile angajării și care se aplică și în cazul unui lucrător detașat să lucreze într-un alt stat membru. Aceste reguli reflectă standardul lucrătorilor locali în statul membru gazdă (respectiv cel în care este trimis să lucreze) și sunt menționate sub titlul „Condiții de lucru și angajare” la Articolul 3 din Directiva 96/71/CE.

Art. 3, alin. 1 din Directiva 96/71/CE prevede că - „Statele membre se asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile care detașează salariați pe teritoriul altui stat membru garantează lucrătorilor detașați salariul minim de pe teritoriul statului unde se prestează activitatea, inclusiv plata orelor suplimentare. În sensul prezentei directive, noțiunea de salariu minim, este definită de legislația și/sau practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat salariatul; Astfel, salariul acordat lucrătorului detașat trebuie să fie la nivelul salariului minim aferent țării unde a fost detașat. 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.”

Prin acțiunea promovată în calea administrativă de atac societatea susține că a acordat angajaților salariul minim prevăzut de legislația din statele în care au fost detașați salariații, respectiv salariul de încadrare la care se adaugă indemnizația de detașare.

Articolul 9 din Legea nr. 344/2006 invocat în susținere precizează condițiile în care indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, nu stabilesc modul de impozitare a acestora.

Astfel, indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă.

Conform documentele existente la dosarul cauzei societatea contestatoare a acordat aceste sume tocmai pentru acoperirea acestui gen de cheltuieli:

- astfel în Anexa 2 la contractul colectiv de muncă al S.C. AAA S.R.L. (fila 20 dosar cauză) la pct 4 este înscris „Diurna de deplasare în străinătate este de 53 euro/net/zi din care salariatul trebuie să-și plătească mâncarea, transportul și cazarea. Costul cazării în străinătate va fi inițial suportat de către SC AAA SRL.... Salariatul trebuie să plătească contravaloarea cazării către societate...în valoare de 15 euro/zi”
- aceleași mențiuni sunt preluate și asumate de angajat și angajator prin actele adiționale la contractele individuale de muncă alături de alte precizări, printre care și faptul că pe perioada trimerii în Olanda salariatul nu va beneficia de tichete de masă și banii de transport.

În contextul în care sumele acordate de societatea contestatară salariaților proprii în perioada în care aceștia și-au desfășurat activitatea în afara României au fost destinate acoperirii cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă, prin urmare nu pot fi considerate că fiind parte a salariului minim așa cum eronat se susține în acțiunea promovată în calea administrativă de atac.

Prin urmare, organele de inspecție fiscale, au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt și în temeiul prevederilor art. 7 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale Codului fiscal și Codului de procedură fiscală anterior citate, au procedat la recalcularea drepturilor salariale minime convenite angajaților detașați în Germania și Olanda aferent cărora au stabilit și calculat suplimentar:

- |  |         |
|--|---------|
| 1. Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor             | ...lei  |
| 2. Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator                | ... lei |
| 3. Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați | ... lei |

4. Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator	... lei
5. Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator	... lei
6. Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați	... lei
7. Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	... lei
8. Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați	... lei
9. Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	... lei
10. Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice	... lei

Cu referire la susținerea societății că organul fiscal a creat o discriminare între salariații detașați prin raportarea la sume diferite cu ignorarea la starea de fapt și sumele efectiv plătite acestora se reține că obligațiile suplimentare au fost stabilite pentru persoanele care au fost trimise pentru îndeplinirea unor sarcini de serviciu în străinătate conform ordinelor de serviciu întocmite de societate ca urmare a recalculării salariului convenit fiecăruia, în funcție de perioadele în care s-a efectuat deplasarea și prin raportare la salariul minim din țara în care au lucrat.

Argumentele societății contestatoare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum s-a menționat mai sus acestea nu respectă prevederile legale cu aplicabilitate în speța supusă analizei.

Având în vedere cele expuse mai sus, faptul că societatea nu contestă modul de calcul al impozitului pe veniturile din salarii și ale contribuțiilor sub aspectul cotelor, însumării produselor dintre baza de calcul și cotele aplicate și nu prezintă în susținere documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, se va face aplicația prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015 care stipulează:

*„ Contestația poate fi respinsă ca:*

***a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat,**”*

și urmează a **se respinge contestația ca neîntemeiată** pentru suma totală de ...lei, reprezentând **impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor – ...lei și contribuții aferente drepturilor salariale – ... lei**, în structura redată în precedent.

Pe cale de consecință, pentru considerentele arătate și în temeiul actelor normative în vigoare pentru speța în cauză, coroborate cu prevederile art. 273, art. 277 alin. (1) lit. a), alin. (3) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, **se**

**DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC AAA SRL, CUI xxx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. .../....12.2017, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P , pentru suma totală de ...lei, reprezentând:**

1. Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor	...lei
2. Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator	... lei
3. Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați	... lei
4. Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator	... lei
5. Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator	...lei
6. Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați	...lei
7. Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	...lei
8. Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați	...lei
9. Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	...lei
10. Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice	...lei

În temeiul art. 273, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate și poate fi atacată la instanța de contencios competentă, în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,