



**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**

Str. Gh. Lazar nr. 9B  
300081, Timișoara  
Tel:+0256 499334  
Fax:+0256 499332  
<https://www.anaf.ro/asistpublic>

**DECIZIE nr. 000/04.2021**  
privind soluționarea contestației depusă de  
**X SRL din Hunedoara,**  
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.000/2016  
si reinregistrata sub nr.000/2021

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara – Serviciul Juridic, cu adresa nr.000/2020, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.000/2021, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de X SRL, cu sediul în Hunedoara, fiind reprezentată prin dl. X, în calitate de administrator, contestație înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr.000/2016, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice, a Raportului de inspecție fiscală nr.000/2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.000/2016, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, precum și a Dispoziției nr. 000/2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin Decizia nr 000/2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara în temeiul art 277 al1 lit b din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, a suspendat parțial soluționarea contestației formulate de petenta X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.000/2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2016, pentru suma totală de 000 lei reprezentând:

- 000 lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- 000 lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- 000 lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- 000 lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

- 000 lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
  - 000 lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
  - 000 lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
  - 000 lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
  - 000 lei – contribuția pentru concedii și indemnizații,
- urmând ca procedura să fie reluată în conformitate cu art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Soluția adoptată de organele de soluționare a contestației a fost motivată de faptul că din documentele existente la dosarul cauzei, a rezultat că în Dosar nr. 000/2016 aflat pe rolul Curții de Apel București – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, a fost sesizată Curtea Constituțională a României în legătură cu pronunțarea unei decizii referitoare la Ordinul nr. 2202/2015, stare de fapt consemnată în Încheierea din ședința publică din 2017, pronunțată în Dosar nr. 000/2016. Ca urmare a sesizării Curții Constituționale a României, cauzele deduse soluționării aflate pe rolul instanțelor de recurs din România s-au suspendat în temeiul Codului de procedură civilă, până la soluționarea sesizării Curții Constituționale a României, având ca obiect Ordinul nr. 2202/2015, în considerarea dispozițiilor exprese ale Constituției României, astfel ca și soluționarea contestației petentei a fost suspendată până la pronunțarea unei decizii a Curții Constituționale a României referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor Ordinului nr.2202/2015, urmare a sesizării din Dosar nr. 8223/2/2016 aflat pe rolul Curții de Apel București – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

Împotriva Deciziei nr 000/2017 a DGRFP Timisoara, petenta X SRL a formulat acțiune în condițiile legii, în data de 2017, prin Sentința civilă nr .000/2017, Curtea de Apel Alba Iulia a admis în parte acțiunea în contencios administrativ modificată formulată de reclamanta X SRL în insolvență, anulând în parte Decizia nr 000/2017 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timisoara în privința suspendării soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2016 și a dispus obligarea emitentului la soluționarea pe fond a contestației administrative formulate împotriva Deciziei de impunere nr.000/2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2016.

Sentința civilă nr .000/2017, din dosar nr .000/2017 al Curții de Apel Alba Iulia a rămas definitivă la data de 2020, conform Deciziei nr 000 a Inaltei Curți de Casă și Justiție, astfel că structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timisoara, legal sesizată la data de februarie 2021, în calitate de emitent al Deciziei nr 000/2017 este legal investită cu soluționarea

pe fond a contestației formulate de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.000/2016.

În considerarea faptului ca la data prezentei procedura de solutionare a contestației este reluata în condițiile legii numai pentru capatul de cerere a carei solutionare a fost suspendata, in cuprinsul deciziei vom referi *stricto sensu la acesta, atât în ce privește susținerile petentei, cât și constatările inspecției fiscale doar în ceea ce privește suma totală de 000 lei reprezentând:*

- 000 lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- 000 lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- 000 lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- 000 lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- 000 lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 000 lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- 000 lei – contribuția pentru concedii și indemnizații

În consecință, fiind îndeplinită procedura de formă, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației formulată de X SRL –in faliment, la data prezentei, împotriva Deciziei de impunere nr.000/2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2016.

**I. SC X SRL din Hunedoara, solicită anularea ca netemeinică și nelegală a Deciziei de impunere nr.000/2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. 000/2016, având în vedere următoarele motive:**

#### **I.1. Referitor la prezentarea situației de fapt;**

În susținerea contestației, în partea de început petenta face o prezentarea situației de fapt, arătând că în perioada 04.2015 - 05.2015,

anterior întocmirii actelor contestate, inspectorii fiscali din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara au efectuat pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 verificarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor precum și a contribuțiilor sociale obligatorii.

În urma controlului efectuat au fost stabilite sume suplimentare cu titlu de contribuții sociale obligatorii și accesorii aferente în cuantum total de 000 lei.

Organul fiscal a constatat ca petenta desfășoară activitate atât în România, cât și în Germania, prin intermediul unui sediu permanent. O parte din salariații societății au fost detașați în Germania cu respectarea condițiilor prevăzute de Codul muncii și în conformitate cu dispozițiile Directivei 96/711CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, cu aprobarea CNPAS care a eliberat formularul A1.

În vederea determinării modului de calcul, înregistrare și virare a contribuției de asigurări sociale datorate de angajator, organele de inspecție fiscală au verificat contractele individuale de muncă ale salariaților încadrați pe baza de contract individual de muncă, actele adiționale care stabilesc locul de desfășurare a activității - în cazul salariaților detașați la filiala din Germania, statele de salarii și documentele în baza cărora s-au întocmit aceste state (pontaje), modul de calcul al contribuțiilor obligatorii și de înregistrare a acestora în evidența contabilă (balanța de verificare) modul de declarare a contribuțiilor sociale obligatorii la organul fiscal în raza căruia își are sediul.

Astfel, s-a constatat ca în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, pentru salariații încadrați pe bază de contract individual de muncă, detașați la filiala din Germania, societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal competent, contribuția unității la asigurările sociale aferente alocațiilor specifice detașării. S-a constatat astfel încălcarea prevederilor legale menționate la începutul acestui capitol, cu consecința diminuării bazei impozabile (a contribuțiilor sociale obligatorii).

Motivul de drept pentru care s-a procedat la includerea alocațiilor specifice detașării în venitul salarial din România și, implicit, în baza de calcul a contribuțiilor sociale este reprezentat doar de faptul că în Germania alocațiile specifice detașării sunt incluse în salariul minim în conformitate cu Directiva 96/711CEE.

Urmare inspecției fiscale efectuate în perioada 04.2015 - 05.2015 au fost emise Decizia de Impunere nr. 000/2015, Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2015 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2015.

Împotriva acestor acte emise de către organul fiscal, petenta a formulat contestație pe cale administrativă, iar prin Decizia nr.000/2016 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus desființarea Deciziei de Impunere nr. 000/2015, încheiată în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare

stabilite în sarcina petentei în sumă totală de 000 lei, urmând ca organele de inspecție fiscale, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și cele precizate prin decizia de soluționare a contestației.

Ulterior, în perioada 05.2016 - 09.2016, petenta a fost supusă acțiunii de refacere a inspecției fiscale parțiale în baza Avizului de inspecție fiscală nr. 000/2016, având ca obiective verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, pentru contribuțiile sociale aferente salariilor, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

În urma refacerii controlului au fost stabilite sume suplimentare cu titlu de contribuții sociale obligatorii în cuantum total de 000 lei.

Constatările organului fiscal sunt similare celor stabilite prin inspecția anterioară, respectiv:

- că petenta are sediul social în localitatea Hunedoara, unde înregistrează venituri din comercializarea produselor și subansamblelor pentru instalații sanitare și de încălzire;
- că în perioada supusă inspecției fiscale, petenta a înregistrat venituri din execuția de lucrări în domeniul instalațiilor sanitare, termice, de climatizare și instalații tehnice în construcții, prin filiala din Germania, având încheiate contracte cu societăți din Germania pentru prestarea de servicii;
- că în scopul realizării obiectivelor contractelor încheiate, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a funcționat printr-un sediu secundar deschis și înregistrat din punct de vedere fiscal pe teritoriul Germaniei;
- că în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 societatea a înregistrat cheltuieli cu salariile personalului încadrat în muncă pe bază de contracte individuale de muncă;
- că o parte din acești salariați au desfășurat activitate la filiala deschisă în Germania;
- că personalul detașat la sediul secundar deschis în Germania este angajat al SC X SRL cu contract individual de muncă, cu durată normală de lucru, durata contractului fiind nederminată;
- că în baza actelor adiționale la contractele individuale de muncă și a deciziilor de detașare, în perioada detașării salariații au beneficiat de salariul minim din statul în care prestează munca, salariu care este alcătuit din salariul stabilit, conform contractelor individuale de muncă plătibile în România și alocațiile specific detașării plătite în euro;
- că pentru obținerea documentului portabil A1 societatea a depus o cerere la CNPP, la care anexat documentele din care să reiasă identitatea salariaților, numărul total al salariaților încadrați cu contract individual de muncă pentru care se solicită detașarea, perioada pentru

care se solicită detașarea, contractul încheiat între angajatorul din România și angajatorul din statul de angajare din care să reiasă drepturile și obligațiile părților contractante, misiunea de îndeplinit de către salariații detașați, perioada de execuție a contractului, s.a.

Petenta reține că organul fiscal arată că pe baza documentelor transmise de la filiala din Germania a constatat că veniturile brute realizate de personalul detașat se constituie din valoarea salariului de încadrare stabilit prin contractele individuale de muncă încheiate între salariați și SC X SRL Hunedoara și alocațiile specific detașării, valoarea acestora întregind salariul minim definit de legislația și practica națională a statului în care aceștia sunt detașați, pentru ramura corespunzătoare domeniului de activitate, că detașarea salariaților s-a efectuat cu respectarea condițiilor prevăzute de Codul muncii, aprobat prin Legea nr.53/2003 și în conformitate cu precizările Directivei nr.96/711CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, cu aprobarea CNPAS care a eliberat formularul A1.

Petenta arată că organul fiscal consideră că alocațiile specifice detașării sunt parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare concluzionând că sumele plătite angajaților detașați în străinătate ar fi fost încadrate chiar de către petenta în categoria veniturilor de natură salarială, în condițiile în care pentru sumele efectiv plătite salariaților din Germania, societatea a calculat, reținut și achitat impozit pe salarii în Germania.

Astfel, la fel că în cazul precedentei inspecții fiscale, organul fiscal a constatat că în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, pentru salariații încadrați pe bază de contract individual de muncă, detașați la filiala din Germania, societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal competent, contribuția unității la asigurările sociale aferente alocațiilor specifice detașării, reținându-se încălcarea prevederilor legale menționate la actele contestate, cu consecința diminuării bazei impozabile.

Petenta susține că organul fiscal face o gravă confuzie deoarece salariații SC X SRL angajați efectiv la filiala din Germania nu pot fi asimilați și nu pot avea același statut cu salariații încadrați pe bază de contract individual de muncă în România și detașați la filiala din Germania.

Din contractele individuale de muncă și actele adiționale încheiate cu salariații petentei, rezultă fără nici un dubiu că plata salariului se face în lei pe teritoriul României, iar în Germania indemnizația de deplasare se va achita în Euro, conform legislației Germane în vigoare.

Este evident că și de această dată motivul de drept pentru care s-a procedat la includerea alocațiilor specifice detașării în venitul salarial din România și, implicit, în baza de calcul a contribuțiilor sociale este reprezentat doar de faptul că în Germania alocațiile specifice detașării sunt incluse în salariul minim în conformitate cu Directiva nr.96/711CEE.

Urmare inspecției fiscale efectuate în perioada 05.2016 - 09.2016 au fost emise Decizia de Impunere nr. 000/2016, Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2016, Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. 000/2016 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2016.

**I.2. Referitor la susținerea petentei că Decizia de impunere nr. 000/2016 este nelegală și netemeinică, pentru următoarele considerente în fapt și în drept:**

Petenta arată că așa cum rezultă din conținutul Deciziei de impunere nr. 000/2016, pentru motivarea în fapt a constatărilor prin care s-au stabilit sume suplimentare, organul fiscal folosește un șablon format dintr-o singură frază pe care îl multiplică pentru fiecare contribuție socială, astfel:

*“Așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specific detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramură din statul membru, S.C. X S.R.L. nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului, contribuția datorată de (angajator sau angajat). Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a contribuției (angajator sau angajat) stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care există obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru. Astfel, în timpul prezentei inspecții fiscale, s-a stabilit contribuția (...) în sumă de (...) determinată prin diferența între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.”*

Contestatoarea consideră că acest tip de motivare nu satisface cerința motivării în fapt impusă de art.46 alin.(2) lit.e) din Codul de procedura fiscală conform căruia: *actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente: e) motivele de fapt.*

În cazul său, petenta susține că decizia de impunere nu cuprinde motivul de fapt în baza căruia s-a procedat la stabilirea de sume suplimentare. Mai mult, motivarea este atât de lapidară încât nu întrunește condițiile unei motivări reale, limitându-se la faptul că, pentru salariații detașați la sediul permanent din Germania, societatea nu a calculat contribuții sociale pentru alocațiile specifice detașării. Ori în doctrină, se evidențiază necesitatea ca motivarea organului fiscal să satisfacă cerința standardului minim de probă. În realitate, ca și contribuabilul, organul fiscal are sarcina probei în privința oricărui act administrativ fiscal pe care îl emite în cadrul unui raport juridic fiscal.

Astfel, organul fiscal are la rândul sau sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii (art.73 alin.2 C.proc.fisc.). În realitate, ca și contribuabilul, organul fiscal are sarcina probei în privința oricărui act administrativ fiscal pe care îl emite în cadrul unui raport juridic fiscal. Obligația de susținere a afirmațiilor din actul administrativ fiscal cu probe este o consecință firească a obligației legale de motivare a acestuia, pe care art.46 alin.2 lit.f) din C.proc.fisc. o pune în sarcina administrației fiscale emitente, întrucât în lipsa probării celor susținute în motivarea acestuia în fapt, exigența legală ar fi pur și simplu o “formă goală”, fără nicio relevanță juridică.

În ceea ce privește motivarea în drept, petenta arată că la fiecare tip de contribuție socială sunt menționate temeiuri legale de la titlul IX 2 “Contribuții sociale” fără a se stabili care dispoziție legală este aferentă cărei stări de fapt.

Mai mult, nici temeiurile legale din titlul privind contribuțiile sociale nu sunt indicate complet și corect, în frecvente cazuri, organul fiscal nementionând niciun temei în baza căruia legea îi permite să calculeze contribuții sociale. Cât privește invocarea Directivei nr.96/71/CE, această nu poate constitui temei pentru calcularea de contribuții sociale în România, în condițiile în care acest act de drept european este aplicabil doar în Germania.

Petenta susține că organul fiscal procedează la recalificarea indemnizației de detașare în “venituri de natură salarială”, fără a indica temeiul legal din Codul fiscal în baza căruia a procedat în acest mod, iar legislația nu folosește noțiunea de “alocații specifice detașării”, această fiind o noțiune autonomă, proprie Directivei 96/71/CE și nicidecum a legislației, o astfel de abordare fiind de natură să creeze confuzie cu privire la temeiul legal aplicabil.

În mod contradictoriu, în Raportul de inspecție fiscală se arată însă că detașarea în Germania a unei părți din salariatăii societății s-a realizat cu respectarea condițiilor prevăzute de Codul muncii și în conformitate cu dispozițiile Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

Petenta susține că respectarea dispozițiilor din Codul muncii și din Directiva 96/71/CEE o îndreptățește la acordarea indemnizațiilor de detașare în conformitate cu HG nr.518/1996, aceste sume fiind venituri neimpozabile în România în conformitate cu dispozițiile Codului fiscal.

Petenta, invocă faptul că dispoziția art.3 alin.(7) din Directiva nr.96/71/CE, conform căreia alocațiile specifice detașării sunt incluse în anumite condiții în salariul minim, este aplicabilă doar în statul de desfășurare a activității, iar nu și în România. Organul fiscal nu analizează însă dispozițiile din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cuprinse la art.55 conform cărora în România sumele reprezentând indemnizații de detașare nu se impozitează în România, fiind pe cale de consecință excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale.



### **I.2.1. Referitor la greșita calificare a indemnizațiilor de detașare în venituri de natură salarială;**

Petenta arătată că organul fiscal reconsideră alocațiile specifice detașării (indemnizațiile de detașare) în venituri de natură salarială fără a indica vreun temei legal al recalificării.

