

DECIZIA nr.1258

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice -Inspectie Fiscala, prin adresa , inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Prin contestatia inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice , Societatea X contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala si anume contestatia priveste obligatiile fiscale care se compun din:

- contributii de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat contribuabilului conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa inregistrata la A.J.F.P. conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I. Prin contestatia inregistrata la AJFP , Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice și Raportul de inspectie fiscala ,

pe care le considera netemeinice și nelegale și solicita admiterea contestației și anularea în parte a actelor administrativ fiscale respectiv anularea obligațiilor fiscale din următoarele motive:

Societatea contestată arată că a fost înființată în anul 2015, având ca obiect principal de activitate „Transporturi rutiere de marfuri” iar pentru îndeplinirea obiectului de activitate a angajat personal calificat respectiv șoferi autocamion de mare tonaj, încheind cu aceștia contracte individuale de muncă. Activitatea societății a început să se intensifice începând cu anul 2017 atingând punctul culminant în cursul anului 2019 sens în care a încheiat câteva contracte de prestări servicii cu parteneri intracomunitari.

În concret, activitatea societății contestată constă în prestarea de servicii de transport internațional de marfuri în interiorul Uniunii Europene, cu persoanele angajate ca șoferi pe autocamioanele detinute în leasing sau în proprietate.

Arată că, pentru munca prestată de șoferi în beneficiul societății, aceștia au fost remunerați cu salariu, iar pe perioada delegării și prestării muncii în străinătate, le-a fost achitată diurna, potrivit prevederilor HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestată susține că nu este de acord cu obligațiile fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile de asigurări sociale de natura salarială stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală urmând reîncaadrării sumelor acordate șoferilor cu titlu de diurna, în venituri de natura salariale.

Societatea contestată susține că, pentru a stabili suplimentar aceste sume, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că în perioada martie 2017 - decembrie 2019 societatea efectuează transporturi intracomunitare de mărfuri, care au locul de încărcare și de descărcare, exclusiv în afara României; de asemenea a reținut în mod eronat că șoferii societății sunt la dispoziția beneficiarilor, relația dintre aceștia fiind intermediată de dispecerii societății care transmit șoferilor toate datele și informațiile necesare efectuării curselor.

Societatea susține că, acesta este punctul greșit de plecare al inspecției fiscale, pe care organele de control și-au clădit întregul eșafodaj al inspecției fiscale, cu argumente și exemple care nu au nicio legătură cu realitatea economică și comercială și nici cu realitatea juridică.

Referitor la detașarea transfrontalieră de angajați, arată că în realitate, șoferii sunt la dispoziția societății X iar dispecerii societăților beneficiare țin legătură cu dispecerii săi, care le comunicau șoferilor toate datele și informațiile legate de curse, ceea ce este un comportament absolut firesc și legal pentru buna desfășurare a relațiilor comerciale și pentru respectarea obligațiilor și angajamentelor contractuale asumate față de parteneri.

Totodată, societatea contestată arată că organele de inspecție fiscală au reținut faptul că în perioada verificată nu s-au efectuat curse interne de transport și că șoferii au desfășurat activitate exclusiv pe teritoriul comunitar, realizând transporturi de marfă care au locul de încărcare și locul de descărcare în afara României, aspect pe care aceștia îl cunosc de la data angajării, concluzionând astfel că locul lor de muncă este în străinătate și că, în România, au înregistrat doar contractele individuale de muncă, în baza cărora se rețin și se achită la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii, aferente salariului minim. S-a mai reținut faptul că fiecare șofer conduce în Comunitate o perioadă de 9 săptămâni cu 3 săptămâni de pauză sau o perioadă de 6 săptămâni cu 2 săptămâni de pauză, iar în perioada de

repaus, fie sunt in concediu de odihna, fie nu desfasoara niciun fel de activitate. In toata aceasta perioada, șoferii sunt remunerați cu salariul minim pe economie si cu diurna in quantum fix de.... de euro/zi.

Societatea arata ca, toate aceste considerente au condus organele de inspecție fiscala sa considere ca salariații sai au desfasurat munca in sistem de detașare transnaționala si ca diurnele acordate nu sunt venituri neimpozabile, ci sunt venituri salariale, purtătoare de obligații fiscale (impozit pe venit, contribuții sociale datorate de angajat si/sau angajator, in funcție de legislația incidenta pe parcursul întregii perioade verificate).

