



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 62 din 2016

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr..../...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr..../...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2015, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., având C.I.F. RO ..., înregistrată la ORC ... sub nr...., fiind reprezentată prin dl. Z, în calitate de administrator.

Contestația a fost înregistrată la AJFP ... sub nr..../...2015.

Contestația este formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. F-HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2015, și vizează suma de ... lei reprezentând:

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

- șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații.

- Dispoziției nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL din ... și semnătura dlui. Z, în calitate de administrator al SC X SRL din

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care Decizia de impunere nr. F-HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a fost emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în data de ...2015, iar contestația a fost înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2015.

În consecință, constatând că în speță sunt întrunite prevederile titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile exprese ale OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației formulată de SC X SRL din

I. SC X SRL din ..., solicită anularea ca netemeinică și nelegală a Deciziei de impunere nr. F-HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2015, precum și a Dispoziției nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, având în vedere următoarele motive:

I.1. Referitor la motivarea în fapt și în drept;

Petenta arată că așa cum rezultă din conținutul Deciziei de impunere nr. F-HD ... din data de ...2015, 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:

“societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal, contribuția datorată de (angajator sau angajat) aferentă veniturilor de natură salarială constând în alocații specifice detașării acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012-31.12.2014 la filiala din Germania a societății, contrar prevederilor Codului fiscal. S-a constatat diminuarea bazei impozabile a (...) cu suma de ... lei, aferent căreia s-a calculat (...) în sumă de (...) prin aplicarea cotelor de contribuții stabilite de Codul fiscal.”

Contestatoarea consideră că acest tip de motivare nu satisface cerința motivării în fapt impusă de art.43 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 [petenta face trimitere la Dan Dascălu, Tratat de contencios fiscal, Ed. Hamangiu, 2014, București, pag. 293 - 302]. Același autor reliefează faptul că: *“organul fiscal are la rândul său sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”*[art. 65 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.

Petenta arată că 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.43 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, în motivarea de fapt aferentă temeiului legal atașat, se arată că petenta nu a înregistrat contribuții sociale aferente alocațiilor specifice detașării “contrar prevederilor Codului fiscal”, fără a se arăta dispoziția legală din Codul fiscal în baza căruia aceste alocații au fost incluse în veniturile de natură salarială.

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 salariații 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 lit.d), 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 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. Referitor la greșita calificare a indemnizațiilor de detașare în venituri de natură salarială;

Petenta arătat 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) Cod 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 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) Cod fiscal;

Petenta invocă faptul că potrivit art.55 alin.(4) lit.g) din Cod 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 fiscal 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 căroră:

“(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, SP 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 impunerii 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 impunerii 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.87⁵ (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 impunerii 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 impuneri, 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 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 naționale 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

nostru 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.3. 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.296¹⁵ lit.j) din Codul fiscal, potrivit cărora nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296⁴, 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.3.1. Referitor la contribuția de asigurări sociale a angajatorului stabilită suplimentar în cuantum de ... lei, precum și accesoriile aferente în cuantum total de ... lei (din care suma de ... lei dobânzi/majorări de întârziere și suma de ... lei penalități de întârziere);

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 și nu a declarat la organul fiscal, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator aferentă veniturilor de natură salarială constând în alocații specifice detașării acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012-31.12.2014 la filiala din Germania a societății, contrar prevederilor Codului fiscal. S-a constatat diminuarea bazei impozabile a CAS angajator cu suma de ... lei, aferent căruia s-a calculat CAS suplimentară în sumă de ... 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.296¹⁸ alin.(3) lit.a), art.296², art.296³ lit.e) și art.296¹⁸ 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.296⁵ alin.(1) din Codul fiscal:
“în sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art.296³ lit.e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele

prevăzute la art.296³ 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.296³ 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.296⁵ din Cod fiscal se interpretează sistematic, coroborat cu cele ale art.296⁴ din Codul fiscal (care stabilesc baza de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale) și cu cele ale art.296¹⁵ și art.296¹⁶ din Codul fiscal, așa cum dispune pct.10 din normele de aplicare a art.296⁵ 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.296¹⁵ și art.296¹⁶”

Astfel, prin analizarea bazei de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale, petenta constată că dispozițiile art.296⁴ alin.(1) lit.a) trebuie coroborate cu cele ale art.296⁴ 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.296⁴ 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.296⁴ 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.296⁴ alin.(1) lit.a) care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), dar și de art.296⁴ 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 impozitare 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.296¹⁵ “*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.296¹⁹ lit.a) care arată că: “*persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296³ lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296³ 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 ... lei, precum și accesoriile aferente în cuantum total de ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi/majorări de întârziere și suma de ... lei cu titlu de penalități de întârziere) este nedatorată de SC X SRL.

I.3.2. Referitor la contribuția de asigurări sociale a persoanei asigurate în cuantum de ... lei, precum și accesoriile aferente în cuantum total de ... lei (din care suma de ... lei dobânzi/majorări de întârziere și suma de ... lei penalități de întârziere);

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 și nu a declarat la organul fiscal, contribuția de asigurări sociale individuală aferentă veniturilor de natură salarială constând în alocații specifice detașării acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012-31.12.2014 la filiala din Germania a societății, contrar prevederilor Codului fiscal. S-a constatat diminuarea bazei impozabile a CAS salariați cu suma de ... lei, aferent căruia s-a calculat CAS individuală suplimentară în sumă de ... lei prin aplicarea cotei stabilită prin 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.296¹⁸ alin.(3) lit.a), art.296², art.296⁴ alin.(1) lit.a) și art.296¹⁸ 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.296⁴ alin.(1)

lit.a), ci și de cele ale art.296⁴ 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.296⁴ 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.296⁴ 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.296⁴ alin.(1) lit.a) care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de 296⁴ 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.296⁴ alin.(1) lit.u).

Mai mult, conform art.296¹: *“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.296¹⁹ lit.a) care arată că:

“persoanele fizice și juridice prevăzută la art. 296³ lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296³ 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 ... lei, precum și accesoriile aferente în quantum total de ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi/majorări de întârziere și suma de ... lei cu titlu de penalități de întârziere) fiind nedatorată de SC X SRL.

I.3.3. Referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în cuantum de ... lei la care se adaugă accesorii totale în cuantum de ... lei (din care suma de ... lei dobânzi/majorări de întârziere și suma de ... lei penalități de întârziere);

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 și nu a declarat la organul fiscal, contribuția de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale aferentă veniturilor de natură salarială constând în alocații specifice detașării acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012-31.12.2014 la filiala din Germania a societății, contrar prevederilor Codului fiscal. S-a constatat diminuarea bazei impozabile a CAS salariați cu suma de ... lei, aferent căruia s-a calculat obligație fiscală suplimentară în sumă de ... lei prin aplicarea cotei stabilită prin 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.296¹⁸ alin.(1), art. 296², art.296³ lit.e), art.296¹⁸ alin.(8) și (9), art.296⁵ 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.296⁵ 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.296⁵ alin.(1) din Codul fiscal potrivit cărora: *“Pentru persoanele prevăzute la art.296³ 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.296³ 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.296⁵ 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.296¹⁹ lit.a) care arată că *“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296³ lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296³ 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 ... lei la care se adaugă accesorii totale în cuantum de ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi/majorări de întârziere și suma de ... lei cu titlu de penalități de întârziere) este nedatorată de SC X SRL.

I.3.4. Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de ... lei la care se adaugă accesoriile în cuantum total de ... lei (din care suma de ... lei dobânzi/majorări de întârziere și suma de ... lei penalități de întârziere);

Petenta arată, în ceea ce privește contribuția angajatorului la fondul de șomaj, așa cum rezultă din pag.8-9 a deciziei de impunere, organul fiscal consideră că: *“societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal, contribuția de asigurare pentru șomaj datorată de angajator aferentă veniturilor de natură salarială constând în alocații specifice detașării acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012-31.12.2014 la filiala din Germania a societății, contrar prevederilor Codului fiscal. S-a constatat diminuarea bazei impozabile a contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator cu suma de ... lei, aferent căruia s-a calculat obligație fiscală suplimentară în sumă de ... lei prin aplicarea cotei stabilită prin 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.296³ lit.e), art. 296¹⁸ alin.(1), alin.(3) lit.d), alin.(8) și alin.(9), art.296⁵ 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.296⁵ alin.(1) vizând contribuția la pensii, iar nu cea la fondul de șomaj.

Potrivit art.296⁵ alin.(3) din Codul fiscal: *“pentru persoanele prevăzute la art. 296³ 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.296³ 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.296⁴ alin.(1) lit.a), coroborate cu cele ale art.296⁴ 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.296⁵ alin.(3) trimite indubitabil la dispozițiile art.296⁴, 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.

Ipoieza de la art.296⁴ 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.296⁴ 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.296¹⁵ *“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.296¹⁹ lit.a) care arată că: *“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296³ lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296³ 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 fizică”*, acestea desfășurându-și activitatea în străinătate.

În consecință, petenta consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal, suma de ... lei la care se adaugă accesoriile în quantum total ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi/majorări de întârziere și suma de ... lei cu titlu de penalități de întârziere) fiind nedatorată de SC X SRL.

I.3.5. Referitor la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în quantum de ... lei la care se adaugă accesorii în quantum total de ... lei (din care suma de ... lei

dobânzi și suma de ... lei penalități de întârziere);

Petenta arată că organele de inspecție fiscală a recalculat contribuția individuală de asigurări pentru șomaj pentru perioada 2012 - 2014 stabilind suplimentar o contribuție de ... lei prin includerea în veniturile salariale a sumei totale de ... 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.296³ lit.a), art.296⁴ alin.(1) lit.a) și u), art.296¹⁸ 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.296⁴ alin.(1) lit.a), coroborate cu art.296⁴ 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.296¹⁵ *“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 ... lei la care se adaugă accesorii în quantum total de ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi și suma de ... lei cu titlu de penalități de întârziere) fiind nedatorată de SC X SRL.

I.3.6. Referitor la contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în quantum de ... lei la care se adaugă accesorii în quantum total de ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi și suma de ... lei cu titlu de penalitate de întârziere);

Petenta arată că organele de inspecție fiscală au recalculat contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale pentru perioada 2012 - 2014 stabilind suplimentar o contribuție de ... lei prin includerea în veniturile salariale a sumei totale de ... 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 invocată de organul fiscal este reprezentată de dispozițiile art.296², art.296³ lit.e), art. 296¹⁸ 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.296⁵ alin.(4) are în vedere câștigurile brute realizate de salariați cu excepția veniturilor prevăzute la art.296¹⁵. Astfel, conform art.296¹⁵ “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.296¹⁵ 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.296¹⁹ lit.a) care arată că *“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296³ lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296³ 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 ... lei la care se adaugă accesorii în quantum total de ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi și suma de ... lei cu titlu de penalitate de întârziere) fiind nedatorată de SC X SRL.