Cu toate acestea, petenta consideră că sumele acestea nu pot fi incluse în categoria veniturilor de natură salarială în România și supuse bazei de calcul a contribuțiilor sociale, deoarece:

**a)** 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;

**b)** indemnizația de detașare a fost acordată în conformitate cu dispozițiile din Codul muncii și HG nr. 518/1995;

**c)** 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 dispoziției art.55 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

**d)** directiva 96/71/CEE stabilește tratamentul în statul de desfășurare a activității (Germania) și nicidecum în România, sumele trebuind a fi analizate și calificate exclusiv în baza legislației fiscale din România, astfel:

#### **a) 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;**

Petenta invocă faptul că potrivit art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, (forma valabilă până la data de 1 februarie 2013), reprezentau *venituri neimpozabile sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului. Sunt exceptate de la aceste prevederi sumele acordate de persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice.* Așadar, conform acestui text de lege, veniturile menționate în cazul angajaților petentei au fost neimpozabile, fără vreo limită valorică pentru perioada menționată.

Ulterior, începând cu data de 1 februarie 2013, reprezentau venituri neimpozabile: *“indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”.*

Corelativ, petenta susține că a fost modificat și art.55 alin.(2) lit.i) Cod fiscal, astfel încât reprezintă venit impozabil, însă doar începând cu data de 1 februarie 2013: *“indemnizația primită de angajați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, precum și orice alte sume de aceeași natură, pentru partea care depășește 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului”*.

Potrivit normelor metodologice de aplicare ale art.55 alin.(4) lit.g) din Codul fiscal (pct.85): *“În categoria cheltuielilor de delegare și detașare se cuprind cheltuielile cu transportul, cazarea, precum și indemnizația de delegare și de detașare în țară și în străinătate, stabilite în condițiile prevăzute de lege sau în contractul de muncă aplicabil”*.

Reglementarea fiscală permite individualizarea sumelor acordate pentru activitatea desfășurată în străinătate prin raportare la contractul individual de muncă sau prin raportare la dispozițiile HG nr. 518/1995, care pentru sectorul privat are caracter de recomandare.

Dispozițiile art.55 alin.(2) lit.k), coroborate cu cele de la art.55 alin.(4) lit.g) și art.55 alin.(2) lit.i) din Codul fiscal, stabilesc caracterul neimpozabil al sumelor plătite cu titlu de indemnizație de detașare, iar începând cu data de 1 februarie 2013 stabilesc doar modalitatea de calcul a limitei în care indemnizația acordată salariaților nu generează venit impozabil prin raportare la nivelul diurnelor stabilite pentru fiecare țară, potrivit prevederilor HG nr. 518/1995, anexa 1.

Petenta susține că, chiar dacă prin absurd, sumele acordate ar fi excluse de la aplicarea dispozițiilor art.55 alin.(4) lit.g) din Codul fiscal, nu se poate susține echivalarea în România a regimului fiscal din Germania; potrivit art.55 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal toate veniturile aferente activității desfășurate în străinătate sunt neimpozabile în România (în anumite condiții pe care petenta susține că le îndeplinește).

#### **b) Indemnizația de detașare a fost acordată în conformitate cu dispozițiile din Codul muncii și HG nr. 518/1995;**

Petenta arată că, așa cum corect a constatat organul fiscal, detașarea salariaților s-a realizat cu respectarea condițiilor prevăzute în Codul Muncii, aprobat prin Legea nr. 53/2003 (conform constatărilor de la pag.4 a raportului de inspecție fiscală)

Petenta invocă faptul că potrivit dispozițiilor art. 18 din Codul muncii:

*“(1) În cazul în care persoana selectată în vederea angajării ori salariatul, după caz, urmează să își desfășoare activitatea în străinătate, angajatorul are obligația de a-i comunica în timp util, înainte de plecare, informațiile prevăzute la art.17 alin.(3), precum și informații referitoare la:*

- a) durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate;*
- b) moneda în care vor fi plătite drepturile salariale, precum și modalitățile de plată;*

c) prestațiile în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate;

d) condițiile de climă;

e) reglementările principale din legislația muncii din acea țară;

f) obiceiurile locului a căror nerespectare i-ar pune în pericol viața, libertatea sau siguranța personală;

g) condițiile de repatriere a lucrătorului după caz.

(2) Informațiile prevăzute la alin.(1) lit.a), b) și c) trebuie să se regăsească și în conținutul contractului individual de muncă.

(3) Dispozițiile alin.(1) se completează prin legi speciale care reglementează condițiile specifice de muncă în străinătate.”

Petenta susține că desfășurarea activității în străinătate prin detașarea salariatului la un alt loc de muncă îl îndreptățește pe acesta la acordarea indemnizației de detașare, însă organul fiscal consideră în mod eronat că pentru “alocația specifică detașării” acordată salariaților pentru munca desfășurată în Germania reprezintă “venit de natură salarială conform prevederilor Codului fiscal”, pentru care ar fi existat obligația de a calcula și reține contribuții sociale obligatorii. Ori o astfel de interpretare nesocotește atât dispozițiile privind legislația muncii, cât și prevederile HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Dispozițiile din HG nr.518/1995 care prevăd posibilitatea acordării indemnizației de delegare și pentru persoanele angajate pentru desfășurarea unei activități în străinătate, nu sunt nici menționate și nici analizate de organul fiscal.

Pentru salariații trimiși în detașare în străinătate, art.5 alin.(1) lit.a) din HG nr. 518/1995 prevede acordarea unei indemnizații zilnice în valută, denumită diurnă, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitate.

În concluzie, acordarea indemnizației de detașare s-a realizat în conformitate cu dispozițiile din Codul muncii și în limita sumelor prevăzute de HG nr. 518/1995 coroborat cu art.55 alin.(4) lit.g).

**c) 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 Codul fiscal.**

Petenta susține că, în analiza efectuată, organul fiscal a omis faptul că, fiind vorba despre o activitate salarială desfășurată în străinătate, este întotdeauna necesară analiza dispozițiilor speciale ce reglementează acest tip de activitate.

Astfel, actul de impunere nu menționează un astfel de temei legal care, de altfel, conduce la inexistența dreptului de impozitare al României asupra

veniturilor (lato sensu inclusiv a indemnizațiilor de detașare) aferente activității desfășurate în străinătate.

Chiar dacă nu sunt stabilite sume suplimentare cu titlu de impozit pe venit, este relevantă această analiză în condițiile în care organul fiscal utilizează un singur argument în includerea indemnizațiilor în baza de calcul a contribuțiilor sociale și anume, regimul fiscal impozabil al sumelor acordate salariaților în Germania. Or, așa cum rezultă din cele ce urmează, România are propriul sistem și regim fiscal prin care exclude natura salarială impozabilă a sumelor.

Petenta face referire aici la Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania, care, potrivit art.1 alin.(4) Cod fiscal, se aplică cu prioritate față de reglementările cuprinse în Codul fiscal și care, coroborat cu dispozițiile Codului fiscal, conduce, la neimpozitarea în România a veniturilor salariale pentru activitatea desfășurată în străinătate. [se face trimitere la faptul că potrivit art.1 alin.(4) din Codul fiscal: *„dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat”*].

Astfel, pentru ipoteza în care persoanele fizice sunt rezidente fiscale în România, identificarea dreptului României de a impozita veniturile din activitatea salarială desfășurată în străinătate presupune ca etapă obligatorie investigarea dispozițiilor art.15 “Activități dependente” din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Germania.

Petenta susține că, în principiu, România, în calitate de stat de rezidență al persoanelor fizice, (1) are dreptul potențial de impozita veniturile mondiale și (2) obligația de a acorda credit fiscal pentru impozitul plătit în statul de desfășurare a activității. Totuși, România a renunțat la dreptul de a impozita veniturile din activitatea desfășurată în străinătate de persoanele fizice prin dispozițiile art.55 alin.(4) lit.m) Cod fiscal potrivit cărora:

*“(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit (...)*

*m) sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv. Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România/ care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere;”*

Prima teză a art.55 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal stabilește principiul neimpozitării în România a sumelor sau avantajelor primite de persoanele fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin. Acest principiu se aplică indiferent de tratamentul fiscal (caracterul impozabil sau neimpozabil al sumelor primite de salariat sau calificarea fiscală a veniturilor) din statul străin.

De la această dispoziție de principiu, teza a doua a art.55 alin.(4) lit.m) stabilește o excepție, și anume sumele plătite de către sau în numele unui

angajator care este rezident în România ori de către sau în numele unui angajator nerezident care are în România un sediu permanent, care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere.

Dreptul de impunere vizat de textul art.55 alin.(4) lit.m) este cel potrivit unui convenții de evitare a dublei impuneri pentru că, potrivit primei teze a art.55 alin.(4) lit.m), România nu are dreptul de a impozita veniturile din activitatea dependentă desfășurată într-un stat străin.

Norma de la art.55 alin.(4) lit.m) include și sumele recalificate de organul fiscal din indemnizații de delegare/detașare în venituri de natură salarială. Astfel, indiferent dacă sumele sunt calificate ca indemnizații de detașare neimpozabile potrivit art.55 alin.(4) lit.g) sau nu, își păstrează caracterul neimpozabil prin includerea lor în excepția de la art.55 alin.(4) lit.m): *“sumele .... primite de persoanele fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin”*

Așadar, petenta susține că România și-a rezervat dreptul de a impozita veniturile salariale din străinătate doar dacă:

(i) acestea sunt plătite de către sau în numele unui angajator rezident în România sau de un sediu permanent din România al angajatorului nerezident și numai dacă:

(ii) este exclusă competența primară de impozitare a statului de desfășurare a activității. Această excludere poate interveni în următoarele situații:

(ii.1) persoana fizică are o prezență în statul de desfășurare a activității mai mică de 183 de zile;

(ii.2) remunerația nu este plătită de către sau în numele unui angajator rezident în statul de desfășurare a activității și

(ii.3) remunerația nu este suportată de un sediu permanent al angajatorului din statul de desfășurare a activității.

În cazul concret, petenta arată că veniturile salariale sunt impozabile potrivit legislației interne în Germania în baza art.15 para.(2) lit.c) din convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Germania; astfel, sediul secundar pe care petenta îl are în Germania atrage competența de impozitare a veniturilor salariale în Germania indiferent de perioada de prezență a salariaților în acest stat.

Ceea ce ignoră organul fiscal este faptul că regulile de impozitare sunt stabilite de fiecare stat în virtutea suveranității lor fiscale, fiecare din cele două state părți ale convenției de evitare a dublei impuneri stabilind prin legislația fiscală internă, baza de impozitare, categoriile de venituri neimpozabile, cheltuielile deductibile / deducerile personale și cota de impozit. Un argument în plus îl reprezintă și faptul că nici tipurile de impozite reglementate de legislația internă nu sunt identice sau similare în cele două state, aspect ușor de verificat prin interogarea dispozițiilor art.2 din convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Germania.

A susține că indemnizațiile de detașare au fost supuse impozitării în Germania, ceea ce ar atrage același tratament fiscal și în România reprezintă o gravă nesocotire a suveranității fiscale a statelor, fiind cunoscut că nu există un sistem unic de impozitare (bază impozabilă, deduceri, venituri impozabile/exceptate de la impozitare, cotă de impozitare) nici măcar la nivel european. Mai mult, nu există nicio dispoziție în codul fiscal român care să permită recunoașterea și echivalarea regimului fiscal al veniturilor obținute ca urmare a activității desfășurate într-un alt stat, codul fiscal stabilind reguli de impozitare distincte și autonome pentru fiecare tip de venit.

În sensul celor afirmate, petenta invocă și doctrina de autoritate în domeniu, care arată că: *“în măsura în care păstrează dreptul de impozitare conform regulii de alocare a competenței de impozitare conform art. 15, atât statul de rezidență cât și statul de desfășurare a activității impozitează în conformitate cu dreptul intern al fiecăruia dintre state, fără a fi restricționate în acest sens de convenția de evitare a dublei impunerii”*.

[se face trimitere la K.Vogel, Double Taxation Conventions, Kluwer law International, Third Edition, UK, 1999, pag.886].

Important de precizat este faptul că statul de desfășurare a activității are dreptul de a impozita toate veniturile salariale, inclusiv cele acordate în România de angajatorul din România. Mecanismul întâlnit în practică (și incident și în situația de față) prin care angajatorul din România reține impozitul la nivelul salariului acordat în România este eronat și neglijat de inspecția fiscală. În toate aceste ipoteze, cu ocazia controalelor fiscale, organele de inspecție fiscale ar fi trebuit să constate reținerea și virarea nelegală și în plus a impozitul pe venit și să asigure restituirea acestor sume către societățile controlate.

Acest principiu de impozitare rezultă neechivoc și din prevederile pct.87<sup>5</sup> (1) din normele metodologice de aplicare a art.55 alin.(4) lit.m) Cod fiscal, care prevăd următoarele, pentru ipoteza în care persoana fizică are o prezență în statul de desfășurare a activității mai mare de 183 de zile:

*“pentru veniturile din salarii obținute de contribuabilii prevăzuți la art.40 alin.(1) lit.a) și alin.(2) din Codul fiscal pentru activitatea desfășurată într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri și care sunt plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România sau are sediul permanent în România, dreptul de impunere revine statului străin dacă persoana fizică este prezentă în acel stat pentru o perioadă care depășește perioada prevăzută în convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu statul în care se desfășoară activitatea. În această situație, angajatorul care este rezident în România sau are sediul permanent în România și care efectuează plata veniturilor din salarii către contribuabilii prevăzuți la art.40 alin.(1) lit.a) și alin.(2) din Codul fiscal nu are obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe venitul din salarii, întrucât dreptul de impunere revine statului străin în care persoana fizică își desfășoară activitatea”*

Petenta arată că, așa cum a menționat și mai sus în cauza de față, organele fiscale au “omis” efectuarea analizei și din punct de vedere a incidenței prevederilor Convenției de evitarea a dublei impunerii, pentru a constata dacă România are competență de impozitare nu numai în privința indemnizațiilor de delegare, dar și în privința salariului plătit în România, pentru care au fost achitate impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii.

În concluzie, petenta susține că indemnizațiile de detașare reprezintă venituri neimpozabile în România ceea ce, conduce la excluderea acestora din baza de calcul a contribuțiilor sociale.

**d) Directiva 96/71/CEE stabilește tratamentul în statul de desfășurare a activității (Germania) și nicidecum în România;**

Petenta susține că în mod nelegal sunt invocate prevederile Directivei 96/71/CE. Conform art.3 alin.(1) prima liniuță din Directiva 96/71/CE, statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:

- prin acte cu putere de lege și acte administrative , și
- prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare în sensul alineatului (8) în măsura în care se referă la activitățile prevăzute în anexă:

c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare; prezenta literă nu se aplică sistemelor complementare de pensii.

Aceste dispoziții se completează cu cele prevăzute la art.3 alin.(7) care dispun că: *“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.”*

Petenta consideră că din textul art.3 alin.(7) din Directiva 96/71/CE rezultă și o concluzie care are caracter de principiu și anume că nu pot fi asimilate salariilor sumele plătite salariaților detașați cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Pe de altă parte, directiva 96/71/CE prevede posibilitatea recalificării altor sume decât cele expres prevăzute la art.3 para.(7) - în sensul includerii anumitor sume în salariul minim numai din perspectiva statului în care se desfășoară activitatea de către persoana detașată, nicidecum din perspectiva statului de plecare - România.

Acest argument este întărit de interpretarea oferită de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele care i-au fost deduse spre soluționare și care vizează Directiva 96/71/CE.

