



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

ANAF

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X.,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 287 / 2016

privind soluționarea contestației formulată

de **.X. S.R.L.**,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP .X./22.06.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice-.X. prin adresa nr. .X./13.06.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP .X./22.06.2016, asupra contestației formulată de .X. S.R.L., cu sediul în .X., .X., județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub numărul .X./1997 și având cod de înregistrare fiscală .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./15.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./15.04.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice-.X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;

- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv 18.04.2016, așa cum rezultă din adresa de comunicare nr.X./18.04.2016, anexată în copie la dosar și care conține, în acest sens, mențiunea olografă a reprezentantului societății, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub nr.X./11.05.2016 la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice-.X., conform ștampilei registraturii acestei instituții, aplicate pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, 269 alin. (1), art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./15.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./15.04.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice-.X., societatea susține următoarele:

.X. S.R.L. are ca obiect de activitate producția și conservarea cărnii, activitate desfășurată și în Germania prin intermediul unui sediu permanent procedând, în temeiul prevederilor Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, la detașarea unor salariați proprii cărora le-a acordat idemnizații de detașare.

Prin contestația formulată societatea precizează că a formulat cerere pentru aplicarea dispozițiilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Totodată, contestatara invocă în speță aplicațiunea dispozițiilor art. 2 și art. 5 din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, precum și clarificările aduse de OUG nr. 28/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii

transnaționale prin care s-au transpus în dreptul intern dispozițiile Directivei nr. 96/71/CE arătând că rațiunea adoptării actelor normative menționate subzistă pentru toate categoriile de societăți care au acordat indemnizații de delegare/detașare, inclusiv în cazul .X. S.R.L. iar, în timp ce inspecția fiscală a fost programată anterior intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015, organele de inspecție fiscală au nesocotit obligativitatea aplicării nediscriminatorie a dispozițiilor legislative intervenite ulterior. Contestatara invocă în sprijinul celor menționate și adresa Ministerului Finanțelor Publice înaintată către Agenția Națională de Administrare Fiscală din data de 23.11.2015.

Referitor la nelegalitatea actelor administrative contestate în ceea ce privește stabilirea impozitului pe venituri și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente anului 2010, societatea arată că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare în cuantum de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei, pentru care a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili sume suplimentare.

Societatea invocă în susținerea cauzei prevederile art. 91 alin. (1) și (2), coroborat cu art. 23 alin. (1) și (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că termenul de prescripției de 5 ani pentru stabilirea creanțelor fiscale începe să curgă la data de 1 ianuarie a anului ulterior momentului la care s-a constituit baza de impunere a creanțelor fiscale în cauză.

Contestatoarea precizează că, având în vedere cele menționate în raportul de inspecție fiscală, inspecția fiscală a început la data de 17.03.2016, respectiv data înscrierii în registrul unic de control și a vizat perioada 2012-2014.

Ulterior, inspecția fiscală a fost extinsă prin avizul de inspecție fiscală nr. .X./28.03.2016 și pentru perioada 2010-2011.

Prin urmare, societatea precizează că pentru anul 2010, termenul de prescripție a început sa curgă la data de 1 ianuarie 2011 și s-a împlinit la data de 31 decembrie 2015, astfel încât, la momentul începerii inspecției fiscale organele fiscale erau decăzute din dreptul de stabili creanțe fiscale.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia actelor administrative contestate privind stabilirea impozitului pe venituri și a contribuțiilor sociale obligatorii, societatea arată că pentru realizarea obiectului de activitate, a procedat, în temeiul Regulamentului 883/2004, la obținerea formularelor A1 în conformitate cu legislația specifică, în baza cărora a procedat la detașarea salariaților în Germania și la acordarea drepturilor specifice detașării, respectiv a indemnizațiilor de detașare.

Societatea precizează că drepturile pentru activitatea desfășurată în Germania au fost acordate salariaților detașați în Germania, iar veniturile obținute din această activitate au fost supuse impozitării în Germania conform convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Germania.

De asemenea, societatea arată că a întocmit și depus la organele fiscale din Germania toate declarațiile de impunere care privesc veniturile realizate de salariat în străinătate, iar în România angajații care au desfășurat activitate în Germania, au întocmit și au depus, în nume și pe răspundere proprie, la organele fiscale teritoriale din România, conform prevederilor legale, pentru fiecare an fiscal "*Declarația privind veniturile realizate din străinătate*" cod 201.

Declarația cod 201 prevede comunicarea către organele fiscale a venitului anual realizat și a impozitului reținut și achitat la organele fiscale din statul în care s-a desfășurat activitatea, respectiv din Germania.

Societatea precizează că până la momentul apariției OUG nr. 28/2015, legiuitorul a transpus în dreptul intern Directiva 96/71/CEE doar pentru salariații din Uniunea Europeană detașați în România nu și pentru situația salariaților români detașați într-un stat din Uniunea Europeană, până la momentul transpunerii fiind interpretat eronat regimul detașărilor transfrontaliere.

Astfel, societatea menționează că a acordat salariaților indemnizații de detașare având în vedere și următoarele aspecte:

1. Înscrișul legal întocmit de societate pentru fiecare angajat care a desfășurat activitate în Germania, din care rezultă în mod indubitabil trimiterea la muncă pe teritoriul statului german, îl reprezintă documentul A1 "*Certificat privind legislația în materie de securitate care se aplica titularului*", obținut de la Casa

Naționala de Pensii Publice, pentru fiecare angajat, document în care sunt înscrise în mod explicit:

- a. datele personale ale titularului;
- b. legislația statului membru UE care se aplică, inclusiv data începerii și încetării activității în Germania;
- c. confirmarea statutului angajatului, respectiv angajat detașat;
- d. detalii privind angajatorul, respectiv ale firmei;
- e. detalii privind angajatorul din celălalt stat membru, respectiv firma colaboratoare din Germania, astfel încât angajatul detașat a cunoscut date și informații despre locul de munca din Germania;
- f. acest formular a fost completat de Casa Naționala de Pensii Publice
- g. în acest document este bifata caseta "*angajat detașat*".

Totodată, societatea arată că pentru obținerea acestor formulare a depus la Casa Naționala de Pensii documentele privitoare la activitatea economică, numărul total de personal, numărul angajaților detașați, raportările efectuate prin Declarația 112 din care au rezultat contribuțiile sociale reținute și achitate statului român, iar prin emiterea acestor formulare a fost confirmat regimul juridic și fiscal al activității desfășurate.

Pentru motivațiile prezentate, societatea consideră că nu există niciun temei pentru calcularea de impozit pe venit și contribuții sociale, fiind incidente dispozițiile art. 55 alin. (4) lit. g) și m) și art. 296¹⁵ din Codul fiscal.

În speță, societatea arată că sumele au fost plătite de sediul permanent din Germania, fiind pe deplin incidentă exceptarea de la impozitare în România.

Chiar dacă sumele sunt recalificate din indemnizații în venituri salariale și nu se aplică exceptarea de la impozitare prevăzută de art. 55 alin. (4) lit. g) aceste venituri sunt *de plano* neimpozabile în România în temeiul art. 55 alin. (4) lit. m) fiind venituri obținute dintr-o activitate dependentă desfășurată în străinătate.

De asemenea, societatea precizează că în ceea ce privește contribuțiile sociale, indemnizațiile de detașare sunt excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale, conform art. 296¹⁵ din Codul fiscal.