I.3.7. Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în quantum de ... lei la care se adaugă accesoriile în quantum total de ... lei (din care suma de ... lei dobânzi și suma de ... lei penalități de întârziere);

Petenta arată că organele de inspecție fiscală au recalculat contribuția angajatorului la fondul național unic al asigurărilor sociale de sănătate pentru perioada 2012- 2014 stabilind suplimentar o contribuție de ... lei prin includerea în veniturile salariale a sumei totale de ... 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.296², art.296³ lit.e), art.296¹⁸ 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.296⁵ alin.(2), coroborate cu cele ale art.296¹⁵ din Codul fiscal, așa cum rezultă din pct.11 din normele de aplicare a art.296⁵ 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. 296³ lit.a) și b) din Codul fiscal, corectată cu excepțiile prevăzute la art.296¹⁵ din Codul fiscal.

Conform art.296¹⁵ “Excepții generale” la lit.g) sunt excluse indemnizațiile de

delegare/detașare. Trimiterea la dispozițiile art. 296¹⁵ face parte din mecanismul de interpretare a art.296⁵ alin.(2), așa cum rezultă din pct.11 din normele metodologice de aplicare a art.296⁵ 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.296¹⁹ lit.a) care arată că: *“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296³ lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296³ 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 prin stabilirea de sume suplimentare în cuantum de ... lei la care se adaugă accesoriile în cuantum total de ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi și suma de ... lei cu titlu de penalități de întârziere) aceste sume fiind nedatorate de SC X SRL.

I.3.8. Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de asigurați în cuantum de ... lei la care se adaugă accesorii în cuantum total de ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi și suma de ... lei cu titlu de penalitate de întârziere);

Petenta arată că organele de inspecție fiscală au recalculat contribuția angajatului la fondul de sănătate pentru perioada 2012 - 2014 stabilind suplimentar o contribuție de ... lei prin includerea în veniturile salariale a sumei totale de ... 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.296², art.296³ lit.a), art.296⁴ alin.(1) lit.a) și u), art.296¹⁸ alin.(3) lit.b), alin.(5) și alin.(9), precum și dispoziții din Codul de procedură fiscală și Directiva 96/71/CEE.

Art.296⁴ 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.296⁴ 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.296⁴ alin.(1) lit.a) care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de art.296⁴ 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.296¹⁵ *“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.296¹⁹ lit.a) care arată că:

“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296³ lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art.296³ 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 nelegal prin stabilirea de sume suplimentare în quantum de ... lei la care se adaugă accesorii

în cuantum total de ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi și suma de ... lei cu titlu de penalitate de întârziere).

I.3.9. Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în cuantum de ... lei la care se adaugă accesorii în cuantum total de ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi și suma de ... lei cu titlu de penalitate de întârziere);

Petenta arată că organele de inspecție fiscală au recalculat contribuția pentru concedii și indemnizații pentru perioada 2012 - 2014 stabilind suplimentar o contribuție de ... lei prin includerea în veniturile salariale a sumei totale de ... lei acordată salariaților cu titlu de indemnizație pentru munca desfășurată în străinătate, iar ca temei de drept dispozițiile art.296¹⁸ 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.296⁵ alin.(2¹) pentru persoanele prevăzute la art.296³ 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.296³ lit.a) și b) corectată cu excepțiile prevăzute la art.296¹⁵ și art.296¹⁶ 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.296¹⁵ și art.296¹⁶ lit.e). Trimiterea la baza de calcul a contribuției individuale conduce la excluderea sumelor acordate salariaților prin raportare la dispozițiile art.296⁴ 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.296¹⁹ lit.a) care arată că:

“persoanele fizice și juridice prevăzute la art.296³ lit.e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), și entitățile prevăzute la art. 296³ 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 ... lei la care se adaugă accesorii în cuantum total de ... lei (din care suma de ... lei cu titlu de dobânzi și suma de ... lei cu titlu de penalitate de întârziere) fiind nedatorată de SC X SRL

I.3.10. Referitor la stabilirea de sume suplimentare cu titlu de accesorii (dobânzi

și penalități de întârziere);

Petenta, așa cum a arătat mai sus, susține că nu datorează sumele reprezentând obligații suplimentare și, în baza principiului de drept “accesorium sequitur principale”, nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

În conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. Prin urmare, rezultă că numai în situația în care nu se achită la scadență obligațiile de plată, debitorii datorează accesorii.

I.4. Referitor la Dispoziția nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală;

Petenta arată că prin dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2015, organele fiscale din cadrul DGRFP Timișoara - AJFP ... - Inspecție Fiscală au dispus, ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate, următoarele: *“unitatea va întocmi și depune declarațiile privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate rectificative pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014”*.

Față de această motivare a organului fiscal, petenta arată că societatea și-a îndeplinit întocmai și în conformitate cu dispozițiile legale obligația de a declara și plăti contribuțiile sociale și impozitul pe venit pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

Stabilirea de sume suplimentare cu titlu de contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților cu titlu de indemnizație de detașare pentru activitatea desfășurată în străinătate s-a realizat prin Decizia de impunere nr. F-HD .../...2015 în mod nelegal și netemeinic.

Așa cum a arătat pe larg mai sus, petenta susține că sumele au fost în mod expres excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale prin dispozițiile art.296¹⁵ lit.g) din Codul fiscal, iar venitul reprezentat de indemnizația de detașare este neimpozabil în România.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr.F-HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2015, au consemnat următoarele:

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, societatea a înregistrat cheltuieli cu salariile unui număr mediu de ... - ... salariați/an, încadrați pe baza de contract individual de muncă cu timp normal de lucru.

O parte din acești salariați au desfășurat activitate la filiala deschisă în Germania, iar 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 părților contractante, misiunea de îndeplinit de către salariații detașați, perioada de execuție a contractului, s.a.

Situația personalului detașat în statul german în perioada supusă inspecției fiscale este prezentat în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală.

Pe baza documentelor transmise de la filiala din Germania, s-a constatat că veniturile brute realizate de personalul detașat se constituie din valoarea salariului de încadrare stabilit prin contractele individuale de munca încheiate între salariați și SC X SRL ..., 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.

Modul de calcul, înregistrare și plata a impozitului pe salarii datorat bugetului general consolidat al statului, conform evidenței contabile a societății, se prezintă în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală. De asemenea, în aceeași anexă se prezintă cuantumul impozitului pe venit reținut de statul german pentru veniturile realizate de salariații detașați la filiala din Germania a SC X SRL

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că 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.

Conform documentelor privind evidența contabilă puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății, s-a constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat venituri de natură salarială, brute, pentru salariații detașați la filiala din Germania, în sumă totală de ... eur, astfel:

- în anul fiscal 2012: ... eur
- în anul fiscal 2013: ... eur
- în anul fiscal 2014: ... eur

Aferent acestor venituri, s-a achitat statului german impozit pe venit în sumă totală de ... eur, astfel:

- în anul fiscal 2012: ... eur
- în anul fiscal 2013: ... eur
- în anul fiscal 2014: ... eur

Organele de inspecție fiscală nu au identificat elemente care să modifice baza impozabilă stabilită de societate pentru determinarea impozitului pe salarii, iar temeiul legal în baza căruia s-a efectuat verificarea modului de determinare a bazei de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, de înregistrare a impozitului pe salarii datorat, aferent perioadei supusă inspecției, a fost:

- Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare;
- OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

II.1. Cu privire la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că temeiul legal, în baza căruia s-a determinat modul de stabilire a bazei de impunere a contribuției la asigurările sociale de stat datorată de societate, constă din:

Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la titlul IX² „Contribuții sociale obligatorii”, stabilește contribuțiile sociale datorate la bugetul general consolidat, precum și contribuabilii care sunt obligați la plata acestor contribuții.

Astfel, contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt prezentați la art.296³, la lit.e) fiind menționate persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, și care datorează această contribuție, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit.a) și b) ale aceluiași articol desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

Cotele pentru contribuția de asigurări sociale sunt prevăzute la art.296¹⁸, care menționează în mod expres faptul că persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.

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 a contribuțiilor obligatorii și de înregistrare a acestora în evidența contabilă (balanțe de verificare), modul de declarare a contribuțiilor sociale obligatorii la organul fiscal în a cărui rază de competență își are sediul.

Astfel s-a constatat că în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, pentru salariații încadrați pe baza 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 de administrare competent, contribuția unității la asigurările sociale aferentă

alocațiilor specifice detașării.

Organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor legale menționate la începutul acestui capitol, cu consecință diminuării bazei impozabile a CAS datorată de angajator în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 cu suma de ... eur.

În anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală s-a determinat baza impozabilă în moneda națională – lei, utilizând cursul euro practicat de BNR la data la care obligația de plată stabilită suplimentar era scadentă la plată conform prevederilor Codului fiscal.

În drept, organele de inspecție fiscală, au invocat prevederile art.296², art.296³ lit.e), art.296¹⁸ alin.(3) lit.a) a¹), art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) b¹ b², art.296¹⁸ alin.(8) și art.296¹⁸ alin.(9) din LG nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.22 alin.(1) lit.a) lit.b) și lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.3 alin.(7) din DT nr.96/1996.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat, nu a înregistrat și nu a declarat la organul fiscal contribuția de asigurări sociale datorată de angajator aferentă veniturilor de natură salarială constând în alocații specifice detașării acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, la filiala din Germania a societății, contrar prevederilor Codului fiscal, constatându-se diminuarea bazei impozabilă a CAS datorată de angajator cu suma de ... lei, aferent căreia s-a calculat CAS datorată de angajator suplimentară în sumă de ... lei, prin aplicarea cotelor de contribuții stabilite de Codul fiscal, astfel:

- pentru anul fiscal 2012: - baza impozabilă = ... lei;
 - CAS angajator = ... lei;
- pentru anul fiscal 2013: - baza impozabilă = ... lei;
 - CAS angajator = ... lei;
- pentru anul fiscal 2014: - baza impozabilă = ... lei;
 - CAS angajator = ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a CAS datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesoriile aferente acesteia, respectiv majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 26.02.2012 - 20.05.2015, modul de calcul fiind redat în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

II.2. Cu privire la contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că temeiul legal, în baza căruia s-a determinat modul de stabilire a bazei de impunere a contribuției la asigurările sociale de stat datorată de societate, constă din:

Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, la titlul IX² „Contribuții sociale obligatorii”, stabilește contribuțiile sociale datorate la bugetul general consolidat precum și contribuabilii care sunt obligați la plata acestor contribuții.

Astfel, contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt prezentați la art 296³, la lit.a) fiind menționate 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, iar la lit.b) menționează persoanele fizice nerezidente care realizează veniturile prevăzute la lit.a), cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.

Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale este prevăzută la art 296⁴ din Codul fiscal, această fiind constituită din câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include 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 vederea determinării modului de calcul, înregistrare și virare a contribuției de asigurări sociale reținută de la salariați, 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 a contribuțiilor obligatorii și de înregistrare a acestora în evidența contabilă (balanțe de verificare), modul de declarare a contribuțiilor sociale obligatorii la organul fiscal în a cărui rază de competență își are sediul.