Astfel, în cauza C-522/12, Tevfik Isbir împotriva DS Services GmbH, CJUE arată în considerentul de la para.33 că:

*“trebuie amintit că legiuitorul Uniunii a adoptat Directiva 96/71 în scopul, astfel cum rezultă din considerentul (6) al acesteia, de a prevedea, în interesul angajatorilor și al personalului acestora, condițiile de lucru și de angajare aplicabile raporturilor de muncă în cazul în care o întreprindere stabilită într-un anumit stat membru detașează lucrători pe teritoriul unui alt stat membru, cu titlu temporar, în cadrul unei prestări de servicii. Din considerentul (13) al aceleiași directive rezultă că legislațiile statelor membre trebuie coordonate astfel încât să se prevadă un nucleu de norme imperative de protecție minimă care trebuie respectate, în statul membru gazdă, de angajatorii care detașează lucrători în acest stat. Directiva menționată nu a armonizat însă conținutul material al acestor norme imperative de protecție minimă. Prin urmare, acest conținut poate fi definit în mod liber de statele membre cu respectarea Tratatului CE și a principiilor generale de drept al Uniunii (Hotărârea din 18 decembrie 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Rep., p. 1-11767, punctele 58-60)”*

Argumentul conform căruia posibila recalificare a sumelor acordate salariaților detașați (altele decât cele de transport, masă și cazare) poate opera doar în statul de desfășurare a activității este confirmat de interpretarea Curții de Justiție a Uniunii Europene din considerentul de la para.36 al Cauzei C-522/12 conform căruia: *“în plus, trebuie amintit că articolul 3 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 96/71 face trimitere expres, în scopul aplicării acesteia, la legislația și la practica națională ale statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul în vederea stabilirii salariului minim vizat la primul paragraf al aceluiași alineat (1)”*

În continuare la para.37 se arată că:

*“în acest context, trebuie să se constate că Directiva 96/71 nu furnizează ea însăși niciun element de definire materială a salariului minim. Preocuparea de a stabili care sunt elementele constitutive ale acestuia în vederea aplicării directivei ține, așadar, de dreptul statului membru în cauză, cu singura condiție ca această definire, astfel cum rezultă din legislația sau din convențiile colective naționale relevante sau din interpretarea conferită acestora de instanțele naționale, să nu aibă drept efect împiedicarea liberei prestări a serviciilor între statele membre”*

În absența unei definiții în directiva 96/71/CE a salariului minim, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a interpretat această noțiune și a arătat în cauza C-341/02 având ca obiect acțiunea declanșată de Comisie pentru neîndeplinirea obligațiilor prevăzute de Directiva 96/71/CE de către Germania că:

*“nu intră în elementele componente ale salariului minim sumele plătite pentru munca suplimentară, contribuțiile la schemele de pensii, sumele plătite pentru rambursarea cheltuielilor de detașare (...)”*



În cauza C-396/12, *Sähköalojen ammattiliitto* (în speță este vorba despre o întreprindere cu sediul în Polonia care detașează lucrători în Finlanda în vederea efectuării de lucrări pe șantierul de construcție a unei centrale nucleare), Curtea și-a nuanțat poziția în privința elementelor care intră în calculul salariului minim, precizând că această sarcină revine statului în care sunt detașați salariații (în cazul în speță Germania).

În ceea ce privește diurna, Curtea a statuat următoarele (pct.46-52 din Hotărâre):

“În ceea ce privește aspectul dacă o diurnă cum este cea în discuție în litigiul principal este o parte a salariului minim, în sensul articolului 3 din Directiva 96/71, trebuie să se arate că din dosarul de care dispune Curtea reiese că convențiile colective în materie de muncă pertinente în Finlanda prevăd acordarea unei diurne lucrătorilor detașați. În conformitate cu aceste convenții, diurna respectivă ia forma plății zilnice a unei sume fixe, al cărei quantum, în perioada în discuție, era cuprins între 34 de euro și 36 de euro. Din dosar reiese că această diurnă nu este vărsată lucrătorilor cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, în sensul articolului 3 alineatul (7) al doilea paragraf din Directiva 96/71. Astfel, diurna menționată este destinată să asigure protecția socială a lucrătorilor în cauză, compensând inconveniente cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea persoanelor interesate de mediul lor obișnuit. Rezultă că o astfel de diurnă trebuie calificată drept *“alocație specifică detașării”*, în sensul articolului 3 alineatul (7) al doilea paragraf din Directiva 96/71. Or, în conformitate cu dispoziția menționată, această alocație este o parte a salariului minim. În aceste condiții, diurna respectivă trebuie plătită unor lucrători detașați cum sunt cei în discuție în litigiul principal în aceeași măsură în care lucrătorii locali beneficiază de această cu ocazia unei detașări pe teritoriul finlandez. Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se concluzioneze că o diurnă cum este cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unei detașări a acestora în interiorul statului membru în cauză.”

Rațiunea acestei soluții deriva din principiul nediscriminării aplicat de Curtea de la Luxemburg ca etalon în vederea garantării libertăților fundamentale consacrate în legislația primară a UE. Din vasta jurisprudență a Curții, rezultă că tratamentul discriminatoriu presupune aplicarea unor tratamente diferite în situații comparabile, cum este cazul salariaților din Polonia detașați în Finlanda, în cauza de mai sus.

Petenta observă că în cauza de față, salariații petentei detașați în Germania, este vorba tot de aplicarea principiului nediscriminării.

În baza interpretării oferite de CJUE în spețele menționate, este evident că sumele reprezentând indemnizația de delegare/detașare, plătite conform legislației din România pentru acoperirea cheltuielilor de masă, așa cum prevede HG nr. 518/1995 nu-și schimbă natura juridică indiferent de regimul

juridic sau fiscal prevăzut în Germania. Mai mult, directiva analizată, contrar susținerilor organului fiscal, nu permite armonizarea reglementărilor naționale de protecție a salariaților în cazul detașării într-un alt stat și cu atât mai puțin a regimului fiscal al sumelor reprezentând indemnizații de detașare/delegare.

Față de aceste argumente, petenta arată că organul fiscal nu dispune de niciun temei legal pentru recalificarea naturii juridice a sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare, nici de drept intern, nici de drept european (Directiva 96/71/CE) și cu atât mai puțin prin invocarea unor argumente legate de regimul fiscal al veniturilor din Germania, acestea sume păstrându-și natura juridică de indemnizații de delegare/detașare.

### **I.2.2 Referitor la nelegalitatea constatărilor privind contribuțiile sociale;**

Având în vedere argumentele prezentate mai sus, petenta reține că indemnizațiile de delegare nu pot fi considerate venituri de natură salarială impozabile în România, acestea păstrându-și natura juridică.

Astfel, petenta consideră că sunt pe deplin incidente dispozițiile art.296<sup>15</sup> lit.j) din Codul fiscal, potrivit cărora nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296<sup>4</sup>, următoarele:

*g) 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 de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice, precum și partea care depășește această limită în cazul angajatorilor persoane juridice și fizice plătitoare de impozit pe profit și, respectiv, impozit pe venit;*

Petenta susține că, în baza acestei dispoziții, toate sumele acordate cu titlu de indemnizație de detașare sunt excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale, astfel:

#### **I.2.2.1. Referitor la contribuția de asigurări sociale a angajatorului stabilită suplimentar în cuantum de 000 lei;**

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale a angajatorului, petenta arată că, așa cum rezultă din pag.1 a deciziei de impunere, organul fiscal a considerat că: *“societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, în sumă de 1.713.700 lei, determinată prin diferența între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania”.*

Baza impozabilă stabilită suplimentar este în sumă de 000 lei, asupra căreia s-a calculat CAS suplimentară în sumă de 000 lei, prin aplicarea cotelor de contribuții stabilite de Codul fiscal, iar în justificarea în drept a

constatărilor privind stabilirea de sume suplimentare cu titlu de contribuție de asigurări sociale datorate de angajator, organul fiscal invocă dispozițiile art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a), art.296<sup>2</sup>, art.296<sup>3</sup> lit.e) și art.296<sup>18</sup> din Codul fiscal, precum și dispoziții din Codul de procedură fiscală și Directiva 96/71/CE.

Petenta susține că nu este invocată nicio dispoziție legală din care să rezulte obligația de a calcula și reține CAS angajator asupra sumelor acordate cu titlu de indemnizație de detașare.

Potrivit art.296<sup>5</sup> alin.(1) din Codul fiscal:

*“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. în situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă”.*

În ceea ce privește baza de calcul a contribuției de asigurări sociale, organul fiscal nu invocă nicio dispoziție relevantă din Codul fiscal, petenta menționând că dispozițiile art.296<sup>5</sup> din Cod fiscal se interpretează sistematic, coroborat cu cele ale art.296<sup>4</sup> din Codul fiscal (care stabilesc baza de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale) și cu cele ale art.296<sup>15</sup> și art.296<sup>16</sup> din Codul fiscal, așa cum dispune pct.10 din normele de aplicare a art.296<sup>5</sup> alin.(1), respectiv:

*“în baza de calcul a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator bugetului de asigurări sociale se includ sumele care fac parte din baza lunară de calcula contribuției individuale de asigurări sociale, ținându-se seama de excepțiile prevăzute de art.296<sup>15</sup> și art.296<sup>16</sup>”*

Astfel, prin analizarea bazei de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale, petenta constată că dispozițiile art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) trebuie coroborate cu cele ale art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u) potrivit cărora baza lunară a contribuțiilor sociale individuale obligatorii ... include: *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”.*

Această deoarece art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) stabilește elementele care intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii astfel: veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art.55 alin.(1).

Ipoteza de la art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) are în vedere doar veniturile din salarii așa cum sunt definite la art.55 alin.(1) Cod fiscal. În ceea ce privește veniturile realizate de persoanele fizice din activități desfășurate în

străinătate, organul fiscal le-a calificat drept venituri de natură salarială fără a indica vreun temei legal.

Cu toate acestea, singurul temei pentru o asemenea recalificare este reprezentat de art.55 alin.(2) lit.k) în baza căruia 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.”*

Din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul este reprezentată de art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), dar și de art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u) care trimite la: *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”*.

Or, petenta susține că indemnizațiile de detașare nu sunt asimilate impunerii cu impozit pe venit, acestea fiind în mod expres exceptate de la impunere în temeiul art.55 alin.(4) lit.g) și art.55 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal.

Legiuitorul uniformizează astfel baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale, stabilind că: *“orice alte sume de natură salarială”* intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale doar dacă sunt impozabile cu impozit pe venit. În aceeași linie de abordare, legiuitorului român dispune la art.296<sup>15</sup> *“Excepții generale”* lit.g) că sunt excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale indemnizațiile de delegare/detașare

Petenta susține că sumele primite pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza impozabilă cu impozit pe venit conform art.55 alin.(4) lit.m) indiferent de titlul cu care sunt acordate. Veniturile neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4) lit.m) subsumează și veniturile neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4) lit.g), respectiv indemnizația de detașare.

La aceeași concluzie conduc și dispozițiile art.296<sup>19</sup> lit.a) care arată că: *“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.f) și g) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile, Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”*.

Astfel, în plus față de argumentele prezentate mai sus, societatea nu avea nici obligația de a depune declarații având în vedere că nu este *“persoană juridică la care își desfășoară activitatea persoanele fizice”*, acestea desfășurându-și activitatea în Germania, așa cum a constatat și organul fiscal.

În concluzie, petenta consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal, suma de 000 lei nu este datorată de X SRL.

#### **I.2.2.2. Referitor la contribuția de asigurări sociale a persoanei asigurate în cuantum de 000 lei;**

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale a angajatului, petenta arată că, așa cum rezultă din pag.4 a deciziei de impunere, organul fiscal consideră că:

*“societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului, contribuția individuală la asigurările sociale de stat, în sumă de 000 lei, determinată prin diferența între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania”.*

Baza impozabilă stabilită suplimentar este în sumă de 000 lei, asupra căreia s-a calculat CAS asigurați suplimentar în sumă de 000 lei prin aplicarea cotelor de contribuții stabilite de Codul fiscal, iar în justificarea în drept a constatărilor privind stabilirea de sume suplimentare cu titlu de contribuție de asigurări sociale datorate de salariați, organul fiscal invocă dispozițiile art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a), art.296<sup>2</sup>, art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) și art.296<sup>18</sup> din Codul fiscal, precum și dispoziții din Codul de procedură fiscală și Directiva 96/71/CE.

Petenta arată că temeiul legal pentru nesupunerea la plata contribuției de asigurări sociale a angajatului este reprezentat nu doar de dispozițiile art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a), ci și de cele ale art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u) potrivit cărora baza lunară a contribuțiilor sociale individuale obligatorii (...) include: *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”.*

Organul fiscal se întemeiază doar pe dispozițiile art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) potrivit cărora baza de calcul a contribuției sociale individuale obligatorii include: a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art.55 alin.(1).

Ipoteza de la art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) are în vedere doar veniturile din salarii așa cum sunt definite la art.55 alin.(1) Cod fiscal. În ceea ce privește veniturile realizate de persoanele fizice din indemnizații de detașare, organul fiscal le-a calificat fără niciun temei legal drept venituri de natură salarială. Cu toate acestea, singurul temei pentru o asemenea recalificare este reprezentat de art.55 alin.(2) lit.k) în baza căruia 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.”*

Or, petenta susține că din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul nu este reprezentată de art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de 296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u) care trimite la: *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”.*

Legiuitorul uniformizează astfel baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale, stabilind că: *“orice alte sume de natură salarială”* intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale, doar dacă sunt impozabile cu impozit pe venit.

Deoarece, așa cum a arătat, petenta susține că veniturile din indemnizații sunt neimpozabile, fie în temeiul art.55 alin.(4) lit.g), fie în temeiul art.55 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, acestea sunt excluse și din baza de calcul a contribuțiilor sociale în baza art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u).

Mai mult, conform art.296<sup>1</sup>: “Excepții generale” la lit.g) sunt excluse indemnizațiile de delegare/detașare din baza de calcul a contribuțiilor sociale.

În concluzie, petenta susține că sumele reprezentând indemnizații de detașare nu intră în baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale. Spre aceeași finalitate conduc și dispozițiile art.296<sup>19</sup> lit.a) care arată că:

*“persoanele fizice și juridice prevăzută la art. 296<sup>3</sup> lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.f) și g) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile, Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”, organul fiscal constatând că activitatea dependentă a fost desfășurată în străinătate.*

Astfel, în plus față de argumentele prezentate mai sus, petenta arată că societatea nu avea nici obligația 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.

În consecință, petenta consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal, suma de 000 lei nu este datorată de X SRL.

### **1.2.2.3. Referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în cuantum de 000 lei;**

În ceea ce privește contribuția de asigurare pentru accidente de muncă, petenta arată că, așa cum rezultă din pag.6 a deciziei de impunere, organul fiscal consideră că:

*“societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, în sumă de 000 lei, determinată prin diferența între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania”.*

Baza impozabilă stabilită suplimentar este în sumă de 000 lei, asupra căreia s-a calculat contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale suplimentar în sumă de 000 lei prin aplicarea cotelor de contribuții stabilite de Codul fiscal, iar în justificarea în drept a constatărilor privind stabilirea de sume suplimentare cu titlu de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, organul fiscal invocă dispozițiile art.296<sup>18</sup> alin.(1), art. 296<sup>2</sup>, art.296<sup>3</sup>lit.e), art.296<sup>18</sup> alin.(8) și (9),

art.296<sup>5</sup> alin.(1), precum și dispoziții din Codul de procedură fiscală și Directiva 96/71/CEE.

Petenta susține că, în ceea ce privește baza de calcul a contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale, organul fiscal invocă dispozițiile art.296<sup>5</sup> alin.(1), care însă se aplică pentru contribuția de asigurări sociale și nicidecum pentru contribuția pentru accidente de muncă.

Pentru contribuția analizată sunt incidente dispozițiile art.296<sup>5</sup> alin.(1) din Codul fiscal potrivit cărora: *“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.”*

Similar cu contribuția la sistemul de pensii, art.296<sup>5</sup> alin.(5) trimite pentru identificarea bazei de calcul a contribuției de asigurare pentru accidente de muncă, la baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale, astfel încât petenta consideră că sunt pe deplin incidente argumentele prezentate.

La aceeași concluzie conduc și dispozițiile art.296<sup>19</sup> lit.a) care arată că *“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit. f) și g) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile, Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”*.

Astfel, petenta susține că societatea nu avea nici obligația 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.

În consecință, petenta consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal, suma de 000 lei nu este datorată de X SRL.

#### **I.2.2.4. Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de 000 lei;**

Petenta arată, în ceea ce privește contribuția angajatorului la fondul de șomaj, așa cum rezultă din pag.7 a deciziei de impunere, organul fiscal consideră că:

*“societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, în sumă de 000 lei, determinată prin diferența între obligația suplimentară stabilită cu ocazia*

*precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania”.*

Baza impozabilă stabilită suplimentar este în sumă de 000 lei, asupra căreia s-a calculat contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator suplimentar în sumă de 000 lei prin aplicarea cotelor de contribuții stabilite de Codul fiscal, iar în justificarea în drept a constatărilor privind stabilirea de sume suplimentare cu titlu de contribuție pentru șomaj datorată de angajator, organul fiscal invocă dispozițiile art.296<sup>3</sup> lit.e), art. 296<sup>18</sup> alin.(1), alin.(3) lit.d), alin.(8) și alin.(9), art.296<sup>5</sup> alin.(1) Cod fiscal precum și dispoziții din Codul de procedură fiscală și Directiva 96/71/CEE.