Astfel, societatea arată că nu au fost calculate și nu au fost reținute, pentru angajații români pentru care s-a obținut formularul A1 de la Casa Naționala de Pensii, contribuțiile sociale și nu au fost declarate în România sumele stabilite de organul de inspecție fiscală prin recalificarea indemnizațiilor specifice detașării ca fiind salarii/venituri de natură salarială, din următoarele considerente legale:

- din legislația românească în materie rezultă că indemnizațiile de detașare sunt venituri neimpozabile în România din perspectiva impozitului pe venit și sunt excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii. Aceasta este și rațiunea promovării Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații

fiscale, ca urmare a controalelor prin care organele fiscale au stabilit în mod neîntemeiat contribuții sociale și impozit pe venit pentru indemnizațiile de detașare.

- documentația pe care Casa Națională de Pensii a solicitat-o anual și periodic, nu a cuprins date și/sau informații privitoare la reținerea și plata către bugetul de stat a acestor contribuții, aspect în concordanță cu susținerea de mai sus.

- în practica din țara noastră nu s-a procedat la calcularea și reținerea acestor obligații, sens în care s-a adoptat Legea nr. 209/2015 pentru a înlătura consecințele abordării ulterioare a organelor fiscale.

- societatea a calculat, a reținut și a achitat la bugetul de stat, pentru fiecare angajat contribuțiile sociale pentru bugetul asigurărilor sociale, asigurărilor pentru șomaj și al asigurărilor pentru sănătate prin aplicarea cu bună credință a dispozițiilor legislației în vigoare pentru perioada analizată.

Având în vedere cele menționate mai sus, societatea precizează că indemnizațiile de detașare au fost excluse atât din baza de calcul a impozitului pe venit, cât și a contribuțiilor sociale obligatorii.

În ceea ce privește drepturile salariatului detașat în cadrul prestărilor de servicii transfrontaliere, societatea arată că, așa cum de altfel clarifică legiuitorul în OUG 28/2015, indemnizația de detașare din dreptul intern al muncii nu are același înțeles cu cea din Directiva 96/71/CE pe care România era obligată să o transpună în dreptul intern și pe care nu a transpus-o decât în anul 2015. Din perspectivă juridică, detașarea din directivă este mai apropiată de delegarea din dreptul intern, deoarece salariatul trimis în misiune rămâne subordonat angajatorului care l-a trimis, și nu celui din străinătate.

Cu toate acestea, societatea precizează că dacă directiva conferă drepturi contribuabililor aceștia sunt îndreptățiți să invoce efectul direct al directivei. În cazul concret, directiva prevede posibilitatea acordării unor indemnizații specifice detașării, indemnizații al căror regim fiscal este prevăzut la art. 55 alin. (4) lit. g) din Codul fiscal prin raportare la dispozițiile H.G. nr. 518/1995 iar din punctul de vedere al contribuțiilor sociale sunt excluse din baza acestora conform art. 296¹⁵ lit. g) din Codul fiscal.

Societatea invocă și prevederile art. 17 din HG 518/1995 în sensul că salariații detașați transfrontalier beneficiază de indemnizația de detașare dar care nu impune ca această indemnizație să fie acordată tuturor salariaților în același quantum, fiind prevăzută doar recomandarea către agenții economici de a aplica prevederile HG nr. 518/1995. În speță, toate indemnizațiile de detașare au fost acordate de societate în limita de neimpozabilitate prevăzută de art. 55 alin. (4) lit. g) din Codul fiscal.

Totodată, societatea precizează că prevederile art. 3 alin. (1) prima liniuță din Directiva 96/71/CE sunt aplicabile doar în ipoteza în care în statul de desfășurare a activității, în speță Germania, este reglementat un nivel al salariului minim. În această ipoteză, legiuitorul comunitar dispune ca indemnizațiile plătite pentru a acoperi cheltuielile cu transportul, cazarea și masa trebuie evidențiate separat de cheltuielile salariale.

De asemenea, societatea arată că România nu a transpus Directiva 96/71/CE decât în anul 2015 prin Ordonanța nr. 28/2015 care a modificat Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestărilor de servicii transfrontaliere tocmai în scopul de a înlătura consecințele fiscale ale interpretărilor diferite ale legislației privind drepturile salariaților detașați.

Contestatară precizează ca relevant faptul că legislația Uniunii Europene nu impune asimilarea regimului fiscal dintr-un stat membru, respectiv Germania, cu regimul fiscal din statul de origine, respectiv România, invocând în acest sens jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele care i-au fost deduse spre soluționare privind Directiva 96/71/CE și prin care a arătat că legiuitorul european nu a armonizat normele de protecție a salariaților detașați transfrontalier, fiecare stat fiind liber să stabilească conținutul acestor norme.

Astfel, societatea invocă în acest sens cauza C-3522/12, Tefvik Isbir împotriva DB Services GmbH arătând că în baza interpretării oferite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, este evident că sumele reprezentând indemnizația de delegare/detașare plătite conform legislației din România nu-și schimbă natura juridică indiferent de regimul juridic sau fiscal prevăzut în Germania. Mai mult, directiva analizată, 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 argumentele prezentate mai sus, societatea consideră că nu există 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 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.

Referitor la nelegalitatea constatărilor privind impozitul pe venit în sumă de .X. lei, societatea arată că această sumă a fost stabilită cu încălcarea dispozițiilor convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Germania și a dispozițiilor Codului fiscal, aplicabile în situația unor venituri obținute din străinătate.

Astfel, societatea menționează că supunerea indemnizațiilor de detașare impozitului pe venit în Germania conform legislației interne din Germania nu schimbă natura juridică a sumelor acordate salariaților pentru activitatea

desfășurată în acest stat. Faptul că indemnizațiile de delegare/detașare sunt supuse impozitului pe venit în Germania rezultă din:

- regulile de alocare a competenței de impozitare conform convenției de evitare a dublei impunerii încheiată de România cu Germania și
- legislația internă fiscală din Germania, neexistând niciun text de lege pentru echivalarea regimului fiscal al impozitului pe venit din Germania în România.

Referitor la regula de alocare a competenței de impozitare pentru veniturile salariale, societatea precizează că, în cauză, veniturile realizate de persoanele fizice sunt aferente activității desfășurate de persoanele fizice într-un alt stat, respectiv Germania.

De asemenea, societatea arată că pentru a stabili competența de impozitare a veniturilor din desfășurarea unei activități dependente sunt incidente prevederile art. 15 pct. (1) prima teză din Convenția de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu Germania în sensul că competența de impozitare a veniturilor salariale este alocată exclusiv în favoarea statului de rezidență al beneficiarului venitului salarial, respectiv în România ("vor fi impozabile numai").

Dacă activitatea salarială este desfășurată în Germania (denumit stat de desfășurare a activității) acest stat beneficiază de dreptul primar de impozitare a veniturilor salariale conform art. 15 pct. (1) teza a doua din convenție ("pot fi impozitate"). Deoarece în acest ultim caz, statul de rezidență al beneficiarului venitului salarial - România - are dreptul de a impozita veniturile mondiale, eliminarea dublei impozitări se realizează prin aplicarea art. 23 din convenție, în cazul de față prin metoda creditului fiscal.