Astfel s-a constatat că în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, pentru salariații încadrați pe baza 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 de administrare competent, contribuția individuală la asigurările sociale aferentă alocațiilor specifice detașării.

Organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor legale menționate la începutul acestui capitol, cu consecință diminuării bazei impozabile a CAS individuală în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 cu suma de ... eur.

În anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală s-a determinat baza impozabilă în moneda națională – lei, utilizând cursul euro practicat de BNR la data la care obligația de plată stabilită suplimentar era scadentă la plată conform prevederilor Codului fiscal.

În drept, organele de inspecție fiscală, au invocat prevederile art.296², art.296⁴ alin.(1) lit.a), art.296¹⁸ alin.(3) lit.b b¹ b², art.296¹⁸ alin.(5), art.296¹⁸ alin.(9), art.296¹⁸ alin.(8) și art.296¹⁸ alin.(9) din LG nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.22 alin.(1) lit.a) lit.b) lit.c) și lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.3 alin.(7) din DT nr.96/1996.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat, nu a înregistrat și nu a declarat la organul fiscal contribuția de asigurări

persoanele prevăzute la art. 296³ 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.

În drept, organele de inspecție fiscală, au invocat prevederile art.296², art.296³ lit.e), art.296⁵ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(8), art.296¹⁸ alin.(9) din LG nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.22 alin.(1) lit.a) lit.b) și lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.3 alin.(7) din DT nr.96/1996.

Prin cele prezentate la acest subpunct, în timpul inspecției s-a constatat că prin încălcarea prevederilor legale menționate anterior, societatea a diminuat baza impozabilă a contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 cu suma de ... lei. Prin aplicarea procentului prevăzut de Codul fiscal, în funcție de obiectul de activitate așa cum este clasificat prin codul CAEN, în timpul inspecției s-a stabilit pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, contribuția de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale suplimentară în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale stabilită suplimentar în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 26.02.2012 - 20.05.2015, modul de calcul fiind redat în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

II.4. Cu privire la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală, conform evidenței contabile, au constatat că societatea a calculat, înregistrat și declarat la organul fiscal de administrare competent, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală).

În vederea determinării modului de calcul, înregistrare și virare a contribuției de asigurări pentru șomaj datorată 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 a contribuțiilor obligatorii și de înregistrare a acestora în evidența contabilă (balanțe de verificare), modul de declarare a contribuțiilor sociale obligatorii la organul fiscal în a cărui rază de competență își are sediul.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, pentru salariații încadrați pe baza 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 de administrare competent, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, aferentă alocațiilor specifice detașării.

Codul fiscal la art.296⁵ prevede că persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru calculul căreia baza lunară este reprezentată de suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit. a) și b).

Organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor legale, cu consecință diminuării bazei impozabile a contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 cu suma de ... eur.

În anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală s-a determinat baza impozabilă în moneda națională – lei, utilizând cursul euro practicat de BNR la data la care obligația de plată stabilită suplimentar era scadentă la plată conform prevederilor Codului fiscal.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296³ lit.e), art.296⁵ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(3) lit.d), art.296¹⁸ alin.(8), art.296¹⁸ alin.(9) din LG nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.22 alin.(1) lit.a) lit.b) și lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.3 alin.(7) din DT nr.96/1996.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat, nu a înregistrat și nu a declarat la organul fiscal contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator aferentă veniturilor de natură salarială acordate, sub forma de alocații specifice detașării, salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, la filiala din Germania a societății, contrar prevederilor Codului fiscal, constatându-se diminuarea bazei impozabilă a contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator cu suma de ... lei, aferent căreia s-a calculat contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator suplimentară în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de contribuții stabilită de Codul fiscal, astfel:

- pentru anul fiscal 2012: - baza impozabilă = ... lei;
- contrib. șomaj angajator = ... lei;
- pentru anul fiscal 2013: - baza impozabilă = ... lei;
- contrib. șomaj angajator = ... lei;
- pentru anul fiscal 2014: - baza impozabilă = ... lei;
- contrib. șomaj angajator = ... lei

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 26.02.2012 - 20.05.2015, modul de calcul fiind redat în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

II.5. Cu privire la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la

asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală, conform evidenței contabile, au constatat că societatea a calculat, înregistrat și declara la organul fiscal de administrare competent, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj, reținută de la salariați, după cum se prezintă în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

În vederea determinării modului de calcul, înregistrare și virare a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj, 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 a contribuțiilor obligatorii și de înregistrare a acestora în evidența contabilă (balanțe de verificare), modul de declarare a contribuțiilor sociale obligatorii la organul fiscal în a cărui rază de competență își are sediul.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, pentru salariații încadrați pe baza 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 de administrare competent, contribuția individuală la asigurările pentru șomaj aferentă alocațiilor specifice detașării.

Codul fiscal la art.296⁵ prevede că persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru calculul căreia baza lunară este reprezentată de suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b).

Organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor legale, cu consecință diminuării bazei impozabile a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în perioada 01.01.2012 – 31.12.2014 cu suma de ... eur.

În anexa nr. 6 s-a determinat baza impozabilă în moneda națională – lei, utilizând cursul euro practicat de BNR la data la care obligația de plată stabilită suplimentar era scadentă la plată conform prevederilor Codului fiscal.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296³ lit.a), art.296⁴ alin.(1) lit.a), art.296⁴ alin.(1) lit.u), art.296¹⁸ alin.(3) lit.d, d¹, d², art.296¹⁸ alin.(5) și art.296¹⁸ alin.(9) din LG nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.22 alin.(1) lit.a) lit.b) lit.c) și lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.3 alin.(7) din DT nr.96/1996.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat, nu a înregistrat și nu a declarat la organul fiscal contribuția individuală de asigurări pentru șomaj aferentă veniturilor de natură salarială, constând în alocații specifice detașării acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, la filiala din Germania a societății, contrar prevederilor Codului fiscal, constatându-se diminuarea bazei impozabilă a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj cu suma de ... lei, aferent căreia au calculat contribuție individuală de asigurări pentru șomaj suplimentară în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de

contribuții stabilită de Codul fiscal, astfel:

- pentru anul fiscal 2012: - baza impozabilă = ... lei;
- CIAS = ... lei;
- pentru anul fiscal 2013: - baza impozabilă = ... lei;
- CIAS = ... lei;
- pentru anul fiscal 2014: - baza impozabilă = ... lei;
- CIAS = ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj stabilită suplimentar în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 26.02.2012 - 20.05.2015, modul de calcul fiind redat în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

II.6. Cu privire la contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au prezentat în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală, modul de determinare și declarare a contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator, conform evidenței contabile a societății.

Pe baza documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat și declarat această obligație fiscală, baza de calcul fiind constituită din contravaloarea salariilor personalului care a realizat venituri de natură salarială pe teritoriul României, asupra căreia a aplicat procentul prevăzut de art.296¹⁸ din Codul fiscal.

Din verificarea documentelor care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate a contribuțiilor sociale obligatorii, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat, nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat la organul fiscal contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale aferentă veniturilor de natură salarială, constând în alocații specifice detașării acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, la filiala din Germania a societății.

Codul fiscal menționează în mod expres că persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori datorează contribuții sociale obligatorii, una din acestea fiind contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b).

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296², art.296³ lit.e), art.296¹⁸ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(8) și art.296¹⁸ alin.(9) din LG nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.22

alin.(1) lit.a) lit.b) și lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.3 alin.(7) din DT nr.96/1996.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat baza impozabilă a contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 cu suma de ... lei, iar prin aplicarea procentului prevăzut de Codul fiscal, au stabilit, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale suplimentară în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale stabilită suplimentar în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 26.02.2012 - 20.05.2015, modul de calcul fiind redat în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

II.7. Cu privire la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

Conform evidenței contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat, înregistrat și declara la organul fiscal de administrare competent, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, după cum se prezintă în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

În vederea determinării modului de calcul, înregistrare și virare a contribuției de asigurări sociale de sănătate 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 a contribuțiilor obligatorii și de înregistrare a acestora în evidența contabilă (balanțe de verificare), modul de declarare a contribuțiilor sociale obligatorii la organul fiscal în a cărui rază de competență își are sediul.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, pentru salariații încadrați pe baza 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 de administrare competent, contribuția unității la asigurările sociale de sănătate aferentă alocațiilor specifice detașării.

Codul fiscal la art.296⁵ prevede că persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru calculul căreia baza lunară este reprezentată de suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b).

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală nu au identificat excepții prevăzute de actul normativ invocat, constatând încălcarea prevederilor

legale, cu consecință diminuării bazei impozabile a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 cu suma de ... eur.

În anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au determinat baza impozabilă în moneda națională – lei, utilizând cursul euro practicat de BNR la data la care obligația de plată stabilită suplimentar era scadentă la plată conform prevederilor Codului fiscal.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296², art.296³ lit.e), art.296¹⁸ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(3) lit.b), art.296¹⁸ alin.(8) și art.296¹⁸ alin.(9) din LG nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.22 alin.(1) lit.a) lit.b) și lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.3 alin.(7) din DT nr.96/1996.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat diminuarea bazei impozabile a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator cu suma de ... lei, aferent căreia au calculat contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator suplimentară în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de contribuții stabilită de Codul fiscal, astfel:

- pentru anul fiscal 2012: - baza impozabilă = ... lei
 - CASS angajator = ... lei
- pentru anul fiscal 2013: - baza impozabilă = ... lei
 - CASS angajator = ... lei
- pentru anul fiscal 2014: - baza impozabilă = ... lei
 - CASS angajator = ... lei

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 26.02.2012 - 20.05.2015, modul de calcul fiind redat în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

II.8. Cu privire la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

Conform evidenței contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat, înregistrat și declara la organul fiscal de administrare competent, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate, reținută de la salariați, după cum se prezintă în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

În vederea determinării modului de calcul, înregistrare și virare a contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate, 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 a contribuțiilor obligatorii și de înregistrare a acestora în evidența contabilă (balanțe de verificare), modul de declarare a contribuțiilor sociale obligatorii la organul fiscal în a cărui rază de competență își are sediul.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, pentru salariații încadrați pe baza 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 de administrare competent, contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate aferentă alocațiilor specifice detașării.

Codul fiscal la art 296⁵ prevede că persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru calculul căreia baza lunară este reprezentată de suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b).

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală nu au identificat excepții prevăzute de actul normativ invocat, constatându-se încălcarea prevederilor legale menționate la începutul acestui capitol, cu consecință diminuării bazei impozabile a contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 cu suma de ... eur.

În anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală s-a determinat baza impozabilă în moneda națională – lei, utilizând cursul euro practicat de BNR la data la care obligația de plată stabilită suplimentar era scadentă la plată conform prevederilor Codului fiscal.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296², art.296³ lit.a), art.296⁴ alin.1 lit.a), art.296⁴ alin.1 lit.u) și art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) b¹) b²) din LG nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.22 alin.(1) lit.a) lit.b) lit.c) și lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.3 alin.(7) din DT nr.96/1996.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat diminuarea bazei impozabilă a contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate cu suma de ... lei, aferent căreia au calculat contribuție individuală de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de contribuții stabilită de Codul fiscal, astfel:

- pentru anul fiscal 2012: - baza impozabilă = ... lei;
- CASS individuală = ... lei;
- pentru anul fiscal 2013: - baza impozabilă = ... lei;
- CASS individuală = ... lei;
- pentru anul fiscal 2014: - baza impozabilă = ... lei;
- CASS individuală = ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei

și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 26.02.2012 - 20.05.2015, modul de calcul fiind redat în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

II.9. Cu privire la contribuția pentru concedii și indemnizații în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au prezentat în anexa nr.6 s-a prezentat modul de determinare și declarare a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, conform evidenței contabile a societății.

Din verificarea documentelor care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate a contribuțiilor sociale obligatorii, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat, nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat la organul fiscal contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, aferentă veniturilor de natura salarială acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, la filiala din Germania a societății.

Codul fiscal la art.296⁵ prevede că persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori datorează contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate. Baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art.296¹⁵ și art.296¹⁶ lit.e), iar baza lunară de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.296², art.296¹⁸ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(3) lit.c), art.296¹⁸ alin.(5), art.296¹⁸ alin.(8) și art.296¹⁸ alin.(9) din LG nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.22 alin.(1) lit.a) lit.b) lit.c) și lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.3 alin.(7) din DT nr.96/1996.

Organele de inspecție fiscală nu au identificat excepții prevăzute de actul normativ invocat, astfel constatând că prin încălcarea prevederilor legale menționate la începutul acestui capitol, societatea a diminuat baza impozabilă a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, cu suma de ... lei, iar prin aplicarea procentului prevăzut de Codul fiscal, au stabilit, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de

întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 26.02.2012 - 20.05.2015, modul de calcul fiind redat în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

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:

SC X SRL, cu sediul în ..., având C.I.F. RO ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., este reprezentată prin dl. Z, în calitate de administrator.

SC X SRL contestă:

- Decizia de impunere nr. F-HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente acestora.

- Dispoziția nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

În vedere soluționării contestației, ținând cont de faptul că prin contestația formulată petenta a solicitat dreptul de a depune probe noi în susținerea contestației, invocând prevederile art.213 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“Art.213 - (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”,

și având în vedere prevederile art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”,

coroborate cu prevederile art.8 alin.(1) și (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Limba oficială în administrația fiscală este limba română.

(2) Dacă la organele fiscale se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organele fiscale vor solicita ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați”,

prin adresa nr. .../...2015, DGRFP Timișoara, Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, a solicitat petentei să depună, în completare la contestație, orice alte probe, pe care le consideră necesare în vederea susținerii contestației formulate.

SC X SRL, cu adresa nr. .../...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2015, depune o serie de documente opisate la dosarul contestației de la pagina ... la

Având în vedere prevederile art.213 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care

arată:

“Art.213 - (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

prin adresa nr. .../...2015, DGRFP Timișoara, Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, a solicitat AJFP ... – Inspekția Fiscală, Serviciul Inspekție Fiscală Persoane Juridice CM să se pronunțe asupra acestor documente depuse, în completare la contestație.

AJFP ... – Inspekția Fiscală, Serviciul Inspekție Fiscală Persoane Juridice CM, prin adresa nr. .../...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2016, depune completarea la referatul nr..../...2015 cu propuneri privind modul de soluționare a contestației.

III.1. Cu privire la capătul de cerere referitor la diferențele de contribuții sociale și accesorii aferente acestora în quantum total de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă sumele plătite angajaților din străinătate cu titlu de indemnizații de detașare se încadrează în categoria veniturilor din salarii pentru care se datorează contribuții sociale, respectiv dacă quantumul acestor contribuții sociale și accesoriile aferente acestora a fost calculat corect în condițiile în care apar neconcordanțe între datele centralizate de organele de inspekție fiscală în situația privind veniturile brute realizate de personalul salariat al SC X SRL la filiala din Germania și datele din jurnalele de salarizare lunare (“*Lohnjournal monatlich în Euro*”).

În fapt, SC X SRL din ..., 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 14.03.2013 cu firma G... P... G... GmbH, având ca obiect lucrări de montaj și instalare a componentelor instalației de climatizare și ventilație în cadrul obiectivului de construcție A... F... Neuburg, având valoarea de ... euro;

- contractul de execuție din data de 09.01.2014 încheiat cu V... K... G... f. , având ca obiect lucrări de montaj/instalații sanitare cu termene de finalizare la data de 31.12.2014.

În scopul realizării obiectivelor contractelor încheiate, în perioada verificării, societatea funcționat printr-un sediu secundar deschis și înregistrat din punct de vedere fiscal pe teritoriul Germaniei, cu un număr de 10 salariați cu normă întreagă (la data înregistrării), iar ulterior numărul acestor modificându-se în funcție de necesarul societății.

În perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, societatea a înregistrat cheltuieli cu salariile unui număr mediu de ... - ... salariați/an, încadrați pe baza de contract individual de muncă cu timp normal de lucru.

În scopul realizării obiectivelor contractelor încheiate cu societăți din Germania, o parte din acești salariați au fost detașați la sediul secundar deschis în Germania, desfășurându-și activitatea pe teritoriul statului membru, după cum se prezintă detaliat, nominal și ca durată, în tabelul nominal formular portabil A1

întocmit de reprezentantul legal al societății, respectiv anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală, respectiv situația personalului detașat în statul german în perioada supusă inspecției fiscale.

Din documentele privind evidența contabilă puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat venituri de natură salarială, brute, pentru salariații detașați la filiala din Germania, în sumă totală de ... eur, astfel:

- în anul fiscal 2012: ... eur;
- în anul fiscal 2013: ... eur;
- în anul fiscal 2014: ... eur.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nu au fost identificate elemente care să modifice baza impozabilă stabilită de societate pentru determinarea impozitului pe salarii, iar temeiul legal în baza căruia s-a efectuat verificarea modului de determinare a bazei de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, de înregistrare a impozitului pe salarii datorat, aferent perioadei supusă inspecției, a fost:

- Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare;
- OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicată.

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 SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296³ lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că SC 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. F-HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală au fost stabilite contribuții sociale și accesorii aferente acestora, în sumă totală de ... lei.

Petenta arată că așa cum rezultă din conținutul Deciziei de impunere nr. F-HD ... din data de ...2015, 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:

“societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal, contribuția datorată de (angajator sau angajat) aferentă veniturilor de natură salarială constând în alocații specifice detașării acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012-31.12.2014 la filiala din Germania a societății, contrar prevederilor Codului fiscal. S-a constatat diminuarea bazei impozabile a (...)

cu suma de ... lei, aferent căreia s-a calculat (...) în sumă de (...) prin aplicarea cotelor de contribuții stabilite de Codul fiscal.”, susținând că prin acest tip de motivare nu se satisface cerința motivării în fapt impusă de art.43 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.”*

Petenta invocă faptul 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.

Petenta susține că sumele achitate sunt indemnizații de detașare și îi sunt incidente unele dispoziții ale Codului Fiscal, Codului Muncii, ale HG Nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, precum și o serie de cauze din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În drept, referitor la stabilirea bazei impozabile a veniturilor din salarii și/sau al diferențelor de venituri din salarii sau asimilate salariilor, stabilite pentru perioade anterioare, în vederea determinării obligațiilor datorate, sunt incidente următoarele:

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.”

coroborat cu 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 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 bază;

- 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 (...)”.

În speță, trebuie avute în vedere și prevederile art.57 alin.2¹ din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

Art.57 alin.2¹:

“În cazul veniturilor din salarii și/sau al diferențelor de venituri din salarii stabilite pentru perioade anterioare, conform legii, impozitul se calculează și se reține la data efectuării plății, în conformitate cu reglementările legale în vigoare privind veniturile realizate în afara funcției de bază la data plății, și se virează până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit”;

coroborat cu dispozițiile pct.106 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările 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”.

De asemenea, trebuie avut în vedere dacă în speță sunt incidente și prevederile art.91 alin.(3) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 91

(1) Contribuabilii persoane fizice rezidente care, pentru același venit și în decursul aceleiași perioade impozabile, sunt supuși impozitului pe venit atât pe teritoriul României, cât și în străinătate, au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului plătit în străinătate, denumit în continuare credit fiscal extern, în limitele prevăzute în prezentul articol.

(2) Creditul fiscal extern se acordă dacă sunt îndeplinite, cumulativ, următoarele

condiții:

a) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin în care s-a plătit impozitul;

b) impozitul plătit în străinătate, pentru venitul obținut în străinătate, a fost efectiv plătit în mod direct de persoana fizică sau de reprezentantul său legal ori prin reținere la sursă de către plătitorul venitului. Plata impozitului în străinătate se dovedește printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin respectiv;

c) venitul pentru care se acordă credit fiscal face parte din una dintre categoriile de venituri prevăzute la art. 41.

(3) Creditul fiscal extern se acordă la nivelul impozitului plătit în străinătate, aferent venitului din sursa din străinătate, dar nu poate fi mai mare decât partea de impozit pe venit datorat în România, aferentă venitului impozabil din străinătate, în situația în care contribuabilul în cauză obține venituri din străinătate din mai multe state, creditul fiscal extern admis a fi dedus din impozitul datorat în România se va calcula, potrivit procedurii de mai sus, pentru fiecare țară și pe fiecare natură de venit.

(3¹) După data aderării României la Uniunea Europeană, pentru veniturile din economii, definite la art. 124⁵, obținute de persoanele fizice rezidente din acele state membre care au perioada de tranziție specificată la art. 124⁹, se aplică metoda de eliminare a dublei impuneri, prevăzută la art. 124¹⁴ alin. (2).

(5) În vederea calculului creditului fiscal extern, sumele în valută se transformă la cursul de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului (...).

În drept, referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar reprezentând contribuții sociale aferente veniturilor de natură salarială, sunt incidente următoarele prevederi legale:

Potrivit Titlului IX² – Contribuții sociale obligatorii, Capitolul I. Contribuții sociale obligatorii privind persoanele care realizează venituri din salarii, venituri asimilate salariilor și venituri din pensii, precum și persoanele aflate sub protecția sau în custodia statului, la art.296², art.296³, art.296⁴, art.296⁵ și art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

- Art.296²:

“Sfera contribuțiilor sociale

În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art.2 alin.(2) sunt contribuții sociale obligatorii.”,

coroborate cu prevederile art.2 alin.(2) care precizează:

“(2) Contribuțiile sociale obligatorii reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:

a) contribuțiile de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat;

b) contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;

c) contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

datorată de angajator bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;

d) contribuțiile asigurărilor pentru șomaj datorate bugetului asigurărilor pentru șomaj;

e) contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator bugetului asigurărilor sociale de stat;

f) contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator potrivit art. 4 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare.”;

- Art.296³:

“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; (...)