Organul fiscal nu indică niciun temei pentru obligația angajatorului la fondul de șomaj dispozițiile art.296<sup>5</sup> alin.(1) vizând contribuția la pensii, iar nu cea la fondul de șomaj.

Potrivit art.296<sup>5</sup> alin.(3) din Codul fiscal: *“pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit.e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj”.*

Așadar, legea trimite pentru identificarea bazei de calcul a contribuției angajatorului la fondul de șomaj la baza de calcul a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj.

Petenta arată că temeiul legal pentru nesupunerea la plata contribuției de asigurări pentru șomaj a angajatorului este reprezentat de dispozițiile art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a), coroborate cu cele ale art.296<sup>4</sup> lit.u) potrivit cărora baza lunară a contribuțiilor sociale individuale obligatorii ... include: *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”.*

Art.296<sup>5</sup> alin.(3) trimite indubitabil la dispozițiile art.296<sup>4</sup>, acestea din urmă stabilind baza de calcul a contribuțiilor sociale individuale ale persoanelor fizice, astfel: a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art.55 alin.(1). 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.

Ipoteza de la art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit. a) are în vedere doar veniturile din salarii așa cum sunt definite la art.55 alin.(1) Cod fiscal. În ceea ce privește veniturile constând în indemnizații de detașare obținute de către persoanele fizice din activități desfășurate în străinătate, organul fiscal nu a indicat vreun temei legal pentru recalificare în venituri de natură salarială. Totuși, conform art.55 alin.(2) lit.k) Cod fiscal, 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”.*



Or, petenta susține că din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul este reprezentată de art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u) care trimite la: *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”*, indemnizația de detașare nefiind impozabilă cu impozit pe venit potrivit art.55 alin.(4) lit.g) și m).

Legiuitorul uniformizează astfel baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale, stabilind că: *“orice alte sume de natură salarială”* intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale doar dacă sunt impozabile cu impozit pe venit. În aceeași linie de abordare a legiuitorului român conform art.296<sup>15</sup> *“Excepții generale”* la lit.g) sunt excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale indemnizațiile de delegare/detașare.

În cazul său, petenta susține că sumele primite pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza impozabilă cu impozit pe venit conform art.55 alin.(4) lit.m), indiferent de titlul cu care sunt acordate. Veniturile neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4) lit.m) subsumează și veniturile neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4) lit.g), respectiv indemnizația de detașare/delegare.

În concluzie, sumele acordate cu titlu de indemnizații nu intră în baza de calcul a contribuției pentru fondul de șomaj datorată de angajator. La aceeași concluzie conduc și dispozițiile art.296<sup>19</sup> lit.a) care arată că: *“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.f) și g) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile, Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”*.

Astfel, în plus față de argumentele prezentate mai sus, petenta susține că nu avea nici obligația 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.

În consecință, petenta consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal, suma de 000 lei nu este datorată de X SRL.

#### **I.2.2.5. Referitor la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de 000 lei;**

Petenta arată că organele de inspecție fiscală a recalculat contribuția individuală de asigurări pentru șomaj pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014 stabilind suplimentar o contribuție de 000 lei prin includerea în veniturile salariale a sumei totale de 000 lei acordată salariaților cu titlu de indemnizație de detașare pentru munca desfășurată în străinătate, iar pentru temeiul în drept al constatărilor privind stabilirea de sume suplimentare cu titlu de contribuție a angajatului la fondul de șomaj, organul fiscal invocă dispozițiile art.296<sup>3</sup> lit.a), art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) și u), art.296<sup>18</sup> alin.(1), alin.(3)

lit.d), alin.(5) și alin.(9) precum și dispoziții din Codul de procedură fiscală și Directiva 96/71/CEE.

Față de constatările organului fiscal, petenta arată că nu datorează contribuția individuală la fondul de șomaj, față de dispozițiile art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a), coroborate cu art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u).

Legiuitorul uniformizează astfel baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale, stabilind că: *“orice alte sume de natură salarială”* intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale doar dacă sunt impozabile cu impozit pe venit. În aceeași linie de abordare conform art.296<sup>15</sup> “Excepții generale” la lit.g) sunt excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale indemnizațiile de delegare/detașare.

În cazul său, așa cum a arătat pe larg mai sus, petenta susține sumele primite pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza impozabilă cu impozit pe venit conform art.55 alin.(4) lit.m) și art.55 alin.(4) lit.g). Veniturile neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4) lit.m) subsumează și veniturile neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4) lit.g), respectiv indemnizația de detașare/delegare.

În consecință, petenta consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal, suma de 000 lei nu este datorată de X SRL.

#### **I.2.2.6. Referitor la contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de 000 lei;**

Petenta arată că organele de inspecție fiscală au recalculat contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014 stabilind suplimentar o contribuție de 18.697 lei prin includerea în veniturile salariale a sumei totale de 000 lei acordată salariaților cu titlu de indemnizație de detașare pentru munca desfășurată în străinătate, iar temeiul în drept al constatărilor privind stabilirea de sume suplimentare cu titlu de contribuție a angajatorului la fondul de garantare invocat de organul fiscal este reprezentat de dispozițiile art.296<sup>2</sup>, art.296<sup>3</sup> lit.e), art. 296<sup>18</sup> alin.(1), alin.(3) lit.f), alin.(8) și alin.(9) precum și dispoziții din Codul de procedură fiscală și Directiva 96/71/CEE.

Petenta subliniază faptul că organul fiscal nu invocă nicio dispoziție din Codul fiscal în baza căreia să existe obligația de a plăti contribuția la fondul de garantare. Cu toate acestea, dispoziția de la art.296<sup>5</sup> alin.(4) are în vedere câștigurile brute realizate de salariați cu excepția veniturilor prevăzute la art.296<sup>15</sup>. Astfel, conform art.296<sup>15</sup> “Excepții generale” la lit.g) sunt excluse indemnizațiile de detașare/delegare. În cazul său, așa cum a arătat pe larg mai sus, petenta susține că sumele primite pentru activitatea desfășurată în străinătate se încadrează în situația de excepție de la art.296<sup>15</sup> lit.g), fiind excluse din baza de calcul a contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

La aceeași concluzie conduc și dispozițiile art.296<sup>19</sup> lit.a) care arată că *“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.f) și g) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile, Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”*.

Astfel, în plus față de argumentele prezentate mai sus, petenta susține că nu avea nici obligația 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.

În consecință, petenta consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal, suma de 000 lei nu este datorată de X SRL.

#### **I.2.2.7. Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de 000 lei;**

Petenta arată că organele de inspecție fiscală au recalculat contribuția angajatorului la fondul național unic al asigurărilor sociale de sănătate pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014 stabilind suplimentar o contribuție de 000 lei prin includerea în veniturile salariale a sumei totale de 000 lei acordată salariaților cu titlu de indemnizație pentru munca desfășurată în străinătate, iar ca temei de drept pentru stabilirea de sume suplimentare cu titlu de contribuție de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator, dispozițiile art.296<sup>2</sup>, art.296<sup>3</sup> lit.e), art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b), alin.(8) și alin.(9) precum și dispoziții din Codul de procedură fiscală și Directiva 96/71/CEE.

În ceea ce o privește, petenta arată că temeiul legal pentru nesupunerea la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate a angajatorului este reprezentat de dispozițiile art.296<sup>5</sup> alin.(2), coroborate cu cele ale art.296<sup>15</sup> din Codul fiscal, așa cum rezultă din pct.11 din normele de aplicare a art.296<sup>5</sup> alin.(2) Cod fiscal potrivit căruia: Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit.a) și b) din Codul fiscal, corectată cu excepțiile prevăzute la art.296<sup>15</sup> din Codul fiscal.

Conform art.296<sup>15</sup> “Excepții generale” la lit.g) sunt excluse indemnizațiile de delegare/detașare. Trimiterea la dispozițiile art. 296<sup>15</sup> face parte din mecanismul de interpretare a art.296<sup>5</sup> alin.(2), așa cum rezultă din pct.11 din normele metodologice de aplicare a art.296<sup>5</sup> alin.(2).

În cazul său, așa cum a arătat pe larg mai sus, petenta susține că sumele primite pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza impozabilă cu impozit pe venit conform art.55 alin.(4) lit.m), indiferent de titlul cu care sunt acordate. Veniturile neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4)

lit.m) subsumează și veniturile neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4) lit.g), respectiv indemnizația de detașare/delegare.

În concluzie, sumele reprezentând venituri din activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator. La aceeași concluzie conduc și dispozițiile art.296<sup>19</sup> lit.a) care arată că: *“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.f) și g) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile, Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”*.

Astfel, în plus față de argumentele prezentate mai sus, petenta susține că nu avea nici obligația 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.

În consecință, petenta consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal, suma de 000 lei nu este datorată de X SRL.

#### **I.2.2.8. Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de asigurați în cuantum de 000 lei;**

Petenta arată că organele de inspecție fiscală au recalculat contribuția angajatului la fondul de sănătate pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014 stabilind suplimentar o contribuție de 000 lei prin includerea în veniturile salariale a sumei totale de 000 lei acordată salariaților cu titlu de indemnizație pentru munca desfășurată în străinătate, iar temeiul în drept al constatărilor privind stabilirea de sume suplimentare cu titlu de contribuție a angajatului la fondul de sănătate, invocat de organul fiscal îl reprezintă dispozițiile art.296<sup>2</sup>, art.296<sup>3</sup> lit.a), art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) și u), art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b), alin.(5) și alin.(9), precum și dispoziții din Codul de procedură fiscală și Directiva 96/71/CEE.

Art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) Cod fiscal, invocat de către organul fiscal, stabilește elementele care intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii, astfel: a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art.55 alin.(1). 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;

Ipoteza de la art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) are în vedere doar veniturile din salarii așa cum sunt definite la art.55 alin.(1) Cod fiscal. În ceea ce privește veniturile realizate de persoanele fizice din activități desfășurate în străinătate, organul fiscal le-a calificat drept venituri de natură salarială, fără a

indica vreun temei din Codul fiscal. Cu toate acestea, în temeiul art.55 alin.(2) lit.k) 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”*.

Or, petenta susține că din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul nu este reprezentată de art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u) care trimite la: *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”*, indemnizațiile acordate nefiind asimilate salariilor în vederea impunerii; dimpotrivă acestea sunt venituri neimpozabile potrivit codului fiscal.

Legiuitorul uniformizează astfel baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale, stabilind că: *“orice alte sume de natură salarială”* intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale doar dacă sunt impozabile cu impozit pe venit.

În aceeași linie de abordare, conform art.296<sup>15</sup> *“Excepții generale”* la lit.g) sunt excluse indemnizațiile de delegare/detașare. În cazul său, așa cum am arătat pe larg mai sus, petenta susține că sumele primite pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza impozabilă cu impozit pe venit conform art.55 alin.(4) lit.m) indiferent de titlul cu care sunt acordate.

Veniturile neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4) lit.m) subsumează și veniturile neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4) lit.g), respectiv indemnizația de detașare/delegare la rândul ei neimpozabilă cu impozit pe venit.

În concluzie, sumele reprezentând venituri din indemnizații de delegare / detașare nu intră în baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajat. La aceeași concluzie conduc și dispozițiile art.296<sup>19</sup> lit.a) care arată că:

*“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.f) și g) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile, Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”*.

Astfel, în plus față de argumentele prezentate mai sus, petenta susține că nu avea nici obligația de a depune declarații având în vedere că nu este *“persoană juridică la care își desfășoară activitatea persoanele fizice”*.

În consecință, petenta consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal, suma de 000 lei nu este datorată de X SRL.

#### **I.2.2.9. Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în cuantum de 000 lei;**

Petenta arată că organele de inspecție fiscală au recalculat contribuția pentru concedii și indemnizații pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014

stabilind suplimentar o contribuție de 000 lei prin includerea în veniturile salariale a sumei totale de 000 lei acordată salariaților cu titlu de indemnizație pentru munca desfășurată în străinătate, iar ca temei de drept dispozițiile art.296<sup>18</sup> alin.(1), alin.(3) lit.c), alin.(8), alin.(9), precum și dispoziții din Codul de procedură fiscală și Directiva 96/71/CEE.

Petenta subliniază faptul că nu se invocă niciun temei legal care să prevadă obligația petentei de a calcula și plăti această contribuție, textele invocate de organul fiscal fiind irelevante sub acest aspect.

Potrivit art.296<sup>5</sup> alin.(2<sup>1</sup>) pentru persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.e) și g), baza lunară de calcul a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b) corectată cu excepțiile prevăzute la art.296<sup>15</sup> și art.296<sup>16</sup> lit.e).

Pe de o parte, legiuitorul trimite la baza de calcul a contribuției individuale a angajatului, iar pe de altă parte la excepțiile prevăzute la art.296<sup>15</sup> și art.296<sup>16</sup> lit.e). Trimiterea la baza de calcul a contribuției individuale conduce la excluderea sumelor acordate salariaților prin raportare la dispozițiile art.296<sup>4</sup> lit.u).

În concluzie, sumele reprezentând venituri din indemnizația de detașare pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuției angajatorului la fondul pentru concedii și indemnizații. La aceeași concluzie conduc și dispozițiile art.296<sup>19</sup> lit.a) care arată că:

*“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit.f) și g) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile, Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”.*

Astfel, în plus față de argumentele prezentate mai sus, petenta susține că nu avea nici obligația de a depune declarații având în vedere că nu este *“persoană juridică la care își desfășoară activitatea persoanele fizice”*.

În consecință, petenta consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal, suma de 000 lei nu este datorată de X SRL.

### **I.3. Referitor la incidența în speță a dispozițiilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.**

Petenta susține că prin Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr.540 din 20.07.2015 ce a intrat în vigoare la data de 23.07.2015, legiuitorul a dispus anularea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizații de delegare/detașare acordate angajaților pentru activitatea desfășurată în străinătate.

Potrivit art.2 din Legea nr.209/2015: *“Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi (alin.1). Organul fiscal nu recalifică sumele de natura celor prevăzute la alin.1 și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015 (alin.2)”*.

Potrivit art.5 din Legea nr.209/2015: *“Anularea obligațiilor fiscale prevăzute la art.1-4 se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului (alin.1). În cazul în care, anterior intrării în vigoare a prezentei legi, organul fiscal competent a emis, dar nu a comunicat decizia de impunere prin care a stabilit obligații de natura celor prevăzute la art.1-4, acesta nu mai comunică decizia de impunere, iar obligațiile fiscale se scad din evidența analitică pe plătitor, pe bază de borderou de scădere (alin.2).”*

Prin urmare, și în situația în care indemnizațiile primite pe perioada delegării și detașării de către angajații petentei care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări (în speță Germania) ar fi recalificate ca venituri salariale, în cauză sunt pe deplin incidente dispozițiile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, nemaifiind posibilă emiterea unei decizii de impunere pentru astfel de obligații fiscale.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr.000/2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice, emisă în baza raportul de inspecție fiscală nr.000/2016, au consemnat următoarele:**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea inspecției fiscale având ca obiective verificarea impozitului pe veniturile din salarii, contribuții aferente salariilor pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

Urmare a verificărilor efectuate – prin sondaj – asupra operațiunilor patrimoniale înscrise în documentele primare și contabile, înregistrate în evidența primară, financiară și contabilă, astfel cum au fost puse la dispoziția organelor de inspecție de către reprezentantul legal al contribuabilului, au rezultat următoarele:

**II.1. Referitor la starea de fapt constatata în ce privește veniturile din salarii acordate de către petenta angajatilor sai;**

Societatea are sediul social în localitatea Hunedoara, unde înregistrează venituri din comercializarea produselor și subansamblelor pentru instalații sanitare și de încălzire;

Totodată, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a înregistrat venituri din execuția de lucrări în domeniul instalațiilor sanitare, termice, de climatizare și instalații tehnice în construcții, prin filiala din Germania, având încheiate contracte cu societăți din Germania pentru prestarea de servicii, cum ar fi:

- contractul de subantrepriză din 2013 cu firma X GmbH, având ca obiect, lucrări de montaj și instalare a componentelor instalației de climatizare și ventilație în cadrul obiectivului de construcție X Neuburg.