Prin excepție de la regula impozitării primare în statul de desfășurare a activității - Germania (potrivit art. 15 pct. 1 teza a doua), chiar dacă activitatea salarială este desfășurată în Germania, statul de rezidență (România) ar avea dreptul exclusiv de impozitare dacă ar fi îndeplinite cumulativ următoarele trei condiții:

- beneficiarul este prezent în celălalt stat pentru o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în anul fiscal vizat;
- remunerațiile sunt plătite de o persoană sau în numele unei persoane care angajează și care nu este rezidentă a celuilalt stat;
- remunerațiile nu sunt suportate de un sediu permanent sau de o bază fixă pe care cel care angajează o are în celălalt stat.

Astfel, societatea precizează că neîndeplinirea oricăreia dintre cele trei condiții de mai sus, conduce la acordarea dreptului de impozitare primară în favoarea statului de desfășurare a activității (Germania), astfel încât evitarea dublei impozitări a veniturilor salariale obținute de persoanele fizice se realizează prin acordarea creditului fiscal de către statul de rezidență (România).

Totodată, societatea arată că, în speță, nu sunt îndeplinite condițiile pentru impozitarea exclusivă în România, pe de o parte pentru că activitatea a fost desfășurată de persoanele fizice pentru o perioadă mai mare de 183 de zile iar pe de altă parte pentru că remunerațiile au fost suportate de către sediul permanent al societății din Germania astfel încât, Germania are dreptul primar de impozitare a veniturilor salariale. Așa cum rezultă din regula de alocare a competenței de impozitare, Germania are dreptul să impoziteze primar toate veniturile obținute de persoanele fizice din activitatea desfășurată în Germania indiferent de statul în care sunt plătite (România sau Germania).

Referitor la regulile de impozitare în statul de desfășurare a activității, societatea arată că, Germania beneficiază doar de competența primară de impozitare urmând ca impozitarea efectivă să se realizeze conform regulilor fiscale de drept material și procedural prevăzute în dreptul fiscal intern german.

Ulterior, România în calitate de stat de rezidență are dreptul potențial de a impozita venitul mondial/global prin aplicarea regulilor de drept intern material și procedural prevăzute de Codul fiscal, iar eliminarea dublei impuneri se realizează prin aplicarea metodei prevăzute de convenția de evitare a dublei impuneri, în concret prin acordarea creditului fiscal.

Regulile de impozitare din dreptul intern sunt însă stabilite de fiecare stat în virtutea suveranității lor fiscale, fiecare din cele două state părți ale convenției de evitare a dublei impuneri stabilind prin legislația fiscală internă, baza de impozitare, categoriile de venituri neimpozabile, cheltuielile deductibile/deducerile personale și cota de impozit, neexistând un sistem unic de impozitare a veniturilor salariale la nivelul Uniunii Europene.

De asemenea, societatea precizează și faptul că nici tipurile de impozite reglementate de legislația internă nu sunt identice sau similare în cele două state.

Mai mult, contestatoarea arată că 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 este și doctrina de autoritate în domeniu, care arată că *"în măsura în care păstrează dreptul de impozitare conform regulii descrise mai sus (n.n. regula 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 impuneri"*.

În concluzie, societatea apreciază că este lipsită de orice temei echivalarea în România a regimului fiscal din Germania.

Referitor la regulile de impozitare în statul de rezidență al beneficiarilor venitului-România, societatea invocă prevederile art. 23 pct. 1 privind *"Evitarea dublei impuneri în statul de rezidență"* din convenția încheiată de România cu Germania în sensul că România va acorda ca o deducere din impozitul pe venitul aceluși rezident al României o sumă egală cu impozitul pe venit plătit în Germania.

Societatea menționează că regulile procedurale pentru acordarea creditului fiscal sunt însă stabilite în legislația internă a statului de rezidență, fiind cunoscut că aplicarea metodelor de evitare a dublei impuneri revine doar statului de rezidență iar convenția de evitare a dublei impuneri stabilește doar metoda de evitare a dublei impuneri, nu și regulile procedurale de aducere la îndeplinire a metodei. Așa cum se arată în doctrina de autoritate *"atunci când se aplică metoda creditului, în primul rând statul de rezidență determină conform legislației interne impozitul datorat asupra venitului mondial/global în absența convenției de evitare a dublei impuneri. Acest impozit este apoi diminuat cu impozitul plătit în străinătate. Metoda creditului nu are astfel niciun efect asupra bazei impozabile din statul de rezidență"*.

În concluzie, societatea arată că înainte de a acorda creditul fiscal se impun a fi analizate dispozițiile Codului fiscal cu privire la veniturile impozabile, veniturile neimpozabile, deducerile fiscale, urmând ca impozitul plătit în Germania să fie, dacă este cazul, creditat (scăzut) din impozitul de plătit în România.

Referitor la regimul fiscal al veniturilor constând în indemnizații de detașare și al veniturilor din activitatea desfășurată în străinătate, societatea arată că, în speță, prevederile art. 55 alin. (1) și alin. (2) lit. k) din Codul fiscal, trebuie interpretate coroborat cu cele ale art. 55 alin. (4) din Codul fiscal, articol care reglementează *expressis verbis* veniturile neimpozabile, și care fac parte din mecanismul de interpretare al art. 55 din același act normativ, respectiv lit. g) precum și lit. m).

De asemenea, societatea invocă în speță și prevederile pct. 87⁵ și 87⁶ din normele metodologice de aplicare a art. 55 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, societatea arată că, indiferent dacă încadrăm sumele plătite angajaților pe exceptarea de la art. 55 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal sau pe cea de la art. 55 alin. (4) lit. g) din același act normativ veniturile obținute de persoanele fizice ca urmare a activității desfășurate în Germania **nu sunt impozabile în România, indiferent de regimul fiscal aplicabil în Germania**, astfel încât este lipsită de orice relevanță juridică echivalarea regimului fiscal al sumelor primite de salariați în Germania pentru calcularea de contribuții sociale în România.

Astfel, societatea menționează faptul că fiecare stat stabilește prin legislația internă regimul fiscal aplicabil sumelor ce reprezintă sau nu venituri salariale și modul de impozitare.

Totodată, societatea arată că dispozițiile art. 55 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și ale pct. 68 din normele metodologice de aplicare a Titlului III din Codul fiscal nu sunt incidente speței întrucât organele de inspecție fiscală "*forțează*" interpretarea extensivă a dispozițiilor menționate mai sus pentru a considera că sumele plătite în Germania sunt venituri de natură salarială, în conformitate cu art. 55 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal, iar nu indemnizații de delegare/detașare reglementate de art. 55 alin. (4) lit. g) din actul normativ menționat.

Contestatoarea precizează că în ce privește sumele "*asimilate salariilor*", singurul care poate face asimilarea este legiuitorul, așa cum rezultă din enumerarea de la art. 55 alin. (2) din Codul fiscal. Întrucât legea nu indică nici măcar un singur criteriu legal al asimilării, enumerarea de la art. 55 alin. (2) este limitativă, la fel cu cea de la pct. 68 din normele metodologice.

Astfel, societatea arată că întrucât veniturile din activități desfășurate în străinătate, impozitate în Germania, nu sunt supuse impozitării în România în temeiul art. 55 alin. (4) lit. g) și art. 55 alin. (4) lit. m) nu se mai impune acordarea creditului fiscal, legiuitorul român alegând să nu impoziteze prin dreptul intern aceste venituri.