Societatea contestatara considera constatarile organelor de inspectie fiscala ca fiind neintemeiate si se impun a fi respinse, din următoarele considerente:

In primul rând, invocarea si aplicarea de către organele de control a dispozițiilor Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților in cadrul prestării de servicii transnaționale incalca principiul neretroactivitatii legii, consacrat de art. 15 alin. (2) din Constituția României, care stipulează ca "Legea dispune numai pentru viitor." Sustine ca nici Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților in cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările si completările ulterioare, si nici Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților in cadrul prestării de servicii transnaționale nu stipulează ca aceste dispoziții se aplica sectorului transporturilor rutiere; abia incepand cu data de 16 august 2020, când a intrat in vigoare Legea nr. 172/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale s-a prevăzut in mod expres la art. 1 pct. 25, faptul ca "După articolul 53 se introduce un nou articol, articolul 53¹ potrivit caruia "Prezenta legea se aplica sectorului transportului rutier în ceea ce privește detașarea conducătorilor auto din domeniul transportului rutier.

Având în vedere faptul ca organele de inspectie fiscala au aplicat dispozitiile legale pentru perioada anterioara, când legea nu prevedea acest lucru , fiind încălcat principiul neretroactivitatii legii, societatea contestatara sustine ca se impune admiterea contestatiei și anulara actelor administrative fiscale contestate.

În al doilea rând , societatea contestatara sustine ca se impune anulara actelor administrative fiscale deoarece activitatea desfasurata de societate intra sub incidenta prevederilor art.9 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale, dispozitii care prevad ca " *Personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, și care nu se încadrează în situațiile prevăzute la art. 5 alin. (2), i se aplică prevederile art. 43 din Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și beneficiază de drepturile prevăzute la art. 44 alin. (2) din același act normativ.* "

Societatea contestatara considera ca, chiar dacă locul de încărcare și descarcare este în afara Romaniei, respectiv într-un al stat membru, nu se poate sustine ca aceste operațiuni de transport nu sunt operațiuni de transport internațional de marfuri; niciun text legal nu defineste operațiunea de transport internațional de marfuri ca fiind operațiunea care are locul de plecare din Romania și locul de descarcare într-un alt stat membru și invers.

În lipsa unei definiții clare a operațiunii de transport internațional societatea contestată apreciază ca operațiunile efectuate sunt operațiuni de transport internațional, șoferii societății lucrând perioade de timp limitate pe teritoriul statelor membre, fapt constatat și de organele de inspecție fiscală.

În aceste condiții societatea contestată susține că salariatul delegat are dreptul, în conformitate cu prevederile art. 44 alin. (2) din Codul muncii, la plata cheltuielilor de transport și de cazare, și mai mult decât atât, beneficiază de o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege.

De asemenea, apreciază că nu se încadrează la niciuna dintre cele 3 situații reglementate la art. 5 alin. (2) din Legea nr. 16/2017, respectiv detașare printr-un agent temporar de muncă sau detașare în interiorul grupului ori detașare în temeiul unui contract de servicii iar detașarea unui salariat nu se poate face decât în baza unui act de detașare în care se prevede în mod expres faptul detașării.

În caz contrar, acel salariat trebuie considerat că este delegat, ceea ce presupune incidența dispozițiilor art. 9 din Legea nr. 16/2017, beneficiind de indemnizația de delegare sau diurna, în cuantumul reglementat de HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestată invocă în susținerea cauzei și dispozițiile art. 76 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articol invocat și de către organele de inspecție fiscală ca și temei al reîncadrării diurnei în salariu, dar fără să vadă că legea stipulează în mod expres că este nevoie de un "act de detașare" pentru a putea reîncadra diurnele în salarii; în lipsa unui asemenea act de detașare apreciază că sumele acordate de societate șoferilor cu titlu de diurna se încadrează în categoria veniturilor neimpozabile, reglementate de prevederile art. 76 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal precum și pct. 12 alin. (16) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal "(16) în aplicarea prevederilor art. 76 alin. (4) lit. h) din Cod.

Totodată face referire la prevederile art. 76 alin. 2 lit. k) din Codul fiscal potrivit căruia plafonul neimpozabil al indemnizației de delegare este de "2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice." precum și dispozițiile art. 139 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal și considera că neîntemeiate susținerea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că pentru sumele acordate cu titlu de diurna nu sunt incidente prevederile art. 76 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile HG nr. 518/1995, întrucât lipsesc condițiile de bază aplicabile; caracterul ocazional, excepțional al misiunilor, respectiv caracterul substitutiv al sumelor primite prin faptul că, angajatorul în loc să acopere în mod direct unele cheltuieli direct legate de deplasare (masă, cazare, transport) asigură o sumă forfetară pentru compensarea inconvenientului creat prin prezența în străinătate.