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;”;

- Art.296⁴:

“Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale.

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

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

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

- Art.296⁵:

“Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art.296³ lit.e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b). (...)

(2) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit.e) și g), baza lunară de calcul

pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art.296¹⁵ și art.296¹⁶ lit.b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art.296¹⁷ alin.(6).

(2¹) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit.e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art.296¹⁵ și art.296¹⁶ lit.e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art.296¹⁷ alin.(7). Baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ 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.296³ lit.a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit.e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr.53/2000 -Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr.500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr.273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art.296¹⁵.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ 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.296³ lit.a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.”;

- Art.296¹⁸:

“Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art.296³ lit.f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii. (...)

(5) Calculul contribuțiilor sociale individuale se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin.(3) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la art.296⁴, corectată

cu veniturile specifice fiecărei contribuții în parte, cu excepțiile prevăzute la art.296¹⁵ și, după caz, la art.296¹⁶. (...)

(8) Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art.296³ lit.f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin.(3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art.296⁵-296¹³, după caz.

(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.”

În consecință, din prevederile legale citate mai sus, se reține că baza de calcul a contribuțiilor sociale este constituită din suma veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, iar aferent acestora un contribuabil datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, **în drept, pe fiecare categorie de contribuție socială** sunt incidente următoarele prevederi legale:

• Referitor la **contribuția de asigurări sociale datorată de angajator** pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele:

- pentru anii 2012 – 2013, având în vedere prevederile Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012, Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator este stabilită potrivit art.296³ lit.e), art.296⁵ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar art.296¹⁸ alin.(3) lit.a) a¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care, 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;”

- pentru anul 2014, având în vedere prevederile Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator este stabilită potrivit prevederilor art.296³ lit.e), art.296⁵ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar cotele aplicabile în anul 2014, se stabilesc astfel:

- pentru perioada ianuarie – septembrie 2014, conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.a) a¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care, 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;”

- pentru perioada octombrie – decembrie 2014, conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.a) a¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (modificată prin Legea nr.123/2014):

“ (3) *Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care, 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;”.

• Referitor la **contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați**, pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele:

- pentru anii 2012 – 2013, având în vedere prevederile Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012, Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013, contribuția individuală de asigurări sociale datorată de angajat este stabilită potrivit prevederilor art.296³ lit.a), art.296⁵ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar art.296¹⁸ alin.(3) lit.a) a¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012 :

“ (3) *Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care, 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;”

- pentru anul 2014, având în vedere prevederile Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014, contribuția individuală de asigurări sociale datorată de angajat este stabilită potrivit art.296³ lit.a), art.296⁵ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar cotele aplicabile în anul 2014, se stabilesc astfel:

- pentru perioada ianuarie – septembrie 2014, conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.a) a¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) *Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care, 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;”

- pentru perioada octombrie – decembrie 2014, conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.a) a¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (modificată prin Legea nr.123/2014):

“ (3) *Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care, 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;”.

• Referitor la **contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator** pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, sunt aplicabile prevederile art.296³ lit.e), art.296⁵ alin.(5), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, iar la art.296¹⁸ alin.(3) lit.e) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă pentru anii 2012, 2013 și 2014:

“(3) 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; ”

• Referitor la **contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator**, pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele:

- pentru anii 2012 - 2013, având în vedere prevederile Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012, Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator este stabilită potrivit art.296³ lit.e), art.296⁵ alin.(3), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar la art.296¹⁸ alin.(3) lit.d) d²) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d²) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator; ”

- pentru anul 2014, având în vedere prevederile Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator este stabilită potrivit art.296³ lit.e), art.296⁵ alin.(3), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar la art.296¹⁸ alin.(3) lit.d) d²) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2014:

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d²) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator; ”

• Referitor la **contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați**, pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- pentru anii 2012 – 2013, având în vedere prevederile Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012, Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013, contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajat este stabilită potrivit art.296³ lit.a), art.296⁵ alin.(3), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar la art.296¹⁸ alin.(3) lit.d) d¹) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d¹) 0,5% pentru contribuția individuală; ”

- pentru anul 2014, având în vedere prevederile Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe

anul 2014, contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajat este stabilită potrivit art.296³ lit.a), art.296⁵ alin.(3), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar la art.296¹⁸ alin.(3) lit.d) d¹) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2014:

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d¹) 0,5% pentru contribuția individuală;”

- Referitor la **contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**, pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, sunt aplicabile prevederile art.296³ lit.e), art.296⁵ alin.(4), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar la art.296¹⁸ alin.(3) lit.f) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă pentru anii 2012, 2013 și 2014:

“(3) 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**, pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, sunt aplicabile prevederile Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012, Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013, Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator este stabilită potrivit art.296³ lit.e), art.296⁵ alin.(2), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar la art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) b²) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b²) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator”;

- Referitor la **contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați**, pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, sunt aplicabile prevederile Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012, Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013, Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014, contribuția individuală de asigurări de sănătate datorată de angajați este stabilită art.296³ lit.a), art.296⁵ alin.(2), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar la art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) b¹) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;” ;

• Referitor la **contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate**, pentru perioada anii 2012, 2013 și 2014, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este stabilită potrivit art.296¹⁸ alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

“Art. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art.296³ lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.”,

iar la art.296¹⁸ alin.(3) lit.c) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă pentru anii 2012, 2013 și 2014:

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

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

• Referitor la **contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator**, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, sunt aplicabile prevederile Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012, Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013, Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator este stabilită potrivit art.296³ lit.e), art.296⁵ alin.(3), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8)-(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar la art.296¹⁸ alin.(3) lit.d) d²) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d²) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;”

• Referitor la **contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați**, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, sunt aplicabile prevederile Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012, Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013, Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014, contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajat este stabilită potrivit art.296³ lit.a), art.296⁵ alin.(3), art.296¹⁸ alin.(1) alin.(5) alin.(8) - (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar la art.296¹⁸ alin.(3) lit.d) d¹) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d¹) 0,5% pentru contribuția individuală;”

În consecință, din prevederile legale citate mai sus, rezultă că baza de calcul a contribuțiilor sociale este constituită din suma veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, iar în baza prevederilor art.296³ lit.e) din Legea nr.571/2003 privind

Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii.

Referitor la susținerile contestatoarei că sumele achitate sunt indemnizații de detașare și îi sunt incidente unele dispoziții ale Codului Fiscal, Codului Muncii, ale HG Nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, precum și o serie de cauze din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât se reține că în cauză nu se pune problema incidentei acestor acte normative, ci problema este dacă sumele acordate de societate pentru plata activităților desfășurate de angajații detașați în Germania sunt prin natura lor venituri salariale, respectiv **plată a muncii** efectuate în străinătate sau sunt indemnizații de detașare acordate cu titlu de **decontare a unor cheltuieli** în străinătate suportate efectiv de societate pentru detașare, cum ar fi diurne, cheltuielile de transport, cazare și masă.

Mai mult, chiar petenta a solicitat documente portabile A1 pentru angajații detașați, societatea depunând cerere către C.N.P.P. 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 salariați din care să reiasă drepturile și obligațiile părților contractante.

Astfel, detașarea salariaților s-a efectuat cu aprobarea Casei Naționale de Pensii Publice care a eliberat Certificatele privind legislația în materie de securitate socială, formular A1.

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

Prin urmare chiar petenta a dorit ca veniturile realizate de angajații detașați în Germania să facă obiectul sistemul de securitate socială din România, tocmai pentru a nu se reține aceste contribuții sociale de către statul în care urmează să se detașeze, 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 in Euro”)).

Ori, 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 munca încheiate între salariați și SC X SRL ..., 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.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că 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.

Trebuie reținut faptul că 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.

În speță trebuie avute în vedere și prevederile art.11 alin.(3) lit.a) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, se precizează:

“persoana care desfășoară o activitate salariată sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv”, coroborate cu art.12 din același regulament, care arată:

“(1) O persoană care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru pentru un angajator care în mod normal își desfășoară activitățile acolo și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să facă obiectul legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimisă să înlocuiască o altă persoană”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, art.19 din Regulamentul (CE) nr.987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, stabilește următoarele:

“(1) Instituția competentă din statul membru a cărei legislație devine aplicabilă în temeiul titlului II din regulamentul de bază informează persoana respectivă și, dacă este cazul, angajatorul(angajatorii) acesteia cu privire la obligațiile prevăzute în legislația respectivă. Instituția oferă acestora sprijinul necesar pentru încheierea formalităților cerute de respective legislație.

(2) La cererea persoanei respective ori a angajatorului său, instituția competentă a statului membru a cărei legislație este aplicabilă în temeiul titlului II din regulamentul de bază eliberează un atestat conform căruia respectiva legislație este aplicabilă și indică, dacă este cazul, până la ce dată și în ce condiții”.

Astfel, din dispozițiile comunitare antecitate se degajă regula de bază ce stă la baza sistemelor de securitate socială din Uniunea Europeană, conform căroră, în cazul persoanelor salariate, se aplică de regulă legislația de asigurări sociale din statul membru în care se realizează activitatea.

Prin derogare de la acest principiu, pentru a aplica legislația altui stat membru decât cel în care se realizează activitatea, persoana interesată poate solicita instituției competente din țara sa, determinarea legislației aplicabile, ținând cont de situația sa personală și de prevederile din regulamentele comunitare aplicabile, care eliberează în acest sens documentul portabil A1 (certificat) și prin care se stabilește ce legislație este aplicabilă persoanei respective, până la ce dată și în ce condiții.

În lipsa acestui document recunoscut de toate celelalte instituții competente din statele membre, rămâne aplicabilă regula generală - cea a asigurării conform legislației statului membru de desfășurare a activității.

În acest sens, în condițiile în care detașarea salariaților s-a efectuat cu aprobarea Casei Naționale de Pensii Publice care a eliberat Certificatele privind legislația în materie de securitate socială, formular A1, rezultă că pentru activitatea desfășurată în Germania, salariații au rămas supuși legislației de securitate socială din România, pe perioada de valabilitate a documentului.

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

Ori sumele plătite salariaților detașați nu poate 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 contestatoarea 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, 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.

Din documentele existente la dosarul contestației 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 masa pe baza unor documente de decontare.