Chiar dacă aceste sume s-ar fi impozitat în România, titularul obligației de a declara în România venitul și de a solicita creditul fiscal ar fi fost persoana fizică beneficiar al venitului iar nu societatea din România, legiuitorul referindu-se în mod expres în corpul art. 91 din Codul fiscal la "*contribuabilii persoane fizice rezidente care...*" așa cum de altfel s-a procedat în speță.

În concluzie, față de argumentele prezentate, societatea arată că organul fiscal în mod netemeinic și nelegal a procedat la calcularea de sume suplimentare cu titlu de impozit pe venit în România în cuantum de .X. lei, România renunțând prin legislația internă să impoziteze veniturile din activități dependente desfășurate în străinătate.

Referitor la nelegalitatea actelor administrative fiscale contestate în ceea ce privește calcularea de obligații suplimentare cu titlu de contribuții sociale, societatea arată că așa cum rezultă din conținutul deciziei de impunere, organele emitente se limitează la a preciza că în perioada ianuarie 2010 - decembrie 2014 a acordat personalului angajat care a fost trimis să lucreze în Germania, "*salarii*" pe care nu le-a avut în vedere la stabilirea contribuțiilor sociale, motivare care nu satisface cerința impusă de art. 43 alin. (2) lit. e) din Codul de procedură fiscală iar în ceea ce privește temeiul de drept aplicabil fiecărei contribuții sociale, organele de inspecție fiscală s-au limitat să enumere temeiul de drept, fără a analiza argumentele conform cărora indemnizațiile de delegare/detașare sunt excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale, fiind astfel cu desăvârșire ignorate temeiurile de drept privind contribuțiile sociale.

De asemenea, societatea precizează că deși sunt stabilite sume suplimentare pentru contribuțiile sociale aferente anului 2010, organul de inspecție fiscală nu invocă niciun temei legal din dispozițiile legale cuprinse în legile speciale care reglementau contribuțiile sociale, singurul temei invocat fiind cel din Codul fiscal iar contribuțiile sociale au fost introduse în Codul fiscal doar începând cu data de 01 ianuarie 2011, ceea ce atrage lipsa *de plano* a temeiului legal pentru anul 2010 și nulitatea deciziei de impunere.

Referitor la nelegalitatea și netemeinicia stabilirii de obligații suplimentare cu titlu de contribuții sociale, respectiv contribuția de asigurări sociale a angajatorului în cuantum de .X. lei, contribuția de asigurări sociale a persoanei asigurate în cuantum de .X. lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boii profesionale în cuantum de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de .X. lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de asigurați în cuantum de .X. lei și contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în cuantum de .X. lei, societatea precizează următoarele:

În ceea ce privește modalitatea de constituire a venitului brut, organele fiscale au procedat în mod vădit nelegal, neexistând niciun temei legal pentru reconstituirea la nivelul societății a venitului brut obținut de persoanele fizice, venit care în ceea ce privește activitatea desfășurată în străinătate este neimpozabil în România.

Astfel, venitul asupra căruia se pot calcula contribuții sociale este reprezentat de venitul plătit în România, venit pentru care societatea a declarat, înregistrat și achitat contribuții sociale, așa cum a constatat și organul fiscal.

Pentru sumele primite de persoanele fizice, care au natura de indemnizație de delegare/detașare, societatea din România nu are nicio obligație declarativă și de plată a impozitului în România, toate obligațiile fiind stabilite în sarcina persoanei fizice beneficiară a venitului.

Societatea invocă prevederile art. 296³ lit. e) din Codul fiscal în sensul că contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente astfel încât societatea nu are calitatea de plătitor de venituri din activități dependente, întrucât sumele au fost plătite persoanelor fizice de sediul permanent din Germania.

Contestatară menționează că, în ceea ce privește baza de calcul a contribuțiilor sociale datorate de angajatori, dispozițiile art. 296⁵ alin. (1)-(4) din Codul fiscal se interpretează sistematic, coroborat cu cele ale art. 296⁴ care stabilesc baza de calcul a contribuțiilor sociale individuale precum și cu cele ale art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ din Codul fiscal care stipulează excepțiile generale și specifice.

Astfel, societatea precizează că din analizarea bazei de calcul a contribuțiilor sociale individuale, dispozițiile art. 296⁴ alin. (1) 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"*.

Totodată, societatea arată că întrucât prevederile art. 296⁴ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal au în vedere doar veniturile din salarii, așa cum sunt definite la art. 55 alin. (1) din același act normativ menționat mai sus, din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul nu este reprezentată de art. 296⁴ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, ci de art. 296⁴ alin. (1) lit. o), respectiv 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.

Societatea precizează că, în speță, sumele primite pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza impozabilă cu impozit pe venit conform art. 55 alin. (4) lit. m) din codul fiscal, indiferent de titlul cu care sunt acordate.

Totodată, societatea arată că veniturile neimpozabile prevăzute la art. 55 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal subsumează și veniturile neimpozabile prevăzute la art. 55 alin. (4) lit. g), respectiv indemnizația de detașare/delegare.

Astfel, societatea arată că sumele reprezentând venituri din activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale, fiind excluse și de prevederile art. 296¹⁵ lit. j) și g) din Codul fiscal.

Societatea arată că la aceeași concluzie conduc și dispozițiile art. 296¹⁹ alin. (1) din Codul fiscal astfel încât, în plus față de argumentele prezentate, 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 concluzie, având în vedere cele menționate mai sus, societatea menționează că nu datorează obligații suplimentare cu titlu de contribuții sociale.

Față de cele menționate prin contestația formulată, societatea solicită admiterea acesteia și anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în

cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./15.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./15.04.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice-.X..

Totodată, prin contestație, .X. S.R.L. a solicitat, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./15.04.2016, aceasta având loc în data de 26.07.2016 la sediul organului de soluționare a contestației, cu participarea reprezentanților organului emitent al actului administrativ fiscal atacat, susținerile fiind consemnate în procesul verbal încheiat cu această ocazie și anexat dosarului cauzei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./15.04.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-.X./15.04.2016, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Referitor la inspecția fiscală parțială efectuată la .X. S.R.L. pentru perioada 01.01.2010–31.12.2014, organele de inspecție fiscală au precizat că a fost inițiată urmare a unui control inopinat efectuat la societate în luna iulie 2015, finalizat prin Procesul verbal nr. 270/02.12.2015, în care au fost constatate aspecte care prezintă risc fiscal asociat subdeclarării veniturilor din salarii sau asimilate salariilor pentru remunerațiile primite de angajații care desfășoară muncă în Germania.

Organele de inspecție fiscală menționează că inspecția fiscală parțială a fost cuprinsă în programul de activitate al Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. nr. .X./27.11.2015, pentru care a emis Avizul de inspecție fiscală nr. F-TM 117/02.12.2015 comunicat reprezentantului societății prin înmânare directă în data de 17.12.2015, termen de începere 17.12.2015 și care a cuprins obligațiile la bugetul asigurărilor sociale pentru perioada 2012-2014.

Începerea inspecției fiscale a fost înscrisă în Registrul unic de control la poziția 9 în data de 17.03.2016.

Organele de inspecție fiscală precizează că întrucât s-au constatat deficiențe privind obligațiile salariale și pentru anii 2010 și 2011, s-a procedat la extinderea inspecției pentru această perioadă întocmind Referatul pentru extinderea inspecției nr. .X./28.03.2016 și Avizul de inspecție fiscală nr. .X./28.03.2016 care a fost înmănat societății în data de 04.04.2016.