- contractul de execuție din data de 2014 încheiat cu X, având ca obiect, lucrări de montaj/instalații sanitare, s.a.

În scopul realizării obiectivelor contractelor încheiate, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a funcționat printr-un sediu secundar deschis și înregistrat din punct de vedere fiscal pe teritoriul Germaniei.

În perioada 01.01.2012-31.12.2014, societatea a înregistrat cheltuieli cu salariile personalului încadrat în muncă pe baza contractelor individuale de muncă.

O parte din acești salariați au desfășurat activitate la filiala deschisă în Germania.

Personalul detașat la sediul secundar deschis în Germania este angajat al X SRL, cu contract individual de muncă, cu durată normală de lucru, durata contractului fiind nedeterminată. În baza actelor adiționale la contractele individuale de muncă și a deciziilor de detașare, în perioada detașării salariații au beneficiat de salariul minim din statul în care prestează munca, salariu care este alcătuit din salariu stabilit, conform contractelor individuale de muncă plătibile în România și alocațiile specifice detașării plătite în euro (venituri de natură salarială).

Pentru obținerea documentului portabil A1 societatea a depus cerere către CNPP la care a anexat documente din care să reiasă identitatea salariaților, numărul total al salariaților încadrați cu contract individual de muncă pentru care se solicita detașarea, perioada pentru care se solicita detașarea, contractul încheiat între angajatorul din România și angajatorul din statul de angajare din care să reiasă drepturile și obligațiile partilor contractante, misiunea de îndeplinit de către salariații detașați, perioada de execuție a contractului, s.a.

Documentul A1 dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială românesc (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, etc.).

Prin urmare X SRL a dorit ca veniturile realizate de angajații detașați în Germania să facă obiectul sistemului de securitate socială din România, tocmai pentru a nu se reține contribuții sociale de către statul în care urmează să se detașeze salariații, respectiv Germania (aspect întărit și de



faptul că pentru unele persoane care nu au deținut formular A1 s-au reținut contribuții conform legislației Germaniei, fapt ce reiese din jurnalele de salarizare lunare (“Lohnjournal monatlich în Euro”).

Pe baza documentelor transmise de la filiala din Germania, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile brute realizate de personalul detașat se constituie din valoarea salariului de încadrare stabilit prin contractele individuale de muncă încheiate între salariați și X SRL Hunedoara, și alocațiile specifice detașării, valoarea acestora întregind salariul minim definit de legislația și practica națională a statului în care aceștia sunt detașați, pentru ramura corespunzătoare domeniului de activitate.

Detașarea salariaților s-a efectuat cu respectarea condițiilor prevăzute în Codul muncii, aprobat prin Legea nr. 53/2003 și în conformitate cu precizările Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, cu aprobarea CNPAS care a eliberat formularul A1.

Directiva menționată se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători pe teritoriul unui stat membru pentru care sunt obligate să garanteze condiții de muncă și de încadrare în muncă identice cu cele stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările. De asemenea prin actele normative menționate se impune acordarea unui salariu minim așa cum este definit de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul, inclusiv plata orelor suplimentare.

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.

Astfel se poate concluziona faptul că sumele plătite angajaților detașați în străinătate au fost încadrate chiar de X SRL în categoria veniturilor de natură salarială, în condițiile în care pentru sumele plătite salariaților în Germania, societatea a calculat, reținut și achitat impozit pe salarii în Germania.

Ori sumele plătite salariaților detașați nu pot avea o natură din punct de vedere juridic și fiscal în Germania și o altă natură în România, cu atât mai mult cu cât chiar din documentele prezentate, documente întocmite de firma de contabilitate care conduce evidența contabilă a sediului secundar din Germania, pentru contabilizarea veniturilor de natură salarială realizate de salariații detașați în Germania, pe perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, a înregistrat, reținut și achitat impozit pe salarii către Germania.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art.42 alin.(1) (2) și art.46 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, unde se stipulează:

„Art. 42 (1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detașarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă.

(2) Pe durata delegării, respectiv a detașării, salariatul își păstrează funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul individual de muncă.

Art. 46 (4) Salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.”

Totodată, Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, prevede:

“Art.1 (1) Prezenta directivă se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători, conform alineatului (3), pe teritoriul unui stat membru;

(3) Prezenta directivă se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alineatul (1) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

a) detașarea unui lucrător, în numele întreprinderii sau sub coordonarea acesteia, pe teritoriul unui stat membru, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașările și destinatarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea în statul membru respectiv, dacă există un raport de muncă între întreprinderea care face detașarea și lucrător pe perioada detașării. (...).”

“Art.2 (1) În sensul prezentei directive, prin lucrător detașat se înțelege un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal;

(2) În sensul prezentei directive, noțiunea de lucrător este cea care se aplică în legislația statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul”.

“Art.3 (1) Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:

-prin acte cu putere de lege și acte administrative și

-prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare în sensul alineatului 8, în măsura în care acestea se referă la activitățile menționate în anexa: (...) c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare; prezenta literă nu se aplică sistemelor complementare de pensii.(...)

(7) 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.

(8) Prin convenții colective sau sentințe arbitrale declarate de generală aplicare se înțeleg convențiile colective sau sentințele arbitrale care trebuie

*respectate de către toate întreprinderile aparținând sectorului sau profesiei respective și care țin de domeniul teritorial de aplicare al acestora.”*

Se reține că, Directiva 96/71/CE se aplică lucrătorilor care, pentru o perioadă limitată de timp, își desfășoară activitatea pe teritoriul unui Stat Membru, altul decât statul în care lucrează în mod obișnuit și cărora le sunt garantate condiții de muncă și de încadrare în muncă identice cu cele stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările.

De asemenea, Directiva 96/71/CE impune acordarea unui salariu minim, așa cum este definit de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul, inclusiv plata orelor suplimentare, iar 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.

X SRL Hunedoara nu a făcut dovada cu documente legale, că salariații detașați în Germania au beneficiat, fie de diurne, fie de indemnizații de deplasare/detașare în valută (euro) în limitele stabilite de Codul fiscal, pentru a fi cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, cuantumul acestora fiind stabilit de HG nr.518/1995, ci, după cum s-a prezentat anterior, conform documentelor prezentate (state de plată, foaie colectivă de prezență, jurnale lunare, chitanțe de plată salar lunar, fișă de calcul a renumerației brute-nete, etc.) aceștia au beneficiat de venituri de natură salarială, respectiv ca salariu orar a muncii efectuate în Germania, țara în care și-au desfășurat activitatea.

Având în vedere că prin natura lor, atât diurna cât și indemnizația de detașare se acordă pentru acoperirea unor cheltuieli legate de desfășurarea activității remunerate în alt amplasament decât în cel care se regăsește locul de muncă, aceste drepturi bănești reprezintă o sumă fixă, nefiind condiționată de plată muncii.

Din cele prezentate anterior reiese foarte clar că nu poate fi vorba de alocațiile specifice detașării vărsate cu titlu de rambursare a unor cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă pe baza unor documente de decontare. \_

Conform art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

*“(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.”*

Dispozițiile pct. 67 și pct. 68 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“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 suportată 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 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 baza;*

*- sporurile și adaosurile de orice fel;(…)*

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

Conform dispozițiilor pct.106 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“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”.*

Potrivit situației privind veniturile realizate de personalul salariat al X SRL la filiala din Germania, pentru care contribuabilul susține că s-au achitat toate impozitele în Germania (angajați în Germania), pusă la dispoziție de contribuabil :

- salariatul X a fost angajat al filialei din Germania și a realizat venituri, astfel:

\* în perioada iunie - decembrie 2013 = 000 euro;

\* în perioada ianuarie - decembrie 2014 = 000 euro;

- salariatul X a fost angajat al filialei din Germania în perioada august 2013 - octombrie 2013, perioada în care a realizat venituri de 000 euro;

- salariața X a fost angajată a filialei din Germania în perioada iunie 2014 -decembrie 2014, perioada în care a realizat venituri de 000 euro;

- salariatul X a fost angajat al filialei din Germania în perioada noiembrie 2014 - decembrie 2014, perioada în care a realizat venituri de 000 euro.

Analizând baza de date a ANAF, respectiv declarațiile fiscale privind obligațiile lunare la bugetul consolidat al statului - cod 112, declarațiile anuale

- cod 205 și aplicația REVISAL, s-au constatat următoarele:

- Conform aplicației REVISAL, X, este salariat al X SRL, în perioada 09.12.2011-19.12.2013, în baza Contractului individual de muncă nr.000/2011, având funcția de instalator- cod COR 712604 cu un salariu inițial de 000 lei.

- Conform declarațiilor privind obligațiile lunare- cod 112, întocmite pentru perioada august - decembrie 2013 salariatul X a realizat venituri în România, după cum urmează:

\* august 2013 – 800 lei; ore efectiv lucrate în luna = 000, zile lucrate= 21;

\* septembrie 2013 – 000 lei; ore efectiv lucrate în luna = 000, zile lucrate = 21;

\* octombrie 2013 –000 lei; ore efectiv lucrate în luna = 000, zile lucrate = 23;

\* noiembrie 2013 – 000 lei; ore efectiv lucrate în luna = 000, zile lucrate= 5;

\* decembrie 2013 – 000 lei; ore efectiv lucrate în luna = 000, zile lucrate=13.

- Veniturile salariatului X au fost declarate de societate și prin declarația anuală - cod 205.

- Pentru salariatul X nu a fost emis formularul A1, așa cum rezultă din tabelul privind salariații X SRL pentru care a fost emis formularul A1, pus la dispoziție de societate.

- X apare pe statele de plată întocmite în Germania în perioada august-decembrie 2013 cu venituri de 000 euro.

Se constată că, deși administratorul societății susține, prin situația înaintată, că X a fost angajat în Germania în perioada august 2013 - decembrie 2014 și că pentru veniturile acestuia s-au achitat contribuții în Germania, totuși acesta a lucrat efectiv în România, în perioada august 2013 - 19.12.2013.

X (în per. aug.- oct. 2013), X (în per. Iunie - decembrie 2014), X (în per. noi. - dec. 2014) și X (în per. ian.- dec. 2014) nu apar ca salariați în declarațiile cod 112 depuse pentru perioadele menționate anterior, dar apar pe statele de plată întocmite în Germania.

Veniturile totale realizate de salariații detașați și de cei angajați de filiala din Germania sunt de 000 euro, iar impozitul pe veniturile salariale achitat în statul membru este de 000 euro, așa cum rezultă din “Situția privind veniturile brute realizate de personalul salariat al X SRL la filiala din Germania”, pusă la dispoziție de contribuabil.

Veniturile realizate de X (în per.aug.-oct. 2013), X (în per. Iunie - decembrie 2014), X (în per. noi.- dec. 2014) și X (în per. ian. - dec. 2014) sunt de 000 euro.

Conform certificatului fiscal emis de autoritățile din Germania, pus la dispoziție de contribuabil, acesta este înregistrat în statul membru cu:

- „Umsatzsteuer”- TVA;
- „Gewerbesteuer”- Taxa de afaceri;
- „Lohnsteuer” - Impozit pe venit;
- „Korperschaftsteuer” - impozit pe profit.

Aferent salariilor în lei, plătite în România, societatea a calculat și a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe salarii și contribuții aferente salariilor.

Alocațiile specifice detașării (înregistrate în contabilitate ca și diurne) acordate salariaților detașați ai societății X SRL reprezintă suma ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru.

Analizând, prin sondaj, statele de salarii din Germania și “Situția privind veniturile brute realizate de personalul salariat al X SRL la filiala din Germania (euro)”, puse la dispoziție de contribuabil, s-a constatat că veniturile brute din situația menționată s-au obținut prin însumarea veniturilor nete cu impozitul pe salarii, reținut în Germania.

În situația prezentată de contribuabil sunt cuprinse și persoanele angajate în Germania, menționate anterior.

S-a constatat că pentru valoarea de 000 euro (000 lei), reprezentând salarii acordate personalului detașat în Germania, suma determinată prin scăderea din totalul veniturilor brute, a salariilor acordate personalului angajat în Germania (000 euro - 000 euro), nu s-au calculat, declarat la organul fiscal teritorial, și achitat la bugetul de stat contribuții aferente salariilor.

### **II.2.1. Referitor la contribuția de asigurări sociale a angajatorului stabilită suplimentar în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal

teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția la asigurările sociale de stat datorată de angajator.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a CAS angajator stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția la asigurările sociale de stat datorată de angajator, suplimentară, în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, refeitor la contribuția la asigurările sociale de stat datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.a): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.”;

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.e): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate”;

- LG 571/2003 art.296<sup>2</sup>: „În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(8): „Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>5</sup>-296<sup>13</sup>, după caz.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>): „(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale\*):

a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>2</sup>) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>3</sup>) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a<sup>1</sup>: „Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

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\*\*);”;

- HG 44/2004, pct. 68: „Veniturile din salarii sau 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 refera, 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 : ...orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plata a muncii lor.” ;

- HG 44/2004 art.55 pct.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”;

- HG 44/2004 art.55 pct.106: „Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o luna 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”;

- LG 571/2003 art.55 alin.(1): „(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 refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.”;

- LG 571/2003 art.55 alin.(2) lit.k: „(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor: k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”;

- DT 96/1996 art.3 alin.(7): „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.”

## **II.2.2. Referitor la contribuția de asigurări sociale a persoanei asigurate în cuantum de 000 lei;**



**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția individuală la asigurările sociale de stat.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a CAS asigurați stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția individuală la asigurările sociale de stat datorată de asigurați, suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția individuală la asigurările sociale de stat datorată de asigurați, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- LG 571/2003 art.296<sup>2</sup>: „În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii”;

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit. a): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.”;

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.e): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate”;

- LG 571/2003 art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a): „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”;

- LG 571/2003 art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u: „(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:

u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(1): „(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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>”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>: „(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale\*):

a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>2</sup>) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>3</sup>) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>: „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.”

- DT 96/1996 art.3 alin.(7): „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.”*

### **II.2.3. Referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a contribuției pentru accidente și boli profesionale stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, suplimentară în sumă de 22.535 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- LG 571/2003 art.296<sup>2</sup>: „În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii”;

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.a): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.”;

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.e): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate”;

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(1): „(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.*”;

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(8): „*Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>5</sup>-296<sup>13</sup>, după caz.*”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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.*”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.e): „*Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

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*”;

- DT 96/1996 art.3 alin.(7): „*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.*”

#### **II.2.4. Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a contribuției pentru șomaj datorată de angajator stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- LG 571/2003 art.296<sup>2</sup>: „În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii”

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.a): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.”;

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.e): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate”;

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(1): „(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(8): „Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>5</sup>-296<sup>13</sup>, după caz.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d): „Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

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;”

- DT 96/1996 art.3 alin.(7): „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.”

**II.2.5. Referitor la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția individuală de asigurări pentru șomaj.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a contribuției individuale pentru șomaj stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția individuală pentru șomaj, suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția individuală pentru șomaj, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- LG 571/2003 art.296<sup>2</sup>: „În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii”;

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.a): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.”

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.e): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate”;

- LG 571/2003 art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a): „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”;

- LG 571/2003 art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u): „(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:

u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(1)): „(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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>”;

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d): „Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

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;”

- DT 96/1996 art.3 alin.(7)): „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.”

## **II.2.6. Referitor la contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de 000 lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, X SRL nu a

calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a contribuției angajatorilor la fondul de garantare stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- LG 571/2003 art.296<sup>2</sup>: „În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii”

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.a): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.”

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.e): „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, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(1): „(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(8): „Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin.(3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>5</sup>-296<sup>13</sup>, după caz.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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.”*

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.f): „Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.”

- DT 96/1996 art.3 alin.(7)): „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.”

## **II.2.7. Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a CASS angajator stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- LG 571/2003 art.296<sup>2</sup>: „În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii”

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.a): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.”

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.e): „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, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(1): „(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(8): „Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>5</sup>-296<sup>13</sup>, după caz.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b): „Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

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;”

- DT 96/1996 art.3 alin.(7): „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.”

## **II.2.8. Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de asigurați în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a CASS asigurați stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului

angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați suplimentară în sumă de 444.548 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- LG 571/2003 art.296<sup>2</sup>: „În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii”;

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.a): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.”