Mai mult, trebuie avut în vedere faptul că art.6 din Legea nr. 82 / 1991 a contabilității, republicată, arată că:

“Orice operațiune economico – financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de document justificativ;”,

coroborat cu dispozițiile pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44 / 2004, potrivit cărora:

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Ori, în baza prevederilor art.4 alin.(1) din Legea nr. 82 / 1991 a contabilității, republicată, care arată că:

„ART. 4 (1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.”,

s-a emis OMFP nr. 3055 / 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la art.1 prevede:

(1) Se aprobă Reglementările contabile conforme cu directivele europene, cuprinse în anexa) care face parte integrantă din prezentul ordin.”*

De asemenea prin HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, se prevede:

„ART. 1

Prevederile prezentei hotărâri se aplică personalului trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar reprezentind:

a) vizite oficiale, tratative (negocieri), consultări, încheieri de convenții, acorduri și alte asemenea înțelegeri;

b) participari la târguri și expoziții; prospectarea pieței; acțiuni de cooperare economică și tehnico-științifică; contractari și alte acțiuni care decurg din executarea contractelor de comerț exterior;

c) documentare, schimb de experienta;

d) cursuri și stagii de practica și specializare sau perfecționare, inclusiv participarea elevilor, studenților și cadrelor didactice insotitoare la olimpiade și concursuri în domeniul învățământului;

e) participari la congrese, conferințe, simpozioane, seminarii, colocvii sau alte reuniuni, care prezintă interes pentru activitatea specifică a unității, precum și la manifestări științifice, culturale, artistice, sportive și altele asemenea;

f) primiri de titluri, grade profesionale, distincții sau premii conferite pentru realizari științifice, culturale, artistice sau sportive;

g) desfășurarea unei activități științifice, culturale, artistice sau sportive,

temporare, fără dobândirea calității de salariat a partenerului extern, precum și pentru ținerea de cursuri în calitate de profesor vizitator;

h) control și îndrumare la misiuni diplomatice, oficii consulare și alte asemenea reprezentante în străinătate;

i) executări de lucrări de construcții, reparații și amenajări la imobilele misiunilor diplomatice, oficiilor consulare și ale celorlalte forme de reprezentare în străinătate, precum și ducerea și aducerea pe roti a mijloacelor auto aparținând acestor reprezentante;

j) asigurarea protecției demnitarilor români pe timpul cât aceștia se deplasează în străinătate de către personalul specializat din cadrul Serviciului de Protecție și Paza.”

„ART. 5

(1) Personalului trimis în străinătate în condițiile prezentei hotărâri i se acordă:

A. În străinătate:

a) o indemnizație zilnică în valută, denumită în continuare diurna, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor marunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea;

b) o sumă zilnică în valută, denumită în continuare plafon de cazare, în limita căreia personalul trebuie să-și acopere cheltuielile de cazare.

B. În țara:

a) salariul stabilit potrivit reglementărilor în vigoare, pe toată durata deplasării, în cazul personalului care, pe timpul deplasării în străinătate, își menține calitatea de salariat;

b) o indemnizație lunară în lei calculată în raport cu salariul de baza și sporul de vechime, corespunzător funcției și gradului profesional, în cazul personalului care se deplasează în interesul unității trimitătoare, pentru a participa la cursuri și stagii de practică și specializare sau perfecționare, cu suportarea parțială sau integrală a cheltuielilor de către diferite organizații sau alți parteneri externi, pe o durată care depășește 90 de zile calendaristice și căruia, pe timpul absentei din țară, i se suspenda contractul de muncă, după cum urmează:

-25% pentru acoperirea cheltuielilor legate de întreținerea locuinței;

-25% pentru fiecare copil sau părinte aflat în întreținere, potrivit legii, în țară, precum și pentru soțul/sotia care nu realizează venituri.

Sumele acordate potrivit prevederilor lit. B.b) nu pot să depășească 100% din salariul de baza și sporul de vechime, stabilite prin contractul individual de muncă, actualizate potrivit indexarilor aprobate.

(2) Drepturile prevăzute la alin. (1) lit. B.b) se acordă cu condiția semnării, de către persoanele în cauză, a unui act adițional la contractul de muncă, prin care se obligă ca, după întoarcerea în țară, să lucreze o anumită perioadă în cadrul unității trimitătoare, indiferent de durata deplasării în străinătate.

(3) Actul adițional la contractul de muncă menționat la alin. (2) se încheie și în cazul personalului care se deplasează în străinătate pentru documentare și schimb de experiență.

În cazul nerespectării acestei obligații, persoanele beneficiare vor restitui cheltuielile efectuate de către unitatea trimitătoare.”,

coroborate cu prevederile CAP.5 Modul de acordare și de justificare a sumelor cheltuite în valută, art.12 din același act normativ mai sus citat, care arată:

„ART. 12

(1) *Sumele în valută convenite personalului, în condițiile stabilite prin prezenta hotărâre, se acordă sub forma de avans.*

(2) *Justificarea sumelor cheltuite în valută, cu excepția celor reprezentând drepturile de diurna, se face pe bază de documente și se aproba de către conducătorii unităților trimitatoare; în cazul cheltuielilor medicale este necesar și avizul policlinicii de specialitate.*

(3) *În situația în care în unele țări, potrivit practicii existente pe plan local, nu se eliberează documente sau acestea sunt reținute de către autorități, sumele cheltuite se justifică pe bază de declarație data pe propria răspundere.*

În țările în care România are reprezentante, declarația se confirmă de către aceste reprezentante, dacă pentru obținerea acestei confirmări nu sunt necesare cheltuieli de deplasare.

ART. 13

(1) *Sumele în valută folosite în alte scopuri, pierdute, furate sau cheltuite fără respectarea condițiilor în care au fost acordate potrivit prezentei hotărâri, se recuperează în valută de cei vinovați.*

(2) *Eventualele penalități de întârziere se calculează în lei, pe baza cursului de schimb valutar la data depunerii sumei datorate.”*

Mai mult, SC X SRL ... nu a făcut dovada cu documente legale, contrar prevederilor art.65 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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 plata 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.

Ori ca să putem vorbi de indemnizații de detașare acordate cu titlu de decontare a unor cheltuieli în străinătate suportate efectiv de societate pentru detașare, cum ar fi diurne, cheltuielile de transport, cazare și masă, trebuie avut în vedere faptul că o persoană trimisă în delegare sau detașare are dreptul să primească, în condițiile legii, un avans în numerar, stabilit în raport cu numărul zilelor de deplasare, dar nu mai mult decât totalul cheltuielilor de delegare sau de detașare pentru 30 de zile calendaristice, prevederea fiind cuprinsă de HG nr. 1860/2006. De asemenea, și sumele în valută convenite personalului trimis în străinătate se acordă sub formă de avans, așa cum se arată în HG nr.518/1995.

Prin excepție, pot exista situații în care o societate poate să acorde diurna și după delegarea sau detașarea persoanelor.

Trebuie precizat și faptul că:

- avansul în lei se acordă și justifică în condițiile prevăzute de reglementările legale privind operațiunile de încasări și plăți în numerar prin casierie. Astfel, înainte de

deplasare, compartimentul financiar-contabil va întocmi, în două exemplare, pentru persoana trimisă în delegare/detașare, o Dispoziție de plată (încasare), potrivit reglementărilor legale privind documentele financiar-contabile.

Mai departe, salariatul care va efectua deplasarea/detașarea, pentru fiecare deplasare și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar, va întocmi un exemplar de document numit Ordin de deplasare. În plus, persoana trimisă în delegare sau detașare este obligată să obțină, pe acest ordin, de la unitatea la care se deplasează, viza și ștampila conducătorului unității sau înlocuitorului acestuia, indicând data și ora sosirii și a plecării.

- avansul în valută, pentru justificarea sumelor cheltuite în valută, cu excepția celor reprezentând drepturile de diurna, se face pe baza de documente și se aprobă de către conducătorii unităților trimițătoare.

Așadar, documentul financiar-contabil utilizat pentru decontarea banilor primiți de persoana trimisă în delegare sau detașare în străinătate, altele decât drepturile de diurnă, va fi Decontul de cheltuieli (pentru deplasări externe).

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 plata muncii.

În concluzie, având în vedere cele arătate mai sus, reiese foarte clar că la examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal trebuia să aibă în vedere la motivarea, în fapt și în drept, a tuturor prevederilor legale incidente în speță, precum și documentele justificative și evidențele financiar - contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Referitor la susținerea petentei că:

- așa cum rezultă din conținutul Deciziei de impunere nr. F-HD ... din data de ...2015, 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:

“societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal, contribuția datorată de (angajator sau angajat) aferentă veniturilor de natură salarială constând în alocații specifice detașării acordate salariaților care au fost detașați în perioada 01.01.2012-31.12.2014 la filiala din Germania a societății, contrar prevederilor Codului fiscal. S-a constatat diminuarea bazei impozabile a (...) cu suma de ... lei, aferent căreia s-a calculat (...) în sumă de (...) prin aplicarea cotelor de contribuții stabilite de Codul fiscal.” ;

- acest tip de motivare nu satisface cerința motivării în fapt impusă de art.43 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.”;*

- 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,

trebuie menționate următoarele:

- 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 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, sume contabilizate de SC X SRL ca și diurne, așa cum rezultă din documentele contabile puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală.

- pe baza documentelor întocmite de firma de contabilitate care conduce evidența contabilă a sediului secundar din Germania, pentru veniturilor de natură salarială realizate de salariații detașați în Germania, pe baza statelor de salarii aferente perioadei 01.01.2012 – 31.12.2014, SC X SRL a înregistrat, reținut și achitat impozit pe salarii către Germania.

Chiar SC X SRL, prin reprezentantul său legal, a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele situații:

- Situația privind veniturile brute realizate de personalul salariat al SC X SRL la filiala din Germania (euro) anexată la raportul de inspecție fiscală ca fiind anexa nr.4:

Situația privind veniturile brute realizate de persoanalul salariat al SC X la filiala din Germania (euro)						
AN	LUNA	TOTAL VENITURI BRUTE	IMPOZIT RETINUT DE STATUL GERMAN	CHELTUIELI CU TITLU DE RAMBURSARE	TOTAL SALARII NETE	VENITURI REALIZATE DE SOCIETATE în STRĂINĂTATE
2012	ianuarie	0,00	0,00		0,00	
	februarie	...	...		...
	martie	...	...		...
	aprilie	...	...		...
	mai	...	...		...
	iunie	...	...		...
	iulie	...	...		...
	august	...	...		...
	septembrie	...	...		...
	octombrie	...	...		...
	noiembrie	...	...		...
	decembrie	...	...		...
TOTAL 2012		...	...		...
2013	ianuarie	...	...		...
	februarie	...	...		...
	martie	...	...		...
	aprilie	...	...		...
	mai	...	...		...
	iunie	...	...		...
	iulie	...	...		...
	august	...	...		...
	septembrie	...	...		...
	octombrie	...	...		...
	noiembrie	...	...		...
	decembrie	...	...		...
TOTAL 2013		...	...		...
2014	ianuarie	...	...		...
	februarie	...	...		...
	martie	...	...		...
	aprilie	...	...		...
	mai	...	...		...
	iunie	...	...		...
	iulie	...	...		...
	august	...	...		...

	septembrie	...	...		...
	octombrie	...	...		...
	noiembrie	...	...		...
	decembrie	...	...		...
TOTAL 2014		...	...		...	...
TOTAL GENERAL		...	...		...	...

situație în care se face trimitere la:

- VENITURILE BRUTE realizate de personalul salariat al SC X SRL la filiala din Germania;
- IMPOZIT REȚINUT DE STATUL GERMAN;
- total SALARII NETE,

iar din termeni folosiți reiese cu claritate faptul că veniturile realizate de salariații detașați în Germania sunt de natură salarială.