În perioada verificată, respectiv ianuarie 2010 - decembrie 2014, .X. S.R.L. a desfășurat activități de presări servicii în producția cărnii cu preponderență pentru beneficiari externi/intracomunitari din Germania, respectiv .X. și .X., fiind înregistrată în Registrul operatorilor intracomunitari din data de 06.09.2010. Pentru realizarea acestor activități în Germania societatea a trimis

o parte din salariații săi din România angajați în baza unor contracte individuale de muncă pe perioadă nedeterminată.

Contravaloarea serviciilor prestate a fost facturată beneficiarului intracomunitar, decontarea serviciilor efectuându-se prin virament bancar.

În scopul desfășurării activității, societatea a avut un număr mediu de:

- 61 angajați în anul 2010;
- 138 angajați în anul 2011;
- 529 angajați în anul 2012;
- 353 angajați în anul 2013;
- 374 angajați în anul 2014.

La data de 31.12.2014, societatea avea un număr de 374 de salariați angajați ca muncitori necalificați, muncitori calificați, șef lucru, etc.

În ceea ce privește vectorul fiscal al .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au precizat că în perioada verificată societatea a fost înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit trimestrial, plătitoare de TVA lunar și plătitoare de impozit pe venituri din salarii și contribuții aferente lunar, depunând în acest sens declarații cod 100 și 101, deconturi de TVA, declarații cod 390 și 394, precum și declarații cod 112.

În perioada supusă controlului, au fost verificate prin sondaj contractele individuale de muncă și actele adiționale la contracte, contractele de prestări servicii încheiate cu parteneri externi, cheltuielile înregistrate în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasarea*", plățile cu titlu de salarii acordate salariaților pentru munca în Germania înregistrate în contul 658 "*Alte cheltuieli de exploatare*", statele de plată a salariilor, fișe de pontaj, declarații lunare cod 112, registrul de casă și bancă, în corespondență cu veniturile înregistrate în contul 704 "*Venituri din servicii prestate*" și datele înscrise în bilanțurile de verificare și situațiile financiare anuale.

Referitor la personalul angajat care prestează muncă salarială în Germania, organele de inspecție fiscală arată că în baza precizărilor Circularei ANAF nr. 93/2015 privind verificarea impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii, din inspecția fiscală efectuată la .X. S.R.L., documentele și evidențele prezentate, discuțiile și nota explicativă dată de către administratorul societății, au fost constatate următoarele aspecte:

În perioada ianuarie 2010-decembrie 2014, .X. S.R.L. a prestat cu personal propriu angajat, servicii intracomunitare constând în prestări servicii de tăiere și conservare a cărnii către diverse societăți din Germania precum și către societăți din România.

Pentru munca desfășurată în străinătate de personalul angajat, .X. S.R.L. a achitat acestora:

- salariu lunar în lei, așa cum acesta este înscris în contractul individual de muncă;

- salariu în euro, pentru munca prestată în Germania.

Plata salariilor pentru munca prestată în Germania s-a făcut prin virament bancar și prin casă. Nu au fost prezentate ordine de deplasare.

Din analiza modului de înregistrare a sumelor decontate salariaților, organele de inspecție fiscală menționează că acestea sunt înregistrate în contul 658 "*Alte cheltuieli exploatare*" pentru salariile acordate pentru munca desfășurată în Germania, reținându-se impozitul în Germania de la fiecare salariat și contul 625 "*Cheltuieli cu deplasări, detașări*" pentru cazare și transport acordate pentru munca desfășurată, neimpozabile la salariați și deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Prin modificarea locului muncii de la sediul .X. S.R.L. din România în Germania, au fost obținute de către angajator de la CNPAS certificate A1 pentru angajații detașați în străinătate în care se menționează că legislația aplicabilă cu privire la contribuțiile sociale datorate este cea din România (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate). Documentul portabil A1 certifică faptul că titularul se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Germania potrivit art. 19 alin. (2) 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.

În vederea delegării în străinătate a personalului angajat, societatea a încheiat contracte de colaborare cu beneficiarii din Germania în care se menționează obiectul contractului, cum ar fi "*lucrări de tăiere porcine*", durata contractului, prețul contractului, clauze privitoare la stabilirea unui salariu tarifar orar, efectuarea decontării acestuia făcându-se în baza pontajului, îndeplinirea prevederilor legale de combatere a muncii la negru. În fiecare contract încheiat cu beneficiarii din Germania, se menționează obligativitatea respectării de către prestator (.X. S.R.L.) a unei clauze privind prezentarea adeverințelor (sau dovezi) privind salariul minim acordat conform legislației germane (cca. X euro), precum și contribuțiile la casa de compensare a concediului legal de odihnă.

Pentru deplasarea în străinătate a angajaților societății, nu au fost întocmite, acte adiționale la contractele de muncă în care să se menționeze perioada detașării și locul unde va fi detașat.

Totodată, din verificarea prin sondaj a statelor de plată în lei, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru fiecare angajat în parte este înscris doar salariul de bază negociat și înscris în contractele individuale de muncă, nefiind înscrise alte sporuri suplimentare, indemnizații, recompense, prime, stimulente de orice fel sau diurnă.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală precizează faptul că:

- angajații societății verificate delegați în străinătate sunt încadrați pe diferite posturi (muncitori calificați, necalificați, șefi de lucru etc);

- în ceea ce privește transportul salariaților la și de la locul de muncă din străinătate acesta a căzut în sarcina .X. SRL fiind suportat în întregime de societate;

- referitor la cazarea muncitorilor în străinătate, aceasta este asigurată de beneficiarii lucrărilor, așa cum rezulta din explicația dată de reprezentantul .X. SRL *"Baza materială și echipamentele necesare desfășurării activității în deplasarea din Germania, au aparținut S.C. .X. S.R.L., iar programul de lucru și sarcinile de serviciu pentru realizarea obiectivelor din contractul încheiat cu beneficiarii, au fost stabilite de către angajați ai S.C. .X. S.R.L."*

Organele de inspecție fiscală arată că pentru personalul angajat și trimis în Germania societatea verificată a prezentat următoarele documente:

- contract individual de muncă salariat, înregistrat în REVISAL, în cuprinsul căruia se stipulează printre altele salariul de baza lunar brut, locul de muncă (sediul, punct de lucru);

- pentru fiecare angajat trimis în Germania societatea a obținut de la Casa Națională de Pensii Certificatul privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului formularului A1.

Astfel, organele de inspecție fiscală arată că societatea acordă salariaților pentru munca prestată în Germania următoarele drepturi bănești:

- în România salariul de baza lunar în lei înscris în contractul individual de muncă pentru care calculează, declară și achită obligații fiscale aferente (impozit pe venituri, contribuții sociale);

- în Germania o sumă în euro pentru care societatea întocmește un jurnal de salarizare în care este evidențiat salariul net. Pentru aceste sume societatea întocmește în Germania documente de salarizare pentru fiecare lună în care sunt evidențiate reținerile din veniturile salariale (impozit salar, contribuție solidaritate, biserică reținute și declarate în Germania).

Din analiza situațiilor centralizatoare și a jurnalelor de salarizare întocmite lunar pentru veniturile salariale acordate angajaților ce au desfășurat activitate în Germania, organele de inspecție fiscală menționează faptul că societatea a avut și salariați germani pentru care au fost reținute și declarate contribuții sociale și impozit pe venituri în Germania. Angajații germani au avut încheiate contracte de muncă pe teritoriul german.