De asemenea, societatea contestată face referire la dispozițiile art. 44 alin. (1) din Codul muncii și susține că delegarea nu poate avea caracter ocazional, așa cum eronat a considerat organul de inspecție fiscală atâta timp cât aceasta se poate prelungi cu perioade succesive de maximum 60 zile cu acordul salariatului. Arată că salariații societății au fost de acord cu delegarea lor pe teritoriul comunitar, acord care se desprinde din faptul achitării diurnelor cât și din faptul că împotriva societății nu s-a făcut nicio sesizare la Inspectoratul Teritorial de Muncă referitoare la nerespectarea dispozițiilor legale privind detașarea.

Sustinerile organelor de inspectie fiscala referitoare la caracterul ocazional al delegarilor ar fi adevărate în cazul angajatilor care desfășoară o munca care nu presupune deplasari însă în cazul profesiei de șofer , acesta fiind un lucrator mobil , se diferentiaza de restul lucratorilor; invoca dispozitiile art.2 și art.3 lit.d) din Directiva nr.2002/15/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind organizarea timpului de lucru al persoanelor care efectueaza activități mobile de transport rutier și prevederile art. 3 lit. d) din HG nr. 38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier din care rezulta ca munca de șofer implica prin definiție multe deplasări, care obliga anagajatorul la plata indemnizației de delegare.

În ceea ce privește contribuția de asigurari sociale de sanatate, societatea arata ca în conformitate cu dispozițiile art. 157 alin. (1) lit. m) din Codul fiscal, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, o reprezintă câștigul brut care include indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit respectiv 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice.

Societatea contestatara arata ca la pagina 32 din Raportul de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala mentioneaza în mod expres ca „urmare verificarilor efectuate s-a constatat ca sumele de bani acordate soferilor cu titlu de diurna, se incadreaza în plafonul neimpozabil prevăzut la art.76 alin.(2) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile H.G. nr.518/1995 cu modificarile și completarile ulterioare.”

Considera ca, atata timp cat societatea a respectat dispozițiile legale, iar diurnele acordate șoferilor s-au incadrat in plafonul neimpozabil, in mod nelegal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar contribuții sociale obligatorii; doar daca cuantumul diurnelor acordate șoferilor ar fi depășit plafonul neimpozabil, atunci organul fiscal ar fi fost indreptatit sa reconsidere diurna ca fiind salariu, si astfel sa stabilească obligațiile fiscale aferente, pentru suma care depasea plafonul.Cat timp reîncadrarea activitatii si a sumelor acordate cu titlu de diurna a fost făcută eronat si s- a apreciat in mod nelegal ca șoferii au fost detasati in cadrul unor prestări de servicii transnaționale, considera ca se impun a fi inlaturate susținerile organelor de inspectie fiscala referitoare la incidența Directivei nr. 96/71/CE privind detașarea lucratorilor in cadrul prestării de servicii, a Directivei nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala și ale Regulamentului sau de punere in aplicare nr. 987/2009, precum si ale Regulamentului CE nr. 1408/71.

Pentru motivele de fapt si de drept aratate mai sus, societatea contestatara solicita admiterea contestației asa cum a fost formulata si anulara in parte a Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala , pe care le considera netemeinice si nelegale, cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din

cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice -Inspectie fiscala au stabilit in sarcina Societății X obligatii fiscale de natura salariala , care se compun din:

- contributii de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , cu privire la obligatiile fiscale contestate de societate, rezulta:

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada iulie 2015-februarie 2017 societatea realizează venituri exclusiv din prestarea unor servicii de dispecerat, realizate fie in beneficiul unor parteneri intracomunitari , fie în beneficiul unor parteneri interni.

Incepand cu luna martie 2017, societatea contestatara desfasoara si activitate de transport intracomunitar de mărfuri, in beneficiul următorilor parteneri intracomunitari (peste 95%)...,

In vederea desfașurarii activitatii de transport intracomunitar de mărfuri, Societatea X, utilizează mijloace de transport (cap tractor), in baza unor contracte de leasing financiar si operațional, incheiate fie cu parteneri interni , fie cu parteneri intracomunitari .

In ceea ce privește remorcile (sasiurile) utilizate de societate s-a constatat ca, in perioada 2017-2018 acestea au fost puse la dispoziție, cu titlu gratuit, de către beneficiarii serviciilor, iar începând cu anul 2019, sunt fie închiriate, fie achiziționate de la partenerii intracomunitari.

In perioada verificata, numărul mijloacelor de transport a evoluat de la 3 autocamioane in cursul anului 2017 pana la 40 de autocamioane la finele anului 2019; la data controlului s-a constatat ca societatea are in patrimoniu 20 de semiremorci (sasiuri), achizitionate de la parteneri intracomunitari.