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.e): „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, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”

- LG 571/2003 art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a): „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;”

- LG 571/2003 art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u): „(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:u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(1): „(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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>”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b): „Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

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;”

- DT 96/1996 art.3 alin.(7): „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.”

### **II.2.9. Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a CCI stabilită suplimentar, au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia

precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- LG 571/2003 art.296<sup>2</sup>: „În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii”;

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.a): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.”

- LG 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.e): „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, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(1): „(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(8): „Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>5</sup>-296<sup>13</sup>, după caz.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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.”

- LG 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.c): „Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

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

- DT 96/1996 art.3 alin.(7): „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.”

### **II.3. Referitor la alte aspecte;**

Din analiza, prin sondaj, a documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-au constatat neconcordanțe între Tabelul nominal privind persoanele pentru care s-a obținut Formularul portabil A1, întocmit de societate, și jurnalele de salarizare lunare din Germania, în sensul că:

- angajatul X, persoană care deși nu este prinsă în tabelul formular portabil A1, apare în jurnalul de salarizare lunar pentru luna august 2013;

- angajatul X, pentru perioada 04.2013 – 30.04.2013, nu apare în jurnalul de salarizare lunar în luna aprilie 2013, în condițiile în care este cuprins în tabelul formular portabil A1 pentru perioada 08.04.2013 – 30.04.2013;

- angajatul X, pentru perioada 08.04.2013 – 30.04.2013, nu apare în jurnalul de salarizare lunar în luna aprilie 2013, în condițiile în care este cuprins în tabelul formular portabil A1, pentru perioada 08.04.2013 – 30.04.2013;

- angajatul X, pentru perioada 06.05.2013 – 31.05.2013, nu apare în jurnalul de salarizare lunar în luna mai 2013, în condițiile în care este cuprins în tabelul formular portabil A1, pentru perioada 06.05.2013 – 31.05.2013;

- angajatul X, pentru perioada 01.09.2013 – 31.08.2014, nu apare în jurnalele de salarizare lunare, în condițiile în care este cuprins în tabelul formular portabil A1, pentru perioada 01.09.2013 – 30.08.2014;

- angajatul X, pentru perioada 07.01.2013 – 30.09.2013, nu apare în jurnalele de salarizare lunare, în condițiile în care este cuprins în tabelul formular portabil A1, pentru perioada 07.01.2013 – 30.09.2013;

- angajatul X, pentru perioada 01.02.2013 – 31.04.2013 apare în jurnalele de salarizare lunare, iar pentru perioada 01.05.2013 – 31.12.2013 nu apare în jurnalele de salarizare lunare, în condițiile în care este cuprins în tabelul formular portabil A1, pentru perioadele 01.02.2013 – 24.06.2013 și 24.06.2013 – 31.12.2013.

- la o serie de angajații cuprinși în tabelul formular portabil A1, perioada de început pentru care s-a solicitat formular portabil A1 diferă de perioada de început din jurnalele de salarizare lunare.

Administratorul societății, prin nota explicativă precizează că: *“angajații nu au lucrat în Germania toată perioada înscrisă în formularul A1”*.

Analizând baza de date a ANAF, respectiv declarațiile fiscale privind obligațiile lunare la bugetul consolidat al statului - cod 112, declarațiile anuale

- cod 205 și aplicația REVISAL, s-au constatat următoarele:

- \* Conform declarației privind obligațiile lunare - cod 112, întocmită și depusă de societate pentru luna 08/2013, X realizează venituri salariale și figurează și pe jurnalul de salarizare lunar din Germania, aferent lunii aug.2013;

- \* Conform declarației privind obligațiile lunare - cod 112, întocmită și depusă de societate pentru luna 04/2013, X și X realizează venituri salariale în România;

\* Conform declarației privind obligațiile lunare - cod 112, întocmită și depusă de societate pentru luna 05/2013, X realizează venituri salariale în România;

\* Conform aplicației REVISAL, X este încadrat în funcția de muncitor necalificat în baza Contractului individual de muncă nr.000/2010 de la data de 08.02.2010 și până la 02.12.2013, dată la care contractul încetează. În perioada sept.2013 - noi. 2013 realizează venituri salariale în România, așa cum rezultă din declarațiile privind obligațiile lunare - cod 112, întocmite și depuse de societate.

\* Conform aplicației REVISAL, X este încadrat în funcția de sudor în baza Contractului individual de muncă nr.000/2012 de la data de 20.12.2012 și până la 16.01.2013, dată la care contractul încetează. În luna 01/2013 realizează venituri salariale în România, așa cum rezultă din declarația privind obligațiile lunare - cod 112, întocmită și depusă de societate.

\* Conform aplicației REVISAL, X este încadrat în funcția de instalator în baza Contractului individual de muncă nr.000/2013 de la data de 04.01.2013 și până la 01.07.2013, dată la care contractul încetează. În perioada feb.2013 – iun. 2013 realizează venituri salariale în România, așa cum rezultă din declarațiile privind obligațiile lunare - cod 112, întocmite și depuse de societate.

Totodată, pentru salariatul X nu a fost emis formularul A1, așa cum rezultă din tabelul privind salariații X SRL pentru care a fost emis formularul A1, pus la dispoziție de societate, X apare pe statele de plată întocmite în Germania în perioada august - decembrie 2013 cu venituri salariale de 4.080 euro.

Se constată că, deși administratorul societății susține, prin situația înaintată, că X a fost angajat în Germania în perioada august 2013 - decembrie 2014 și că pentru veniturile acestuia s-au achitat contribuții în Germania, totuși acesta a lucrat efectiv în România, în perioada august 2013 - 19.12.2013, așa cum rezultă din aplicația REVISAL și din declarațiile privind obligațiile lunare - cod 112, întocmite și depuse de societate, în per. aug - dec. 2013.

Prin adresa nr.000/2016, s-au solicitat din statul membru Germania următoarele:

- un certificat fiscal din care să rezulte impozitele și contribuțiile cu care sucursala societății X este înregistrată;

- persoanele detașate în Germania în perioada 01.01.2012-31.12.2014 și obligațiile fiscale achitate pentru aceștia în Germania;

- alte documente care ar putea fi relevante în vederea finalizării inspecției fiscale demarată la X SRL Hunedoara.

Până la data încheierii inspecției fiscale nu s-au primit informațiile solicitate din statul membru.

Totodată, prin adresa nr. 000/2016 s-au solicitat informații de la Casa Națională de Pensii Publice cu privire la Certificatele privind legislația în

materie de securitate socială care se aplică titularului (formularul A1) emise salariaților societății X SRL în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

Până la data încheierii inspecției fiscale nu s-au primit informațiile solicitate de la Casa Națională de Pensii Publice.

**III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petentă și de către organele fiscale, se rețin următoarele:**

X SRL, cu sediul în Hunedoara, a fost reprezentată la data formularii contestatiei prin dl. X, în calitate de administrator.

X SRL contestă Decizia de impunere nr.000/2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr.000/2016, pentru suma de 000 lei reprezentând contribuții sociale.

Referitor la contribuțiile sociale în suma totală de 000 lei, cauza dedusă judecării este dacă societatea datorează în mod legal aceste debite cu titlu de contribuții sociale aferente sumelor acordate angajaților trimisi să-și desfășoare activitatea în Germania, în condițiile în care pentru acești salariați petenta a efectuat demersurile obținerii de la Casa Națională de Pensii Publice din România, a documentului portabil A1 care dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială din România (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, etc).

În fapt, X SRL din Hunedoara, în perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, a încheiat contracte cu societăți din Germania pentru prestarea de servicii, cum ar fi:

- contractul de subantrepriză din 2013 cu firma X GmbH, având ca obiect lucrări de montaj și instalare a componentelor instalației de climatizare și ventilație în cadrul obiectivului de construcție X Neuburg, având valoarea de 000 euro;
- contractul de execuție din data de 2014 încheiat cu X Ges.f., având ca obiect lucrări de montaj/instalații sanitare cu termene de finalizare la data de 31.12.2014.

De asemenea, din prevederile legale invocate, organele de inspecție fiscală, au reținut că baza de calcul a contribuțiilor sociale este constituită din suma veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, iar X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că X SRL, contrar prevederilor Codului fiscal, nu a calculat, nu a înregistrat și nu a declarat la organul fiscal contribuții sociale aferente veniturilor de natură



salarială constând în alocații specifice detașării (indemnizații de detașare), acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, la filiala din Germania a societății, iar prin Decizia de impunere nr.000/2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice au fost stabilite contribuții sociale și accesorii aferente acestora, în sumă totală de 000 lei.

Petenta arată că așa cum rezultă din conținutul Deciziei de impunere nr. 000/2016, pentru motivarea în fapt a constatărilor prin care s-au stabilit sume suplimentare, organul fiscal folosește un șablon format dintr-o singură frază pe care îl multiplică pentru fiecare contribuție socială, astfel:

*“Așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specific detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramură din statul membru, X S.R.L. nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului, contribuția datorată de (angajator sau angajat). Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a contribuției (angajator sau angajat) stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care există obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru. Astfel, în timpul prezentei inspecții fiscale, s-a stabilit contribuția (...) în sumă de (...) determinată prin diferența între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscal și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.”*

Contestatoarea consideră că acest tip de motivare nu satisface cerința motivării în fapt impusă de art.46 alin.(2) lit.e) din Codul de procedura fiscală conform căruia: *actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente: e) motivele de fapt.*

În cazul său, petenta susține că decizia de impunere nu cuprinde motivul de fapt în baza căruia s-a procedat la stabilirea de sume suplimentare. Mai mult, motivarea este atât de lapidară încât nu întrunește condițiile unei motivări reale, limitându-se la faptul că, pentru salariații detașați la sediul permanent din Germania, societatea nu a calculat contribuții sociale pentru alocațiile specifice detașării. Ori în doctrină, se evidențiază necesitatea ca motivarea organului fiscal să satisfacă cerința standardului minim de probă. În realitate, ca și contribuabilul, organul fiscal are sarcina probei în privința oricărui act administrativ fiscal pe care îl emite în cadrul unui raport juridic fiscal.

## **A. Aspecte procedurale**

În ceea ce privește argumentul societății cu privire la faptul că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor

de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 000/2016 nu ar fi motivată în fapt *”nefiind satisfăcută cerința motivării impusă de art. 46 alin 2 lit e”* din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

Potrivit art. 46 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale:

**„ART. 46. Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

[...]

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente: [...]

e) motivele de fapt:

[...]

Din analiza titlului de creanță reprezentat de Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 000/2016, reiese că aceasta respectă întocmai prevederile OPANAF nr. 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului *“Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”* cuprinzând motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare, preluate din Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2016, care potrivit prevederilor legale se constituie anexă la titlul de creanță și cuprinde pe larg constatările organelor de inspecție fiscală atât din punct de vedere factual cât și legal.

Împrejurarea că societatea contestatară nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în actul administrativ fiscal emis în urma inspecției fiscale, nu echivalează cu nemotivarea acestora.

Având în vedere cele mai sus expuse se reține că argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 000/2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2016 în conformitate cu prevederile legale incidente.

## **B. Asupra fondului cauzei**

**Referitor la contribuțiile sociale în sumă totală de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finantelor Publice Timisoara este legal investită să se pronunțe dacă societatea datorează în mod legal aceste debite cu titlu de contribuții sociale aferente sumelor acordate angajaților trimiși să-și desfășoare activitatea în Germania, în condițiile în care pentru acești salariați petenta a efectuat demersurile obținerii de la Casa Națională de Pensii**

**Publice din Romania, a documentului portabil A1 care dovedeste exclusive mentinerea titularului acestuia la sistemul de securitate sociala din Romania (asigurare pentru pensie, accidente de munca si boli profesionale, asigurari sociale de sanatate, etc).**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție fiscală au constatat că X SRL, în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, a desfășurat activitate de prestări servicii în domeniul construcțiilor în Germania prin intermediul unui sediu permanent înregistrat în această țară.

Pentru realizarea prestărilor de servicii în Germania societatea X SRL a angajat personal în România și a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- contractul de subantrepriză din 14.03.2013 cu firma X GmbH, având ca obiect, lucrări de montaj și instalare a componentelor instalației de climatizare și ventilație în cadrul obiectivului de construcție X Neuburg.

- contractul de execuție din data de 09.01.2014 încheiat cu X, având ca obiect, lucrări de montaj/instalații sanitare, s.a.

În perioada 01.01.2012-31.12.2014, societatea a înregistrat cheltuieli cu salariile personalului încadrat în muncă pe baza contractelor individuale de muncă, o parte a acestor salariați desfășurând activitate la filiala deschisă în Germania.

Personalul detașat la sediul secundar deschis în Germania este angajat al X SRL, cu contract individual de muncă, cu durată normală de lucru, durata contractului fiind nedeterminată. În baza actelor adiționale la contractele individuale de muncă și a deciziilor de detașare, în perioada detașării salariații au beneficiat de salariul minim din statul în care prestează munca, salariu care este alcătuit din salariu stabilit, conform contractelor individuale de muncă plătibile în România și alocațiile specifice detașării plătite în euro (venituri de natură salarială).

Pentru obținerea documentului portabil A1 petenta a depus cerere către CNPP la care a anexat documente din care să reiasă identitatea salariaților, numărul total al salariaților încadrați cu contract individual de muncă pentru care se solicita detașarea, perioada pentru care se solicita detașarea, contractul încheiat între angajatorul din România și angajatorul din statul de angajare din care să reiasă drepturile și obligațiile partilor contractante, misiunea de îndeplinit de către salariații detașați, perioada de execuție a contractului, s.a., în condițiile în care Documentul A1 dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială românesc (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, etc.).

Asadar, X SRL a efectuat demersurile legale ca veniturile realizate de angajații sai detașați în Germania să facă obiectul sistemului de securitate socială din România, tocmai pentru a nu se reține contribuții sociale de către statul în care urmează să se detașeze salariații, respectiv Germania (aspect

confirmat și de faptul că pentru unele persoane care nu au deținut formular A1 s-au reținut contribuții conform legislației Germaniei, fapt ce reiese din jurnalele de salarizare lunare (“Lohnjournal monatlich în Euro”).

Pe baza documentelor transmise de la filiala din Germania, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile brute realizate de personalul detașat se constituie din valoarea salariului de încadrare stabilit prin contractele individuale de muncă încheiate între salariați și X SRL Hunedoara, și alocațiile specifice detașării, valoarea acestora întregind salariul minim definit de legislația și practica națională a statului în care aceștia sunt detașați, pentru ramura corespunzătoare domeniului de activitate.

Din documentele puse la dispoziția inspecției fiscale de către petenta s-a constatat că sumele plătite angajaților detașați în străinătate au fost încadrate chiar de X SRL în categoria veniturilor de natură salarială, în condițiile în care pentru sumele plătite salariaților în Germania, societatea a calculat, reținut și achitat impozit pe salarii în Germania.

Ori sumele plătite salariaților detașați nu pot avea o natură din punct de vedere juridic și fiscal în Germania și o altă natură în România, cu atât mai mult cu cât chiar din documentele prezentate, documente întocmite de firma de contabilitate care conduce evidența contabilă a sediului secundar din Germania, pentru contabilizarea veniturilor de natură salarială realizate de salariații detașați în Germania, pe perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, a înregistrat, reținut și achitat impozit pe salarii către statul german.

Astfel, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată că pentru perioada ianuarie 2012–decembrie 2014, sumele de bani acordate de X SRL angajaților trimiși la muncă în străinătate au fost tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare de către petenta, în condițiile în care:

- pentru salariații trimiși la muncă în Germania, societatea a obținut de la Casa Națională de Pensii din România formularele A1 ce atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială a României;

- nu au fost prezentate certificate de rezidență fiscală pentru personalul trimis să lucreze în Germania care să ateste că acestea sunt persoane fizice independente fapt pentru care aceste persoane rămân a fi impuse ca persoane fizice rezidente române;

- aceste sume au fost tratate de către X SRL ca venituri de natură salarială în Germania, stat în care s-a reținut și virat impozitul pe venitul din salarii, astfel încât suma plătită salariaților trimiși în această țară nu poate avea un tratament fiscal în Germania și altul în România;

Toate aceste aspecte ale stării de fapt au determinat concluzia inspecției fiscale ca trimiterea personalului în Germania nu poate fi considerată detașare, așa cum este definită de Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii și implicit nici sumele achitate personalului trimis în Germania nu pot fi considerate indemnizații de detașare.