- fiecărui angajat român care a desfășurat activitate în Germania i-a fost calculat și acordat salariu conform realizărilor stabilite prin evidența analitică ținută de șeful de echipă.

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

În România, echivalentul sumei de bani înscrisă în contractul individual de muncă reprezintă salariul de baza lunar pentru munca prestată în România și pentru care .X. S.R.L. întocmește în țară state de plată în lei, calculează obligații fiscale aferente, le declară și le achită la organul fiscal din România.

În Germania, pentru echivalentul sumei în euro acordată cu titlul de diurnă, dar în fapt, ca salariu tarifar, se întocmesc state de plată la sediul permanent din Germania, prin intermediul unei societăți germane de contabilitate.

Totodată, organele de inspecție fiscală arată că pentru aceste sume achitate salariaților, societatea nu a prezentat ordine de deplasare care să confirme locația unde s-au deplasat, indemnizația zilnică primită și numărul de zile de deplasare.

Având în vedere documentele și informațiile puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că sumele plătite salariaților pentru munca desfășurată în Germania sunt venituri de natură salarială, întrucât:

- munca desfășurată este strict legată de desfășurarea obiectului de activitate, respectiv tăiere porcine, cod CAEN 1011;

- sunt îndeplinite condițiile de la pct. 67, Titlul III din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania au fost calculate în funcție de gradul de îndeplinire a normei de lucru, a orelor prestate, pregătire profesională, etc., așa cum reiese și din explicațiile date de administratorul societății, ceea ce reflectă caracterul de venituri salariale al sumelor primite de angajați;

- indemnizația pentru munca desfășurată în Germania, conform obiectului principal de activitate al societății, constituie venituri de natură salarială, conform prevederilor art. 55 alin. (1), alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și pct. 87³ Titlul III din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la calculul salariilor în euro acordate angajaților pentru munca desfășurată în Germania, s-au avut în vedere următoarele:

a. un tarif orar în funcție de calificarea fiecăruia;

b. număr de ore lucrate conform pontajelor întocmite de șefi de lucru;

c. în salariul brut impozabil au fost cuprinse suplimente de masă (impozitate) și care sunt considerate în România venituri nete asimilate salariilor. Asupra acestora angajatorul .X. S.R.L. avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii, conform art. 96 alin. (3) din Codul muncii;

d. reținerea de impozit calculat asupra câștigului brut, conform legislației statului german.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele de bani acordate de societate angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare, întrucât salariaților nu li s-au plătit sume fixe pe lună, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit.

Aceste sume au fost tratate ca venituri de natură salarială și de către organele fiscale din Germania iar însăși societatea verificată le denumește "salarii" în evidența contabilă, respectiv în contul 421, statele de plată întocmite în Germania, registrul de casă în valută, etc.

În aceste condiții, sumele acordate angajaților pentru munca depusă în Germania, nu pot avea un tratament fiscal în Germania și altul în România, iar cheltuiala cu salariile calculate și plătite în Germania, a fost înregistrată în cursul perioadei în devize în contabilitate ca o cheltuială a sediului permanent din Germania, fiind preluate în contabilitatea societății rezidente din România, în contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" pentru a se urmări separat aceste cheltuieli.

La stabilirea situației de fapt, organele de inspecție fiscală au avut în vedere:

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

- prevederile art. 3 alin. (7) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care stabilesc că: "Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă...";

- prevederile art. 12 alin. (1) din Regulamentul CE nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, reguli speciale: "persoana care

desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimisă să înlocuiască o altă persoană”.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele achitate în Germania pentru personalul contractual din România trimis în Germania reprezintă venituri de natura salarială, cu consecința plății contribuțiilor sociale pentru aceste venituri.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2010 - 2014 .X. S.R.L. a achitat drepturi bănești de natură salarială pentru munca prestată în Germania în sumă totală de .X. lei, pentru care societatea avea obligația calculării contribuțiilor sociale obligatorii.

Având în vedere reținerile obligatorii privind contribuțiile sociale suportate de angajați și impozitul pe salarii reținut și achitat în Germania, în temeiul prevederilor art. 55 alin. (1), art. 55 alin. (2) lit. k) și art. 296⁴ alin. (1), alin. (2) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. a¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază de impozitare suplimentară de .X. lei asupra căreia a fost calculat un impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora în sumă de **.X. lei**.

Referitor la contribuțiile sociale, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2010 – 2014, .X. S.R.L. a achitat drepturi bănești de natură salarială pentru munca prestată în Germania în sumă totală de .X. lei, aceste sume reprezentând în fapt, venituri asimilate salariilor, asupra cărora societatea avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale obligatorii în sumă de **.X. lei**, din care:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;

- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei.

La stabilirea contribuțiilor sociale în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere dispozițiile art. 18 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, art. 26 alin. (1) și art. 27 alin. (1) din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art. 80 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, art. 4 alin. (2) din OUG nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, art. 257 alin. (2) lit. a), art. 267 alin. (1) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art. 40 alin. (1) lit. a), art. 55 alin. (1), alin. (2) lit. k), art. 296⁴ alin. (1) lit. a), alin. (2), art. 296⁵ alin. (1), (2), (2¹), (3), (5), art. 296¹⁸ alin. (1) și (3) lit. a¹), lit. b), lit. d), lit. e), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 68 lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

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

A. Aspecte procedurale

1. În ceea ce privește argumentul societății cu privire la faptul că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./15.04.2016 nu ar fi motivată în fapt și în drept *"nefiind satisfăcută cerința motivării impusă de art. 43"* din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

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

"ART. 46. Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal
[...]

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

[...]

e) *motivele de fapt;*

f) *temeiul de drept; [...]*”

Din analiza titlului de creanță reprezentat de Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./15.04.2016, reiese că aceasta respectă întocmai prevederile OPANAF nr. 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului “*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*” cuprinzând motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare, preluate din Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./15.04.2016, care potrivit prevederilor legale se constituie anexă la titlul de creanță și cuprinde pe larg constatările organelor de inspecție fiscală atât din punct de vedere factic cât și legal.

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

Având în vedere cele mai sus expuse se reține că argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./15.04.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./15.04.2016 în conformitate cu prevederile legale incidente.

2. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, cauza supusă soluționării este dacă dreptul de stabilire de către organele de inspecție fiscală a creanțelor fiscale aferente anului 2010 era prescris la data începerii inspecției fiscale.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au efectuat la .X. S.R.L. o inspecție fiscală urmare căreia au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./15.04.2016 în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./15.04.2016 prin care au stabilit în sarcina societății, pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010, suma de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei și contribuții sociale în sumă de .X. lei.

Potrivit datelor înscrise în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere, contestate, inspecția fiscală a început la data de 17.03.2016, data înscrierii inspecției fiscale în Registrul unic de control la poziția nr. 9.

Prin contestația formulată societatea susține că în conformitate cu prevederile art. 91 alin. (1) și (2), coroborat cu art. 23 alin. (1) și (2) din OG nr. 92/2004 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, dreptul de stabilire de către organele de inspecție fiscală a creanțelor fiscale constând în impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente anului 2010 era prescris la data începerii inspecției fiscale.

În drept, prevederile art. 374 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“ART. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Astfel, în speță, sunt incidente prevederile art. 98 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 98 Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.”