Însă din analiza situației privind veniturile brute realizate de personalul salariat al SC X SRL la filiala din Germania (euro), anexată la raportul de inspecție fiscală ca fiind anexa nr.4, reiese că, în mod eronat, petenta a totalizat impozitul reținut de statul german pentru anul 2014 în sumă de ... euro, în loc de ... euro cât ar fi fost totalul corect.

Neconcordanța din situație referitor la suma de ... euro, reiese din totalizarea la anul anul 2014 (... euro) și a anului 2013 (... euro):

TOTAL 2012		...	...		...
TOTAL 2013		...	...		...
2014	ianuarie	...	...		...
	februarie	...	...		...
	martie	...	...		...
	aprilie	...	...		...
	mai	...	...		...
	iunie	...	...		...
	iulie	...	...		...
	august	...	...		...
	septembrie	...	...		...
	octombrie	...	...		...
	noiembrie	...	...		...
	decembrie	...	...		...	...
TOTAL 2014		...	...		...	...
TOTAL GENERAL		...	...		...	...

În consecință, și totalul general pentru impozitul reținut de statul german în sumă de ... euro este eronat, în loc de ... euro, cât ar fi fost totalul corect;

- Situația privind veniturile salariale realizate de personalul detașat în Germania întocmită de SC X SRL anexată la raportul de inspecție fiscală:

Perioada	Venituri salariale realizate de personalul detașat în Germania		Impozit salarii aferent veniturilor salariale ale personalului detașat în Germania	
	Venituri salariale realizate în România (LEI)	Venituri salariale realizate în Germania (EURO)	Impozit salarii aferent salariaților din România (LEI)	Impozit venit aferent veniturilor salariale realizate în Germania (EURO)
2012
2013
2014

situație în care se face trimitere la:

- VENITURILE SALARIALE realizate de personalul detașat în Germania (EURO);
- IMPOZIT SALARII aferent veniturilor salariale ale personalului detașat în Germania (euro),

iar din termenii folosiți reiese cu claritate faptul că se face trimitere la venituri

salariale realizate de salariații detașați în Germania.

De asemenea, așa cum am arătat și mai sus, în mod eronat, petenta a totalizat impozitul reținut de statul german pentru anul 2014 în sumă de ... euro, această sumă a fost preluată greșit și în această situație, în loc de ... euro, cât ar fi fost corect să se înscrie la anul 2014 pentru impozitul venit aferent veniturilor salariale realizate în Germania (EURO).

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației reiese faptul că sumele plătite salariaților deplasați la muncă în Germania au fost acordate având la bază criteriul salarizării muncii, plăți evidențiate pe baza unor jurnale de salarizare lunare („*Lohnjournal monatlich in Euro*”), în care sunt evidențiate atât veniturile salariale („*lohn*”), cât și impozit pe salariu („*lohnsteuer*”), precum și alte rețineri: „*kirchensteuer*” – impozit biserică, 2 % *St.*, s.a, iar din termenii folosiți, din nou reiese cu claritate faptul că se face trimitere la salarizare, venituri salariale, precum și impozit pe salarii, pentru sumele plătite salariaților detașați în Germania.

Cu atât mai mult, din analiza jurnalului de salarizare lunare („*Lohnjournal monatlich in Euro*”) pentru perioada 01.02.2012 – 31.12.2014, întocmit de firma de contabilitate care conduce evidența contabilă a sediului secundar din Germania, s-a constatat că aferent veniturilor brute realizate de unii salariați, deplasați la muncă în Germania, s-au reținut și contribuții sociale datorate statului german, precum:

- asigurarea națională de pensii (gesetzliche Rentenversicherung - RV):
 - contribuția angajatului (Arbeitnehmer - AN): RV-Beitr. AN;
 - contribuția angajatorului (Arbeitgeber - AG): RV-Beitr. AG;
- asigurarea de sănătate (gesetzliche Krankenversicherung - KV):
 - contribuția angajatului (Arbeitnehmer - AN): KV-Beitr. AN;
 - contribuția angajatorului (Arbeitgeber - AG): KV-Beitr. AG;
- asigurarea de șomaj (Arbeitslosenversicherung - AV):
 - contribuția angajatului (Arbeitnehmer - AN): AV-Beitr. AN;
 - contribuția angajatorului (Arbeitgeber - AG): AV-Beitr. AG;
- asigurarea de îngrijire (gesetzliche Pflegeversicherung - PV):
 - contribuția angajatului (Arbeitnehmer - AN): PV-Beitr. AN;
 - contribuția angajatorului (Arbeitgeber - AG): PV-Beitr. AG;

Față de cele arătate mai sus, nu reiese cu claritate dacă în TOTALUL veniturilor brute realizate de salariați din Germania, în sumă de ... euro (echivalentul sumei de ... lei), pentru care organele de inspecție fiscală au calculat contribuții de asigurări sociale datorate statului român, s-au ținut cont de veniturile brute pentru care deja s-au reținut contribuții sociale datorate statului german, pentru unii salariați din Germania, pentru anii 2013 și 2014.

Astfel, cu toate că s-au reținut contribuții sociale datorate statului german pentru anii 2013 și 2014, spre exemplu am analizat doar luna decembrie 2014, reieșind următoarele aspecte:

- în situația privind veniturile salariale realizate de personalul detașat în Germania (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală) sunt cuprinse următoarele date totale:
 - ... euro - total venituri brute;
 - ... euro - impozit reținut de statul german;

... euro - total salarii nete;

• din jurnalul de salarizare lunară (“*Lohnjournal monatlich in Euro*”) pe luna decembrie 2014 rezultă că suma de ... euro total venituri brute, cuprinde și sume pentru care deja s-au reținut asigurări sociale în Germania, astfel:

- pentru angajatul G... S... la un brut impozabil de ... euro au fost reținute:

- asigurări sociale în sumă de ... euro (... euro + ... euro):

... euro - KV-Beitr. AN;

... euro - KV-Beitr. AG;

... euro - RV-Beitr. AN;

...euro - RV-Beitr. AG;

... euro - AV-Beitr. AN;

... euro - AV-Beitr. AG;

... euro - PV-Beitr. AN;

... euro - PV-Beitr. AG;

... euro - total contribuții

... euro - total contribuții angajator

angajat (Arbeitnehmer - AN);

(Arbeitgeber - AG);

- deduceri din net: ... euro (Nettobe-/abzüge),

rămânând un salariu net de plată de ... euro (Auszahlungsbetrag);

- pentru angajata K... A... la un brut impozabil de ... euro au fost reținute:

- asigurări sociale în sumă de ... euro (... euro + ... euro):

... euro - KV-Beitr. AN;

... euro - KV-Beitr. AG;

... euro - RV-Beitr. AN;

... euro - RV-Beitr. AG;

... euro - AV-Beitr. AN;

... euro - AV-Beitr. AG;

... euro - PV-Beitr. AN;

... euro - PV-Beitr. AG;

... euro - total contribuții

... euro - total contribuții angajator

angajat (Arbeitnehmer - AN);

(Arbeitgeber - AG);

- impozit salariu: ... euro – lohnsteuer,

rămânând un salariu net de plată de ... euro (Auszahlungsbetrag);

- pentru angajatul P... M... S... la un brut impozabil de ... euro au fost reținute:

- asigurări sociale în sumă de ... euro (... euro + ... euro):

... euro - KV-Beitr. AN;

... euro - KV-Beitr. AG;

... euro - RV-Beitr. AN;

... euro - RV-Beitr. AG;

... euro - AV-Beitr. AN;

... euro - AV-Beitr. AG;

... euro - PV-Beitr. AN;

... euro - PV-Beitr. AG;

... euro - total contribuții

... euro - total contribuții angajator

angajat (Arbeitnehmer - AN);

(Arbeitgeber - AG);

- impozit salariu: ... euro – lohnsteuer,

rămânând un salariu net de plată de ... euro (Auszahlungsbetrag);

• prin urmare totalul veniturilor brute pe luna decembrie 2014, în sumă de ... euro, luat în considerare de organele fiscale la calculul contribuțiilor sociale datorate în România (în totalul general de ... euro, echivalentul sumei de ... în lei), include și suma ... euro (... euro + ... euro + ... euro) asupra căreia deja s-au reținut în Germania, atât contribuții de asigurări sociale datorate de angajat în sumă de ... euro (... euro + ... euro + ... euro), cât și contribuții de asigurări sociale datorate de angajator în sumă de ... euro (... euro + ... euro + ... euro).

În concluzie, apar neconcordanțe între datele centralizate în situația privind veniturile brute realizate de personalul salariat al SC X SRL la filiala din Germania (euro) anexată la raportul de inspecție fiscală ca fiind anexa nr.4 și datele din

jurnalele de salarizare lunare (“*Lohnjournal monatlich în Euro*”) existente la dosarul contestației.

De asemenea, și din compararea datelor din situația, denumită Tabelul nominal formular portabil A1, anexată la raportul de inspecție fiscală și ca fiind anexa nr.3 și datele din jurnalele de salarizare lunare (“*Lohnjournal monatlich în Euro*”) existente la dosarul contestației, apar neconcordanțe:

- persoane pentru care deși nu sunt cuprinse în tabelul formular portabil A1 sunt cuprinse în jurnalele de salarizare lunare, fără a se reține contribuții în Germania, în condițiile în care nu dețin formularul portabil A1, de exemplu:

- angajatul G... S..., pentru perioada ... 2012 - ... 2012, în condițiile în care începând cu luna ianuarie 2013, până în luna mai 2013 și apoi începând din luna ianuarie 2014, până în luna decembrie 2013, pentru angajatul G... S..., s-au reținut contribuții în Germania;

S-au constatat și alte inadvertențe între cele două situații, de exemplu:

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

- angajatul M... P..., pentru perioada ...2013 – ...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 ...2013 – ...2013;

- angajatul R... V..., pentru perioada ...2013 – ...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 ...2013 – ...2013;

- angajatul S... G..., pentru perioada ...2013 – ...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 ...2013 – ...2013;

- angajatul A... I..., pentru perioada ...2013 – ...2014, nu apare în jurnalele de salarizare lunare, în condițiile în care este cuprins în tabelul formular portabil A1, pentru perioada ...2013 – ...2014;

- angajatul A... – G... F..., pentru perioada ...2013 – ...2013, nu apare în jurnalele de salarizare lunare, în condițiile în care este cuprins în tabelul formular portabil A1, pentru perioada ...2013 – ...2013;

- angajatul S... R... I..., pentru perioada ...2013 – ...2013 apare în jurnalele de salarizare lunare, iar pentru perioada ...2013 – ...2013 nu apare în jurnalele de salarizare lunare, în condițiile în care este cuprins în tabelul formular portabil A1, pentru perioadele ...2013 – ...2013 și ...2013 – ...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.