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

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

“ART. 55

**Definirea veniturilor din salarii**

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

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

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că personalul detașat la sediul secundar deschis în Germania este angajat al X SRL, cu contract individual de muncă, cu durată normală de lucru, durata contractului fiind nedeterminată. În baza actelor adiționale la contractele individuale de muncă și a deciziilor de detașare, în perioada detașării salariații au beneficiat de salariul minim din statul în care prestează munca, salariu care este alcătuit din

-salariul stabilit, conform contractelor individuale de muncă plătibile în România

-alocațiile specifice detașării plătite în euro (venituri de natură salarială).

Pentru obținerea documentului portabil A1 societatea a depus cerere către CNPP la care a anexat documente din care rezulta identitatea salariaților, numărul total al salariaților încadrați cu contract individual de muncă pentru care se solicita detașarea, perioada pentru care se solicita detașarea, contractul încheiat între angajatorul din România și angajatorul din statul de angajare din care să reiasă drepturile și obligațiile partilor contractante, misiunea de îndeplinit de către salariații detașați, perioada de execuție a contractului, s.a.

Pe baza documentelor transmise de la filiala din Germania, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile brute realizate de personalul detașat se constituie din valoarea salariului de încadrare stabilit prin

contractele individuale de muncă încheiate între salariați și X SRL Hunedoara, și alocațiile specifice detașării, valoarea acestora întregind salariul minim definit de legislația și practica națională a statului în care aceștia sunt detașați, pentru ramura corespunzătoare domeniului de activitate.

Totodată, se reține faptul că nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale competente din Germania pentru a demonstra că dreptul de impunere al acestor venituri aparține Germaniei.

De la 1 mai 2010, a devenit aplicabil, în relațiile dintre statele membre ale Uniunii Europene, Regulamentul (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, odată cu intrarea în vigoare a Regulamentului (CE) nr.987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 septembrie 2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004.

Regulamentele europene menționate mai sus se aplică în cazul „*lucrătorilor migranți*” (persoane care, de-a lungul carierei profesionale, desfășoară activitate pe teritoriul a două sau mai multe state membre ale UE/SEE/și/sau în Elveția).

Unul dintre principiile care stau la baza coordonării sistemelor de securitate socială între statele membre, instituite prin regulamentele europene menționate anterior, este principiul unicității legislației aplicabile [prevăzut la art. 11 alin. (1) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004], respectivele acte europene obligatorii, direct aplicabile între statele membre, conținând reguli de determinare a legislației aplicabile, astfel încât o persoană să nu fie supusă, în același timp, mai multor legislații de securitate socială sau să nu se regăsească în situația în care niciuna dintre legislațiile incidente să nu-i fie aplicabilă (altfel spus, pentru preîntâmpinarea conflictului pozitiv sau negativ de legi).

Regula de bază care se aplică în cazul lucrătorilor migranți constă în aceea că persoanele fac obiectul legislației de securitate socială a statului membru pe teritoriul căreia lucrează, conform principiului *lex loci laboris* prevăzut la art. 11 alin. (3) lit. a) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004.

De la regula generală, Regulamentul (CE) nr. 883/2004 a prevăzut numeroase excepții și reguli specifice de determinare a legislației aplicabile, precum situația detașării, situația de pluriactivitate, etc.

Cea mai importantă dintre excepțiile de la regula generală în materia determinării legislației aplicabile, din punct de vedere al gradului de aplicare, este reglementată la art. 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004, cadrul legal al trimiterii temporare de personal pe teritoriul altui stat membru denumită, în limbaj curent, „*detașare, din punctul de vedere al securității sociale.*”

În aplicarea noilor regulamente de coordonare a sistemelor de securitate socială (CE) nr. 883/2004 și nr. 987/2009, menținerea la sistemul de securitate socială din statul de trimitere se atestă prin documentul portabil A1.

Documentul portabil A1, care este emis pentru toate situațiile în care nu este aplicabilă regula generală în domeniul determinării legislației aplicabile, dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială (asigurări sociale de stat - pentru pensie, pentru accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, de șomaj) din statul de trimitere (statul de care aparține instituția care a emis respectivul document).

În situația în care X SRL a solicitat și obținut de la Casa Națională de Pensii Publice documentul portabil A1, atunci veniturile suplimentare încasate în Germania de personalul detașat, sunt considerate în România venituri asimilate salariilor și asupra lor se calculează, rețin și virează contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.

Astfel, pentru veniturile obținute de salariații trimiși să lucreze în Germania societatea avea obligația de a calcula contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile art. 296<sup>3</sup> și art. 296<sup>4</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare unde se menționează că:

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

*Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

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

*[...]*

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

*(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:*

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

*[..]"*

În același sens este și adresa nr.000/2015 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în care se precizează că *"în conformitate cu prevederile Regulamentului (CE) 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială documentul portabil A1 reprezintă un atestat privind legislația aplicabilă și el confirmă faptul că salariatul își achită contribuțiile sociale în altă țară din UE, atunci când el este detașat în străinătate sau când lucrează în mai multe țări în același timp, iar pe durata de valabilitate a formularului A1, salariatul rămâne supus legislației sociale din statul de unde a fost detașat."*

În acest sens a fost și adresa nr. 000/2014 emisă de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale într-o speță similară în care se precizează că: *"sumele primite în Republica Federală Germania de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296<sup>4</sup> și art. 296<sup>5</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii."*

În consecință, având în vedere cele de mai sus, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății X SRL contribuții sociale în sumă totală de 000 lei.

Referitor la invocarea de către petenta în motivarea contestației a dispozițiilor art 55 alin.(4) lit g) și m) din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal care reglementează sumele care nu sunt incluse în veniturile salariale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, atâta vreme cât așa cum s-a arătat în cele ce preced, nu numai că petenta X SRL a depus cerere către CNPP pentru obținerea documentului portabil A1 care dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială românesc (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, etc.), confirmând astfel opțiunea sa ca veniturile realizate de angajații detașați în Germania să facă obiectul sistemului de securitate socială din România, tocmai pentru a nu se reține contribuții sociale de către statul în care urmează să se detașeze salariații, respectiv Germania (aspect demonstrat și de faptul că pentru unele persoane care nu au deținut formular A1 s-au reținut contribuții conform legislației Germaniei, fapt ce reiese din jurnalele de salarizare lunare ("Lohnjournal monatlich în Euro"), dar nici nu a prezentat certificate de rezidență fiscală pentru personalul trimis să lucreze în Germania .

Referitor la invocarea de către societate a dispozițiilor din Codul muncii care definesc detașarea, precum și cele ale HG nr.518/1995, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât sumele au fost acordate salariaților ca salariu orar a muncii efectuate în Germania, fapt pentru care nu se identifică indemnizației de detașare reglementată de prevederile Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările



și completările ulterioare și mai mult decât atât, indemnizația de detașare reprezintă o sumă fixă care se acordă pentru acoperirea unor cheltuieli legate de achiziționarea hranei și compensarea disconfortului creat de dislocarea salariatului din mediul său de viață obișnuită, nevoile salariaților detașați fiind aceleași indiferent de numărul de ore de muncă efectuate și de productivitatea muncii.

În același sens este și Decizia nr. 000/2012 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.

Relevantă este și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauza C-396/13, în care se precizează fără echivoc, că în cazul lucrătorilor transfrontalieri, indemnizațiile, diurnele, primele de concediu reprezintă drepturi salariale, fiind impozitate în consecință.

X SRL Hunedoara nu a făcut dovada cu documente legale, că salariații detașați în Germania au beneficiat, fie de diurne, fie de indemnizații de deplasare/detașare în valută (euro) în limitele stabilite de Codul fiscal, pentru a fi cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, quantumul acestora fiind stabilit de HG nr.518/1995, ci, după cum s-a prezentat anterior, conform documentelor prezentate (state de plată, foaie colectivă de prezență, jurnale lunare, chitanțe de plată salar lunar, fișă de calcul a renumerației brute-nete, etc.) aceștia au beneficiat de venituri de natură salarială, respectiv ca salariu orar a muncii efectuate în Germania, țara în care și-au desfășurat activitatea.

Având în vedere că prin natura lor, atât diurna cât și indemnizația de detașare se acordă pentru acoperirea unor cheltuieli legate de desfășurarea activității remunerate în alt amplasament decât în cel care se regăsește locul de muncă, aceste drepturi bănești reprezintă o sumă fixă, nefiind condiționată de plată muncii, astfel ca în situația petentei nu poate fi vorba de alocațiile specifice detașării vărsate cu titlu de rambursare a unor cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă pe baza unor documente de decontare, aspect al stării de fapt care determina relevanța în cauza a Directivei 96/71/CEE, însă nu într-un mod favorabil petentei, datorită stării de fapt constatate la aceasta, mai sus descrisă.

Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, prevede:

*“Art.1 (1) Prezenta directivă se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători, conform alineatului (3), pe teritoriul unui stat membru;*

*(3) Prezenta directivă se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alineatul (1) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:*

*a) detașarea unui lucrător, în numele întreprinderii sau sub coordonarea acesteia, pe teritoriul unui stat membru, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașările și destinatarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea în statul membru respectiv, dacă există un raport de muncă între întreprinderea care face detașarea și lucrător pe perioada detașării. (...).”*

*“Art.2 (1) În sensul prezentei directive, prin lucrător detașat se înțelege un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal;*

*(2) În sensul prezentei directive, noțiunea de lucrător este cea care se aplică în legislația statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul”.*

*“Art.3 (1) Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:*

*-prin acte cu putere de lege și acte administrative și*

*-prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare în sensul alineatului 8, în măsura în care acestea se referă la activitățile menționate în anexa: (...) c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare; prezenta literă nu se aplică sistemelor complementare de pensii.(...)*

*(7) 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.*

*(8) Prin convenții colective sau sentințe arbitrale declarate de generală aplicare se înțeleg convențiile colective sau sentințele arbitrale care trebuie respectate de către toate întreprinderile aparținând sectorului sau profesiei respective și care țin de domeniul teritorial de aplicare al acestora.”*

Se constata că, Directiva 96/71/CE se aplică lucrătorilor care, pentru o perioadă limitată de timp, își desfășoară activitatea pe teritoriul unui Stat Membru, altul decât statul în care lucrează în mod obișnuit și cărora le sunt garantate condiții de muncă și de încadrare în muncă identice cu cele stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările.

De asemenea, Directiva 96/71/CE impune acordarea unui salariu minim, așa cum este definit de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul, inclusiv plata orelor suplimentare, iar 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.

Conform dispozițiilor pct.106 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“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”.*

Potrivit situației privind veniturile realizate de personalul salariat al X SRL la filiala din Germania, pentru care societatea susține că s-au achitat toate impozitele în Germania (angajați în Germania), pusă la dispoziție de aceasta :

- salariatul X a fost angajat al filialei din Germania și a realizat venituri, astfel:

\* în perioada iunie - decembrie 2013 = 000 euro;

\* în perioada ianuarie - decembrie 2014 = 000 euro;

- salariatul X a fost angajat al filialei din Germania în perioada august 2013 - octombrie 2013, perioada în care a realizat venituri de 000 euro;

- salariața X a fost angajată a filialei din Germania în perioada iunie 2014 -decembrie 2014, perioada în care a realizat venituri de 000 euro;

- salariatul X a fost angajat al filialei din Germania în perioada noiembrie 2014 - decembrie 2014, perioada în care a realizat venituri de 000 euro.

Analizând baza de date a ANAF, respectiv declarațiile fiscale privind obligațiile lunare la bugetul consolidat al statului - cod 112, declarațiile anuale - cod 205 și aplicația REVISAL, s-au constatat următoarele:

- Conform aplicației REVISAL, X, este salariat al X SRL, în perioada 09.12.2011-19.12.2013, în baza Contractului individual de muncă nr.000/2011, având funcția de instalator- cod COR 712604 cu un salariu inițial de 000 lei.

- Conform declarațiilor privind obligațiile lunare- cod 112, întocmite pentru perioada august - decembrie 2013 salariatul X a realizat venituri în România, după cum urmează:

\* august 2013 – 000 lei; ore efectiv lucrate în luna = 000, zile lucrate= 21;

\* septembrie 2013 – 000 lei; ore efectiv lucrate în luna = 000, zile lucrate = 21;

\* octombrie 2013 – 000 lei; ore efectiv lucrate în luna = 000, zile lucrate = 23;

\* noiembrie 2013 – 000 lei; ore efectiv lucrate în luna = 000, zile lucrate= 5;

\* decembrie 2013 – 000 lei; ore efectiv lucrate în luna = 000, zile lucrate=13.

- Veniturile salariatului X au fost declarate de societate și prin declarația anuală - cod 205.

- Pentru salariatul X nu a fost emis formularul A1, așa cum rezultă din tabelul privind salariații X SRL pentru care a fost emis formularul A1, pus la dispoziție de societate.

- X apare pe statele de plată întocmite în Germania în perioada august-decembrie 2013 cu venituri de 4.080 euro.

Se constată că, deși administratorul societății susține, prin situația transmisă inspecției fiscale, că X a fost angajat în Germania în perioada august 2013 - decembrie 2014 și că pentru veniturile acestuia s-au achitat contribuții în Germania, totuși acesta a lucrat efectiv în România, în perioada august 2013 - 19.12.2013.

X (în per. aug.- oct. 2013), X (în per. Iunie - decembrie 2014), X (în per. noi. - dec. 2014) și X (în per. ian.- dec. 2014) nu apar ca salariați în declarațiile cod 112 depuse pentru perioadele precizate anterior, dar apar pe statele de plată întocmite în Germania.

Veniturile totale realizate de salariații detașați și de cei angajați de filiala din Germania sunt de 000 euro, iar impozitul pe veniturile salariale achitat în statul membru este de 000 euro, așa cum rezultă din "Situația privind veniturile brute realizate de personalul salariat al X SRL la filiala din Germania", pusă la dispoziție de societate.

Veniturile realizate de X (în per. aug.-oct. 2013), X (în per. Iunie - decembrie 2014), X (în per. noi.- dec. 2014) și X (în per. ian. - dec. 2014) sunt de 000 euro.

Conform certificatului fiscal emis de autoritățile din Germania, pus la dispoziție de societate, aceasta este înregistrată în statul membru cu:

- „Umsatzsteuer”- TVA;
- „Gewerbesteuer”- Taxa de afaceri;
- „Lohnsteuer” - Impozit pe venit;
- „Korperschaftsteuer” - impozit pe profit.

Aferent salariilor în lei, plătite în România, societatea a calculat și a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe salarii și contribuții aferente salariilor.

Alocațiile specifice detașării (înregistrate în contabilitate ca și diurne) acordate salariaților detașați ai societății X SRL reprezintă suma ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru.

Analizând, prin sondaj, statele de salarii din Germania și "Situația privind veniturile brute realizate de personalul salariat al X SRL la filiala din Germania (euro)", puse la dispoziție de societate, inspecția fiscală a constatat că veniturile brute din situația indicată s-au obținut prin însumarea veniturilor nete cu impozitul pe salarii, reținut în Germania.

În situația prezentată de societate sunt cuprinse și persoanele angajate în Germania, precizate anterior.

S-a constatat că pentru valoarea de 000 euro (000 lei), reprezentând salarii acordate personalului detașat în Germania, suma determinată prin

scăderea din totalul veniturilor brute, a salariilor acordate personalului angajat în Germania (000 euro - 000 euro), nu s-au calculat, declarat la organul fiscal teritorial, și achitat la bugetul de stat contribuții aferente salariilor.

Se reține că societatea a calculat, reținut și achitat, la bugetul statului german, impozit pe venitul din salarii, însă nu a calculat, reținut și achitat la bugetul statului român contribuțiile sociale aferente veniturilor salariale prevăzute de legislația țării noastre, apreciind că respectivele sume nu sunt venituri salariale, deși pentru aceleași sume a plătit impozit pe veniturile din salarii către statul german.

Având în vedere cele ce preced, se constata ca ne aflăm în situația aplicării unei identități de rațiune consacrată prin principiul ubi eadem est ratio, eadem solutio esse debet – la același raționament se aplică aceeași soluție – care are ca și finalitate aplicarea unitară a obligațiilor fiscale aferente naturii juridice a sumelor respective, în acest caz însăși petenta a calificat sumele plătite angajaților ca venituri salariale având în vedere că a achitat impozitul pe salarii statului german.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală, prin stabilirea obligațiilor fiscale aferente veniturilor salariale, calificate astfel de petentă, au aplicat identitatea de rațiune, mai sus descrisă, faptul că petenta și-a calificat sumele plătite angajaților ca venituri salariale în relația cu statul german și ca indemnizații de detașare în relația cu statul român nu poate determina sub aspect legal solutionarea favorabila a contestației.