Totodată, potrivit art. 91 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, stipulează:

“ART. 91

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”,

iar potrivit art. 23:

“ART. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată. “,

coroborate cu dispozițiile art. 93 din același act normativ care precizează:

“ART. 93

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.”

În conformitate cu art. 123 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

”ART. 123 Începerea inspecției fiscale

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, citate mai sus, se reține că nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale, potrivit prevederilor art. 196¹⁹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru anul 2010:

”ART. 296¹⁹ Depunerea declarațiilor

(1) 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”

În conformitate cu aceste prevederi, termenul legal de depunere a declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit

și evidența nominală a persoanelor asigurate aferente fiecărei perioade fiscale este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează.

Totodată, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./15.04.2016, în perioada supusă verificării 01.01.2010-31.12.2014, se reține că societatea era înregistrată ca plătitoare de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale lunar iar din anexa 4 la raportul de inspecție fiscală menționat mai sus impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale datorate pentru anul 2010 sunt aferente doar lunilor septembrie și octombrie 2010.

De asemenea, potrivit dispozițiilor enunțate, se reține că data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.

Astfel, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./15.04.2016, se reține că organele de inspecție fiscală s-au înscris în registrul unic de control la poziția 9 în data de 17.03.2016.

Prin adresa nr. A_SLP 1198/14.10.2016, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală emitente al actului administrativ fiscal atacat să precizeze dacă *"anterior datei la care a început inspecția fiscală au existat cauze de întrerupere sau suspendare a prescripției prevăzute de art. 92 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare."*

Prin adresele de răspuns nr. .X./24.10.2016 și respectiv nr. .X./03.11.2016, organele fiscale nu au făcut nicio precizare cu privire la aceste aspecte.

Având în vedere că pentru anul 2010 organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale doar pentru lunile septembrie și octombrie, raportat la data începerii inspecției fiscale, rezultă că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente lunilor septembrie și octombrie 2010, începe să curgă de la data de 01.01.2011 și se împlinește la data de 31.12.2015.

Astfel, organul de soluționare a contestației constată că la data de 17.03.2016, data începerii inspecției fiscale, acest drept era prescris.

Față de cele prezentate mai sus se vor aplica prevederile art. 279 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

"(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat", se va admite parțial contestația și se va anula parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la

persoane juridice nr. F-.X./15.04.2016 respectiv **pentru suma de .X. lei**, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei și contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei.

B. Aspecte de fond

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

În fapt, se reține că în perioada ianuarie 2011 – decembrie 2014, .X. S.R.L. a desfășurat activități de prestări servicii în producția cărnii cu preponderență pentru beneficiari externi/intracomunitari din Germania, respectiv .X. și .X., fiind înregistrată în Registrul operatorilor intracomunitari din data de 06.09.2010.

În vederea delegării în străinătate a personalului angajat, societatea a încheiat contracte de colaborare cu beneficiarii din Germania în care se menționează obiectul contractului, cum ar fi *"lucrări de tăiere porcine"*, durata contractului, prețul contractului, clauze privitoare la stabilirea unui salariu tarifar orar, efectuarea decontării acestuia făcându-se în baza pontajului, îndeplinirea prevederilor legale de combatere a muncii la negru. În fiecare contract încheiat cu beneficiarii din Germania, se menționează obligativitatea respectării de către prestator (.X. S.R.L.) a unei clauze privind prezentarea adevăraților (sau dovezi) privind salariul minim acordat conform legislației germane (cca. 2.000 euro), precum și contribuțiile la casa de compensare a concediului legal de odihnă.

Pentru deplasarea în străinătate a angajaților societății, nu au fost întocmite, acte adiționale la contractele de muncă în care să se menționeze perioada detașării și locul unde va fi detașat.

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

- în România, suma în lei înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar, pentru care societatea întocmește în țară state de plată, calculează obligațiile fiscale aferente privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale pe care le declară și le achită la organul fiscal teritorial din România;

- salariul în euro pentru munca prestată în Germania pentru care societatea întocmește documente de salarizare pentru fiecare lună în care sunt evidențiate salariile nete precum și reținerile din veniturile salariale, respectiv impozit salarior, contribuție solidaritate, biserică reținute și declarate în Germania.

Pentru aceste sume achitate salariaților, societatea nu a prezentat ordine de deplasare care să confirme locația unde s-a deplasat, indemnizația zilnică primită, numărul de zile de detașare.

Pentru angajații detașați în străinătate, .X. S.R.L. obține de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale, certificate A1, în care se menționează că este subiect al legislației de asigurări sociale din România, nu are obligații de plată a contribuțiilor într-un alt stat, conform prevederilor art. 19 alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

La verificarea efectuată pentru perioada ianuarie 2011 – decembrie 2014 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că sumele de bani plătite salariaților de .X. S.R.L. pentru munca desfășurată în Germania sunt venituri de natură salarială și nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- munca desfășurată este strict legată de desfășurarea obiectului de activitate, respectiv tăiere porcine, cod CAEN 1011;

- sunt îndeplinite condițiile de la pct. 67, Titlul III din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania au fost calculate în funcție de gradul de îndeplinire a normei de lucru, a orelor prestate, pregătire profesională, etc., așa cum reiese și din explicațiile date de administratorul societății, ceea ce reflectă caracterul de venituri salariale al sumelor primite de angajați;

- indemnizația pentru munca desfășurată în Germania, conform obiectului principal de activitate al societății, constituie venituri de natură salarială, conform prevederilor art. 55 alin. (1), alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și pct. 87³ Titlul III din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- la calculul salariilor în euro acordate angajaților pentru munca desfășurată în Germania, s-a avut în vedere:

a. un tarif orar în funcție de calificarea fiecăruia;

b. număr de ore lucrate conform pontajelor întocmite de șefi de lucru;

c. în salariul brut impozabil au fost cuprinse suplimente de masă (impozitate) și care sunt considerate în România venituri nete asimilate salariilor. Asupra acestora angajatorul .X. S.R.L. avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii, conform art. 96 alin. (3) din Codul muncii;

d. reținerea de impozit calculat asupra câștigului brut, conform legislației statului german;

- salariaților nu li s-au plătit sume fixe pe lună, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în Germania impozitul pe venit. Aceste sume au fost tratate ca venituri de natură salarială și de către organele fiscale din Germania și însăși societatea verificată le denumește "*salarii*" în evidența contabilă, respectiv în contul 421, statele de plată întocmite în Germania, registrul de casă în valută. În aceste condiții, sumele acordate angajaților pentru munca depusă în Germania, nu pot avea un tratament fiscal în Germania și altul în România, iar cheltuiala cu salariile calculate și plătite în Germania, a fost înregistrată în cursul perioadei în devize în contabilitate ca o cheltuială a sediului permanent din Germania, fiind preluate în contabilitatea societății rezidente din România, în contul 6588 "*Alte cheltuieli de exploatare*" pentru a se urmări separat aceste cheltuieli;

- în ceea ce privește transportul salariaților la și de la locul de muncă din străinătate acesta a căzut în sarcina .X. SRL fiind suportat în întregime de societate;

- referitor la cazarea muncitorilor în străinătate, aceasta este asigurată de beneficiarii lucrărilor, baza materială și echipamentele necesare desfășurării activității în deplasarea din Germania, au aparținut .X. S.R.L. iar programul de lucru și sarcinile de serviciu pentru realizarea obiectivelor din contractul încheiat cu beneficiarii, au fost stabilite de către angajați ai S.C. .X. S.R.L.