De asemenea trebuie reținute și aspectele menționate de AJFP ... – Inspecția Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice CM, prin completarea la referatul nr..../...2015 cu propuneri privind modul de soluționare a contestației, astfel spre exemplificare, referitor la documentul având denumirea originală „*Abrechnung der Brutto-Netto-Bezüge Dez/2012 2/1061*” tradusă de traducatorul autorizat ca fiind

„Fișa de calcul a renumerației brute-nete decembrie 2012”, în urma analizei tuturor rubricilor conținute de acest document, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- acesta este emis de Private Krankenkasse – tradus „Casa Asig. Sănătate Casa privată de asigurări de sănătate”,

- informațiile înscrise în rubricile pe care le conține acest document fac referire la salariatul societății comerciale X SRL, filiala cu adresa ..., dl. I... S... I... – având data nașterii ..., care pentru orele lucrate în luna decembrie 2012 a realizat un salariu în sumă de ... eur la care se adaugă compens./cazare în suma de ... eur și asigurări boala și accident în suma de ... eur, toate aceste elemente adunate, conform documentului invocat, reprezintă TOTAL BRUT ... EUR.

- același document conține deduceri fiscale în suma de ... eur rezultând un venit net în suma de ... eur;

- din acest venit net, conform aceluiași document, s-au scăzut următoarele deduceri nete:

- cazare, prestatii în natura ... eur (care initial s-a adunat pentru a se determina venitul brut);

- salariu în România ... eur;

- asigurări sociale România ... eur;

- impozit pe salariu RO ... eur;

- asigurări boală și accident ... eur (care inițial s-a adunat pentru a se determina venitul brut), rezultând plata în numerar a sumei de ... lei, sumă ce se regăsește înscrisă în documentul nr.151 numit Quittung tradus de traducătorul autorizat ca fiind „chitanța”, emisă pe numele salariatului I... S... I... reprezentând: „salariu luna decembrie 2012”.

Din cele prezentate detaliat anterior, și în urma analizei celorlalte documente depuse în completare la contestație de reprezentantul legal al societății (chitanțe, fișe de calcul a renumerației, state de salarii întocmite la filiala din Germania, s.a.), organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că o parte din salariații detașați la filiala din statul membru au încheiat contracte cu o casă privată de asigurări de sănătate, concluzie ce reiese din documentele puse la dispoziție, constând în fișele de calcul a renumerației brute-nete și statele de salarii întocmite pentru salariații detașați la filiala din Germania, din care reiese că nu pentru toți salariații detașați se rețin sumele în discuție, documentele de evidență contabilă din care reiese modul de înregistrare în contabilitate a acestor operațiuni.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că încă din timpul inspecției fiscale desfășurată la acest contribuabil, au solicitat reprezentantului legal al societății certificatul fiscal emis de autoritățile din Germania, unde societatea își desfășoară activitatea prin intermediul filialei deschisă pe teritoriul statului membru, cunoscut fiind faptul ca acest document eliberat de autoritățile fiscale din statul membru certifica impozitele și taxele cu care societatea figurează înregistrată în Germania. Până la data întocmirii completării la referat nu s-a intrat în posesia acestui document, iar în categoria probelor noi puse la dispoziție de reprezentantul legal al petentei nu s-a identificat.

De asemenea, prin completarea la referat, organele de inspecție fiscală au menționat doar exemplul concret prezentat anterior (și care conform documentelor

anexate este valabil și pentru alți salariați, dar nu pentru toți salariații care își desfășoară activitatea la filiala din Germania), considerând că sumele reprezentând „asigurări sociale România” și „asigurări boala și accident” reprezintă contribuția datorată de salariat în baza unui contract de asigurare facultativ încheiat cu „Casa privată de asigurări de sănătate”, fără însă a face vreo trimitere la sumele asupra cărora s-au reținut în Germania, atât contribuții de asigurări sociale datorate de angajat, cât și contribuții de asigurări sociale datorate de angajator, limitându-se doar la constatarea că prin prezentarea de probe noi reprezentantul legal al societății nu a făcut dovada că sumele traduse „asigurări sociale România” și „asigurări boală și accident”, înscrise în documentele emise de instituții germane private, pot fi asimilate contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de Codul fiscal.

De asemenea, referitor la faptul că societatea a achitat impozit pe salarii statului german, prin completarea la referat, organele de inspecție fiscală au menționat, doar faptul că:

“ *Din eroare, cuantumul sumei reprezentând impozitul pe salarii reținut și achitat statului German, a fost calculat greșit, cum în mod real a sesizat petenta și după cum s-a recunoscut de către organele de inspecție fiscală.*

Însă aceasta eroare materială, provocată absolut involuntar și fără rea credință din partea organelor de inspecție fiscală, nu are calitatea de a modifica baza de impunere pentru contribuțiile sociale obligatorii stabilite în timpul acțiunii de inspecție(...)

*În conformitate cu prevederile Codului fiscal, anterior menționate, precum și prevederilor Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, în timpul inspecției fiscale s-a constatat că **alocațiile specifice detașării sunt de fapt venituri de natura salarială**. Întrucât aferent alocațiilor specifice detașării salariaților în Germania, SC X SRL ..., prin sucursala sa din Germania, a achitat impozit pe salarii, **în vederea evitării dublei impuneri, organele de inspecție nu au calculat impozit pe veniturile din salarii pentru sumele acordate salariaților detașați în Germania, întrucât acesta a fost achitat în statul membru menționat.**”, fără a se face vreo mențiune referitoare la cuantumul corect pentru impozitul pe salarii reținut și achitat statului German, sumă totală care să reiasă documentele din evidența contabilă a SC X SRL ..., sume care ar putea face obiectul evitării dublei impuneri,*

în condițiile în care chiar organele de inspecție fiscală au invocat faptul că încă din timpul inspecției fiscale desfășurată la acest contribuabil, au solicitat reprezentantului legal al societății certificatul fiscal emis de autoritățile din Germania, cunoscut fiind faptul că acest document eliberat de autoritățile fiscale din statul membru certifică impozitele și taxele cu care societatea figurează înregistrată în Germania.

În consecință, din cele arătate mai sus, având în vedere documentele existente la dosarul contestației, se reține faptul că:

- apar elemente contradictorii între datele din documentele prezentate de petentă și constatările reținute de organele de inspecție fiscală, în sensul că în perioada verificată societatea a acordat pentru salariații detașați în Germania, alocații specifice detașării, în sumă totală de ... euro (echivalentul sumei de ... lei), iar aferent acestor

sume, societatea ar fi achitat statului german impozit pe salarii în sumă totală de ... euro (sumă eronată), astfel:

- în anul fiscal 2012: ... euro;
- în anul fiscal 2013: ... euro;
- în anul fiscal 2014: ... euro (sumă eronată),

în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nu au identificat elemente care să modifice baza impozabilă stabilită de societate pentru determinarea impozitului pe salarii;

- nu reiese cu claritate dacă în TOTALUL VENITURILOR BRUTE realizate de salariați deplasați la muncă în Germania, în sumă de ... euro (echivalentul sumei de ... lei), pentru care organele de inspecție fiscală au calculat contribuții de asigurări sociale datorate statului român, s-au ținut cont de veniturilor brute realizate de unii salariați deplasați la muncă în Germania, și pentru care deja s-au reținut contribuții sociale datorate statului german;

- apar neconcordanțe între datele centralizate în tabelul privind veniturile brute realizate de personalul salariat al SC X SRL la filiala din Germania (euro) anexată la raportul de inspecție fiscală ca fiind anexa nr.4 și datele din jurnalele de salarizare lunare ("Lohnjournal monatlich în Euro") existente la dosarul contestației;

- apar neconcordanțe referitor la persoanele și perioadele centralizate în Tabelul nominal formular portabil A1, anexată la raportul de inspecție fiscală și ca fiind anexa nr.3 cu persoanele și perioadele evidențiate în Jurnale de salarizare lunare ("Lohnjournal monatlich în Euro") existente la dosarul contestației.

Astfel, din elementele existente la dosarul contestației reies aspecte contradictorii, documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei.

Având în vedere cele prezentate anterior, organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă, fiind limpede că în speță, în raport de susținerile petentei, constatările organelor de inspecție fiscală și de probatoriul din dosar, consecințele contabile asupra bazei de impozitare nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine.

În drept, având în vedere cele reținute, trebuie avute în vedere și prevederile OG nr. 92 / 2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050 / 2004, precizează:

„Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va

identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

Art.49 Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

„Art.94

(1) Inspecția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la

momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...] ”

Norme metodologice:

„91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.”

Art.105 Reguli privind inspecția fiscală

(1) *Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*

Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”*

Norme metodologice:

102.1. *La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

În concluzie, nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată, iar baza de impunere nefiind certă.

Astfel, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 *Soluții asupra contestației*

(3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

(3¹) *Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”*,

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

„11.6. *Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la*

data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ...”,

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară revalidarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință, se va desființa Decizia de impunere nr. F-HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând :

- ... lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor

- fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații,

urmând ca organele de inspecție fiscală, 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 de cele precizate prin prezenta decizie.

III.2. Referitor la capătul de cerere privind contestația împotriva Dispoziției de măsuri nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere în condițiile în care nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale stabilită prin Dispoziția de măsuri.

În fapt, prin Dispoziția nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se stabilesc impozite și taxe, nestabilindu-se măsurii de diminuare a pierderii fiscale, în sarcina contribuabilului fiind dispusă doar măsuri de întocmire și de depunere de declarații rectificative, pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014.

Petenta invocă faptul că societatea și-a îndeplinit întocmai și în conformitate cu dispozițiile legale obligația de a declara și plăti contribuțiile sociale și impozitul pe venit pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, iar stabilirea de sume suplimentare cu titlu de contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților cu titlu de indemnizație de detașare pentru activitatea desfășurată în străinătate s-a realizat prin Decizia de impunere nr. F-HD .../...2015, în mod nelegal și netemeinic.

În drept, sunt incidente prevederile art.209 din OG nr. 92 / 2003, care arată:
 “ART. 209 Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor

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

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;...

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr. .../...2015 nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organului fiscal emitent al actului administrativ contestat.

Față de cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, contestația va fi soluționată de organul emitent.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... / se

D E C I D E :

1. Desființarea Deciziei de impunere nr. F-HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

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

- profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
 - ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
 - ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
 - ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
 - ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
 - ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
 - ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
 - ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
 - ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
 - ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
 - ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
 - ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
 - ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
 - ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
 - ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
 - ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
 - ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
 - ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații,

urmând ca organele de inspecție fiscală, 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 de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Contestația formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, va fi soluționată de organul emitent.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;
- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6.
din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...