### **Referitor la contribuția de asigurări sociale a angajatorului stabilită suplimentar în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, ca X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția la asigurările sociale de stat datorată de angajator.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a CAS angajator stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția la asigurările sociale de stat datorată de angajator, suplimentară, în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia

precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția la asigurările sociale de stat datorată de angajator, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.a): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.”;

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.e): „Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate”;

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>2</sup>: „În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii”

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(8): „Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>5</sup>-296<sup>13</sup>, după caz.”

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>): „(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale\*):

a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>2</sup>) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>3</sup>) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;”

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a<sup>1</sup>): „Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

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\*\*);”

- HG 44/2004, pct. 68: *„Veniturile din salarii sau 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 refera, 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 : ...orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plata a muncii lor.”*;

- HG 44/2004 art.55 pct.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”*;

- HG 44/2004 art.55 pct.106: *„Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o luna 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”*;

- Legea nr. 571/2003 art.55 alin.(1): *„(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 refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.”*;

- Legea nr. 571/2003 art.55 alin.(2) lit.k): *„(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor: k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”*;

- DT 96/1996 art.3 alin.(7): *„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.”*

**Referitor la contribuția de asigurări sociale a persoanei asigurate în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, ca X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția individuală la asigurările sociale de stat.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a CAS asigurați stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru, stabilind contribuția individuală la asigurările sociale de stat datorată de asigurați, suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția individuală la asigurările sociale de stat datorată de asigurați, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>2</sup>: *„În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii”;*

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit. a): *„Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.”;*

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>3</sup> lit.e): *„Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

*e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate”;*

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a): *„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”;*

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u): *„(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:*



u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.”

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(1): „(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.”

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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>”

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(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. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>): „(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale\*):

a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>2</sup>) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>3</sup>) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;”

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>): „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.”

- DT 96/1996 art.3 alin.(7): „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.”

**Referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la

concurența salariului minim pe ramura din statul membru, ca X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a contribuției pentru accidente și boli profesionale stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, incidente cauzei sunt prevederi legale invocate la precedentele capete de cerere, împreună cu norma legală specifică ce reglementează această categorie de contribuție, respective,

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.e): *„Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:  
e) 0,15%-0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasă de risc, conform legii, datorată de angajator”*

**Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, ca X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a contribuției pentru șomaj datorată de angajator stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, sunt incidente prevederile legale commune contribuțiilor sociale, prezentate în detaliu la precedentele capete de cerere, împreună cu norma legală specifică ce reglementează această categorie de contribuție, respective

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d): „*Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*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;”*

**Referitor la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramură din statul membru, ca X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția individuală de asigurări pentru șomaj.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a contribuției individuale pentru șomaj stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care există obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, inspecția fiscală a stabilit contribuția individuală pentru șomaj, suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția individuală pentru șomaj, sunt incidente prevederile legale invocate la capetele de cerere precedente, commune contribuțiilor sociale, împreună cu norma legală specifică ce reglementează această categorie de contribuție, respective :

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d): „Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

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;”

**Referitor la contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, ca X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a contribuției angajatorilor la fondul de garantare stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru.

Astfel, inspecția fiscală a stabilit contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, sunt incidente cauzei prevederile legale comune contribuțiilor sociale, invocate de către inspecția fiscală, împreună cu norma legală specifică ce reglementează această categorie de contribuție, respective:

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.f): „Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.”

-

**Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, ca X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a CASS angajator stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru, astfel ca inspecția fiscală a stabilit contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, sunt incidente cauzei prevederile legale comune contribuțiilor sociale invocate de inspecția fiscală în cuprinsul deciziei contestate, împreună cu norma legală specifică ce reglementează această categorie de contribuție, respective:

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b): „*Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*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;”*

**Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de asigurați în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramura din statul membru, ca X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a CASS asigurați stabilită suplimentar au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului

angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru, stabili contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați suplimentară în sumă de 000 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, sunt incidente prevederile legale invocate în cuprinsul prezentei, comune contribuțiilor sociale, împreună cu norma legală specifică ce reglementează această categorie de contribuție, respective :

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b): „*Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*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;”*

**Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în cuantum de 000 lei;**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat, așa cum s-a prezentat, în detaliu, în Raportul de inspecție fiscală, la capitolul Constatări - Impozit pe veniturile din salarii, aferent alocațiilor specifice detașării, sume ce completează veniturile salariale ale personalului detașat în Germania, până la concurența salariului minim pe ramură din statul membru, ca X SRL nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul consolidat al statului contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

Conform Deciziei nr.000/2016 de soluționare a contestației, cu ocazia precedentei inspecții fiscale, în baza impozabilă a CCI stabilită suplimentar, au fost cuprinse și veniturile salariale aferente personalului angajat în Germania, pentru care exista obligativitatea achitării contribuțiilor aferente salariilor în statul membru, stabilind astfel contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de 66.438 lei, determinată prin diferență între obligația suplimentară stabilită cu ocazia precedentei inspecții fiscale și cea calculată pentru veniturile persoanelor angajate în Germania.

**În drept**, referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, în cauză sunt incidente prevederile legale comune contribuțiilor sociale, citate în extensor în prezenta la primele două categorii de contribuții tratate, împreună cu norma legală specifică ce reglementează această categorie de contribuție, respective:

- Legea nr. 571/2003 art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.c): „Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

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

În acest sens, este adresa nr.000/2014 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: *”sumele primite în Republica Federală Germania de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296<sup>4</sup> lit.o) și art. 296<sup>5</sup> 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.000/2014 înregistrată la Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice sub nr. 000/2014, a solicitat punct de vedere prin care această autoritate de reglementare și sinteză, elaborare și autorizare a cadrului legislativ în domeniul muncii, protecției, coeziunii sociale și respectiv mobilității forței de muncă să se pronunțe în mod expres asupra naturii juridice a indemnizației pentru munca în străinătate înscrisă în actul adițional la contractul individual de muncă, respectiv dacă aceasta reprezintă sau nu un drept de natură salarială sau o indemnizație de detașare, pentru salariați detașați în Germania.**

Prin adresa nr.000/2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, s-a precizat că: *”indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.*

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

**Dispozițiile art.12 alin.(1) din Regulamentul CE 883/2004, 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”.**

De asemenea, potrivit prevederilor art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor**

**(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:**

**k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada deplasării în România, în interesul desfășurării activității, de către administratori sau directori, care au raporturi juridice stabilite cu entități nerezidente, astfel cum este prevăzut în raporturile juridice respective, în limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. (2) lit. n), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.”**

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, și nu indemnizații de delegare/detașare.

În condițiile în care 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, X SRL avea obligația calculării, reținerii și virării obligațiilor fiscale în sumă de 000 lei cu titlu de contribuții sociale aferente perioadei ianuarie 2012 – decembrie 2014 în temeiul dispozițiilor art.18 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.19 lit.a) 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, art.55 alin.(1), art.55 alin.(2) lit.K, art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u), alin.(2), alin.(3), art.296<sup>5</sup> alin.(1), alin.(2) lit.a<sup>1</sup>, alin.(2<sup>1</sup>), alin.(3), alin.(4), alin.(5) și art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 76 alin (1), alin (2) lit. s).

În același sens este și Decizia nr.000/2012 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.000/2012, definitivă, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție se precizează următoarele:

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

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

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

Referitor la invocarea în motivarea contestației a celor statuate de către CJUE în cauza C-522/12, în vederea petentei ca instanța europeană a statuat ca *„Articolul 3 alineatul (1) a doua liniuță litera (c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii trebuie interpretat în sensul că nu se opune integrării în salariul minim a unor elemente de remunerație care nu modifică raportul dintre prestația lucrătorului, pe de o parte, și contraprestația pe care acesta o primește cu titlu de remunerație pentru prestația respectivă, pe de altă parte. Revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă aceasta este situația elementelor de remunerație în discuție în cauza principală.”.*

În condițiile în care starea de fapt constatată la X SRL a relevat, pe de o parte, ca aceasta a dorit ca veniturile realizate de angajații detașați în Germania să facă obiectul sistemului de securitate socială din România, tocmai pentru a nu se reține contribuții sociale de către statul în care urmează să se detașeze salariații, respectiv Germania (aspect confirmat și de faptul că pentru unele persoane care nu au deținut formular A1 s-au reținut contribuții conform legislației Germaniei, fapt ce reiese din jurnalele de salarizare lunare (“Lohnjournal monatlich în Euro”), iar pe de altă parte ca sumele plătite angajaților detașați în străinătate au fost încadrate chiar de X

SRL în categoria veniturilor de natură salarială, în condițiile în care pentru sumele plătite salariaților în Germania, societatea a calculat, reținut și achitat impozit pe salarii în Germania, atata vreme cât pe baza documentelor transmise de la filiala petentei din Germania, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile brute realizate de personalul detașat se constituie din valoarea salariului de încadrare stabilit prin contractele individuale de muncă încheiate între salariați și X SRL Hunedoara, și alocațiile specifice detașării, valoarea acestora întregind salariul minim definit de legislația și practica națională a statului în care aceștia sunt detașați, pentru ramura corespunzătoare domeniului de activitate, invocarea cauzei nu prezintă relevanță în soluționarea favorabilă a contestației.

În legătură cu motivarea contestației invocând cauzele CJUE C-431/02, respectiv C-396/12, din consultarea informațiilor continute de portalul CURIA, rezulta cu puterea evidentei că aceste cauze au avut ca materie libertatea de stabilire, respectiv politica agricolă comună, subvenții agricole, aspect al stării de fapt care determină lipsa de relevanță a acestora în raport cu cauza care face obiectul prezentei decizii.

În considerarea Sentinței civile nr 000/2017, din dosar nr 000/2017 al Curții de Apel Alba Iulia, definitivă conform Deciziei civile nr 000/2020 a Înaltei Curți de Casare și Justiție, comunicată DGRFP Timisoara de către AJFP Hunedoara la data de 23.02.2021, fiind înregistrată la structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timisoara la data de 24.02.2021, cu nr 000, văzând, conform celor consemnate în Decizia nr 000/2017 a DGRFP Timisoara ca ,, prin adresa nr.000/2016, s-au solicitat din statul membru Germania următoarele:

- un certificat fiscal din care să rezulte impozitele și contribuțiile cu care sucursala societății X este înregistrată;
- persoanele detașate în Germania în perioada 01.01.2012-31.12.2014 și obligațiile fiscale achitate pentru aceștia în Germania;
- alte documente care ar putea fi relevante în vederea finalizării inspecției fiscale demarată la X SRL Hunedoara.

Până la data încheierii inspecției fiscale nu s-au primit informațiile solicitate din statul membru.

Totodată, prin adresa nr. 000/2016 s-au solicitat informații de la Casa Națională de Pensii Publice cu privire la Certificatele privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului (formularul A1) emise salariaților societății X SRL în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

Până la data încheierii inspecției fiscale nu s-au primit informațiile solicitate de la Casa Națională de Pensii Publice. ,, ,

În scopul emiterii unei decizii de soluționare pe fond a contestației având în vedere dispozițiile exprese ale art 276 alin 1 coroborate cu cele ale pct 10 din OPANAF nr 3741/2015, DGRFP Timisoara ,cu adresa nr 000/2021 a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Hunedoara, în calitate de emitent al

actului atăcat, completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației în sensul precizării faptului dacă la data solicitării s-au primit răspunsurile la solicitările Inspecției fiscale, indicate mai sus, formulând propuneri în condițiile legii.

De asemenea, în considerarea solicitărilor petentei din contestația formulată, s-a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Hunedoara, să comunice dacă a fost emisă decizie de anulare a obligațiilor fiscale conform Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, la petenta, iar în caz afirmativ dacă aceasta a fost comunicată societății și dacă petenta a formulat contestație împotriva acestei decizii de anulare.

Cu adresa nr. 000/2021, înregistrată la DGRFP Timisoara sub nr. 000/2021, AJFP Hunedoara a formulat răspunsul său, arătând că „pana la data întocmirii prezentei completări nu s-au primit informațiile solicitate din statul membru Germania, precum nici cele de la Casa Națională de Pensii Publice și nu a fost emisă Decizie de anulare a obligațiilor fiscale conform Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.”

În ceea ce privește invocarea de către societatea contestatoare a prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, se reține că structura de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timisoara nu are competența de a se pronunța în acest sens, cele solicitate excedând sfera materială a competenței de soluționare prevăzută la art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Argumentul invocat în suspendarea soluționării contestației formulată de petenta așa cum a fost motivată la pct. 4. al Deciziei nr. 000/2017 a DGRFP Timisoara, a fost acela că procedurile prevăzute în acest ordin au fost de natură să permită organelor fiscale să refuze constatarea nulității prevăzute de Legea nr. 209/2015, instanța investită cu anularea Ordinului ANAF urmând să se pronunțe tocmai pe aceste chestiuni, cu impact asupra creanței fiscale contestate în prezentul dosar.

Astfel, în considerarea celor statuate conform Sentinței civile nr. 000/2017, din dosar nr. 000/2017 al Curții de Apel Alba Iulia, definitivă conform Deciziei civile nr. 000/2020 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timisoara a procedat la consultarea informațiilor continute de portalul Curții Constituționale, în scopul identificării modului de soluționare a solicitării transmise Curții Constituționale a României de către Curtea de Apel București – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, în Dosar nr. 000/2016 al acestei instanțe, nefiind identificată la data prezentei vreo decizie a Curții Constituționale a României care să admită excepția de neconstituționalitate a Ordinului ANAF nr. 2202/2015.

În sprijinul celor de mai sus, se reține că organele de soluționare au solicitat informații de la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara privind încadrarea în prevederile Legii nr. 209/2015 a obligațiilor

fiscale stabilite în sarcina X SRL prin Decizia de impunere nr.000/2016, iar prin adresa nr. 000/2021 A.J.F.P. Hunedoara a precizat ca nu a fost emisa decizie de anulare a obligatiilor fiscale conform Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o recalificare a veniturilor acordate salariaților, așa cum susține societatea, nici în perioada 01.01.2010-31.12.2014, deoarece toate actele întocmite de societate atestă că sumele de bani achitate salariaților figurează pe documente intitulate în limba germană „Lohn Journal”, ceea ce în traducere înseamnă „Stat de plată salarii”, ceea ce indică faptul că aceste sume reprezintă remunerații salariale pentru munca prestată.

S-a constatat, de asemenea, că societatea a calculat și achitat în Germania impozitul pe veniturile din salarii.

Concluzionând asupra acestor aspecte, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat și nu au avut în vedere o recalificare a sumelor achitate în valută personalului angajat al X SRL, întrucât toate documentele, informațiile și înregistrările contabile indică natura acestor sume, respectiv salarii achitate pentru munca depusă în Germania.

Nu în ultimul rând, se reține că societatea a constituit în evidența contabilă, a declarat la organele fiscale și a achitat la bugetul de stat contribuțiile sociale obligatorii aferente veniturilor salariale, prin raportare la o baza de impunere fictivă/nereală, în condițiile în care salariile achitate personalului salariat au fost cele în valuta achitate pe baza țărilor de plata denumite Lohn Journal.

Pe cale de consecință, structura de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timisoara a luat act de faptul că societatea nu a fost considerată ca încadrându-se în prevederile Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și a procedat la soluționarea pe fond a contestației.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate 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 OPANAF 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 SRL împotriva Deciziei de impunere nr.000/2016 pentru suma totală de 000 lei, reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de 000 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția de

asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei, contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de 000 lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

### **D E C I D E :**

Respingerea ca neintemeiată a contestației formulată de X SRL-in faliment, împotriva Deciziei de impunere nr.000/2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr.000/2016, pentru suma totală de 000 lei reprezentând:

- 000 lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- 000 lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- 000 lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- 000 lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- 000 lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 000 lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- 000 lei – contribuția pentru concedii și indemnizații.

Prezenta decizie se comunică la:

- lichidatorului judiciar al X SRL-in faliment, din Hunedoara;
- A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr. 3741/2015.

Prezenta Decizie poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de X , în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**  
X