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

detașați în acel stat membru, în speță Germania, un salariu minim orar stabilit în acea țară;

- prevederile art. 3 alin. (7) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care stabilesc că alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă;

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

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în Germania de angajații .X. S.R.L. reprezintă venituri de natură salarială pentru care societatea nu a constituit și plătit în România obligațiile fiscale aferente, respectiv contribuții sociale.

Totodată, având în vedere reținerile obligatorii privind contribuțiile sociale datorate de angajați și impozitul pe salarii reținut și achitat în Germania, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază de impozitare suplimentară de .X. lei asupra căreia societatea avea obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe veniturile din salarii.

Astfel, prin Decizia de impunere nr. F-.X./15.04.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. S.R.L. obligații suplimentare de plată în sumă de .X. lei, reprezentând contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților pentru munca desfășurată în Germania în sumă de .X. lei și impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora în sumă de .X. lei.

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

“Definirea veniturilor din salarii

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

sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

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

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.[...]", coroborat cu pct. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

- recompensele și premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;

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

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

.X. S.R.L. a încheiat contracte de prestări servicii cu beneficiari externi/intracomunitari din Germania, respectiv .X. și .X. în care se menționează obiectul contractului, cum ar fi: fi "*lucrări de tăiere porcine*", durata contractului, prețul contractului, clauze privitoare la stabilirea unui salariu tarifar orar, efectuarea decontării acestuia făcându-se în baza pontajului, îndeplinirea prevederilor legale de combatere a muncii la negru, obligativitatea respectării de către prestator a unei clauze privind prezentarea de adeverințe sau dovezi

referitoare la salariul minim acordat conform legislației germane (cca. 2.000 euro), precum și contribuțiile la casa de compensare a concediului legal de odihnă.

De asemenea, pentru deplasarea în străinătate a angajaților societății, .X. S.R.L. nu are întocmite, acte adiționale la contractele de muncă în care să se menționeze perioada detașării și locul unde va fi detașat.

La calculul salariilor în euro acordate angajaților pentru munca desfășurată în Germania, s-a avut în vedere:

- a. un tarif orar în funcție de calificarea fiecăruia;
- b. număr de ore lucrate conform pontajelor întocmite de șefi de lucru;
- c. în salariul brut impozabil au fost cuprinse suplimente de masă (impozitate) și care sunt considerate în România venituri nete asimilate salariilor. Asupra acestora angajatorul .X. S.R.L. avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii, conform art. 96 alin. (3) din Codul muncii;
- d. reținerea de impozit calculat asupra câștigului brut, conform legislației statului german;

Conform statelor de plată prezentate organelor de inspecție fiscală întocmite la sediul permanent din Germania câștigul net obținut din Germania de către salariați este variabil și a fost stabilit pentru fiecare angajat în parte în funcție de numărul total de ore lucrate conform pontajelor întocmite de șefii de lucru, cheltuielile aferente sumelor acordate fiind înregistrate în contul 658 "*Alte cheltuieli de exploatare*" fără însă a se calcula, declara și vira la bugetul statului român obligațiile fiscale cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

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

Din analiza modului în care angajatul și angajatorul au convenit acordarea acestor sume rezultă cu claritate că acestea sunt condiționate de gradul de îndeplinire a normei de lucru, a orelor prestate, pregătirea profesională, obținute de fiecare salariat ca rezultat al muncii prestate.

Pentru aceste sume achitate salariaților, societatea nu a prezentat ordine de deplasare în care să se menționeze obligatoriu: ora și data plecării/sosirii, locul unde s-a deplasat, indemnizația zilnică primită, numărul de zile de deplasare.

În acest sens, este și adresa nr. .X./25.09.2014 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: *"sumele primite în Republica Federală Germania de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296⁴ lit. o) și art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii"*.

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

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

Mai mult, aceste sume au fost tratate de .X. S.R.L. în Germania ca venituri de natură salarială, pentru toate aceste sume fiind reținut și virat în Germania, impozitul pe salarii.

Totodată, .X. S.R.L. a suportat cheltuielile cu transportul salariaților la și de la locul de muncă din Germania iar în ceea ce privește cazarea muncitorilor în străinătate aceasta a fost asigurată de beneficiarii lucrărilor din străinătate.

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

Având în vedere faptul că sumele plătite în Germania nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masă justificate cu documente în condițiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume sunt venituri de natură salarială în conformitate cu art. 55 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar nu indemnizații de delegare/detașare reglementate de art. 55 alin. (4) lit. g) din actul normativ menționat mai sus, drept pentru care au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare aferente perioadei ianuarie 2011 – decembrie 2014 reprezentând impozit pe venitul din salarii în sumă de .X. lei, având în vedere reținerile obligatorii privind contribuțiile sociale suportate de angajați și impozitul pe salarii reținut și achitat în Germania.

Întrucât veniturile realizate de salariați în străinătate au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (1) și alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 67, pct. 68 și pct. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, .X. S.R.L. avea obligația calculării, reținerii și virării obligațiilor fiscale în sumă totală de .X. lei cu titlu de contribuții sociale aferente perioadei ianuarie 2011 – decembrie 2014 pentru sumele plătite salariaților pentru munca prestată în Germania.

La stabilirea obligațiilor suplimentare de plată în cuantum de .X. lei reprezentând contribuții sociale s-au avut în vedere și dispozițiile art. 40 alin. (1) lit. a), art. 296⁴ alin. (1) lit. a), alin. (2), art. 296⁵ alin. (1), (2), (2¹), (3), (5), art. 296¹⁸ alin. (1) și (3) lit. a¹), lit. b), lit. d), lit. e), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și Decizia nr. .X./2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că atât timp cât sumele de bani acordate salariaților detașați au fost condiționate de numărul de ore lucrate rezultă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei, sumele astfel acordate fiind de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către societate a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.

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

”Deși a apreciat că este adevărat că angajații societății reclamante aveau dreptul la o diurnă care să acopere contravaloarea cheltuielilor de masă și

eventual compensarea bănească a disconfortului generat de deplasarea în străinătate, Curtea a reținut culpa societății pentru faptul că nu a stabilit această ziurnă într-un quantum fix pentru a acoperi întocmai acele necesități și a ales să acorde o sumă doar cu titlu de recompensare a realizărilor profesionale” .

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

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

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./15.04.2016 pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei și contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei.

C. În ceea ce privește invocarea de către societatea contestatoare a prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de a se pronunța în acest sens, cele solicitate excedând sfera materială a competenței

de soluționare prevăzută la art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În sprijinul celor de mai sus, se reține că organele de soluționare au solicitat informații de la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. privind încadrarea în prevederile Legii nr.209/2015 a obligațiilor fiscale stabilite în sarcina .X. SRL prin Decizia de impunere nr.F-.X./15.04.2016, iar prin adresa nr. .X./27.06.2016 A.J.F.P. .X. a precizat că sumele de bani acordate de societate angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare, neîncadrându-se în prevederile art. 2(1) din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Pe cale de consecință, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a luat act de faptul că societatea nu se încadrează în prevederile Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și a procedat la soluționarea pe fond a contestației.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

1. Admiterea parțială a contestației formulată de **.X. S.R.L.** cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./15.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./15.04.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice-.X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;

- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./15.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./15.04.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice-.X. pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei.

Punctul 2 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
X**