Pentru realizarea obiectului de activitate, societatea a angajat personal calificat, in funcția de șofer autocamion de mare tonaj.

Urmare analizarii contractelor individuale de munca, încheiate de societate cu angajații, care au calitatea de șofer autocamion, organele de inspectie fiscala au consemnat următoarele aspecte:

- obiectul contractului: prestarea activitatii contra unui salariu conform fisei postului;
- durata contractului: perioada nedeterminată;

-locul de muncă: activitatea se desfășoară la sediul societății, la punctele de lucru ale acestuia și la locul stabilit între angajator și clienții acestuia;
-felul muncii - șofer autocamion (mașina de mare tonaj) ;
-durata muncii: 8 ore/zi, 40 ore/săptămână, programul de lucru fiind de la 09-17, programul de lucru se poate modifica în condițiile regulamentului întreprinderii/contractului colectiv de muncă;

-salarizare: salariul de bază brut lunar,

Astfel s-a constatat că toți angajații în funcția de șofer autocamion, sunt încadrați cu salariul minim pe economie, în baza căruia se reține și se achită la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii; În contractele individuale de muncă, încheiate în cursul anului 2017 se prevăd acordarea de diurne externe, șoferilor de autocamion, însă începând cu anul 2018, contractele individuale de muncă ale șoferilor de autocamion și respectiv actele adiționale aferente acestora, nu mai conțin date referitoare la acordarea diurnelor.

Totodată s-a constatat că societatea contestată nu are încheiat contract colectiv de muncă, reprezentantul legal, declarând că s-au întreprins demersurile pentru întocmirea acestuia.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pe lângă salariul brut prevăzut în contractul individual de muncă, șoferii societății încasează, prin virament bancar (ocasional prin casă), sume de bani cu titlu de diurnă, care sunt înregistrate în evidentele contabile venituri neimpozabile din punct de vedere al impozitului pe salarii și al contribuțiilor sociale obligatorii.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății prezentarea documentelor justificative, care au stat la baza acordării sumelor de bani cu titlu de diurnă externă neimpozabilă.

În vederea justificării sumelor de bani acordate cu titlu de diurnă externă, societatea contestată a prezentat pe lângă contractele individuale de muncă ale șoferilor, următoarele documente;

-ordine de deplasare (delegație), din care rezultă că șoferii sunt delegați pentru efectuarea unor transporturi de marfă (containere) în Comunitate, altele care nu fac nicio mențiune în acest sens;

-foile de parcurs anexate ordinilor de deplasare de mai sus, întocmite de către șoferi;

-CMR-uri care atestă cursele efectuate;

-centralizatoare privind perioadele în care șoferii se află în Comunitate și respectiv cuantumul diurnelor acordate.

În timpul controlului societatea contestată a prezentat spre exemplificare Ordinul de deplasare și foaia de parcurs aferentă lunii iunie 2018, pentru șoferul ... (anexa nr.8 la RIF); Ordinul de deplasare și foaia de parcurs aferentă lunii octombrie 2018, pentru șoferul ... (anexa nr.9 la RIF); Centralizatoarele privind perioadele în care șoferii desfășoară activitate în Comunitate și respectiv cuantumul diurnelor acordate; pentru perioada martie-septembrie 2017, societatea contestată nu a prezentat aceste centralizatoare, deși s-a constatat că șoferii au încasat sume de bani cu titlu de diurnă (anexa nr.10 la RIF).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că plata diurnelor se face în general, în data de 15 a lunii următoare, celei pentru care acestea sunt datorate. Din analiza extraselor decont, puse la dispoziție de reprezentantul legal al

societății, au fost identificate de asemenea, plăți cu titlu de "avans diurna", anterior datei de 15, sume care au fost regularizate ulterior.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca în, perioada 2017-2018, sumele de bani acordate cu titlu de diurna au fost inregistrate în evidenta contabila la data plății, în contul destinat avansurilor de trezorerie (cont 542), acestea fiind descarcate trimestrial, pe contul de cheltuieli 625 "Cheltuieli cu deplasări, detasari si transferări".

În ceea ce privește anul 2019, s-a constatat ca sumele de bani acordate cu titlu de diurna, sunt înregistrate direct pe contul de cheltuieli 625 "Cheltuieli cu deplasări, detasari si transferări".

De asemenea, în vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au efectuat verificări privind modul de acordare a diurnelor si tratamentul fiscal aplicat de societatea, în corelație cu legislația fiscala în vigoare, în raport de documentele prezentate de societate și au constatat următoarele:

-în perioada martie 2017 - decembrie 2019, societatea X a efectuat transporturi întracomunitare de mărfuri, care au locul de încărcare si descărcare, exclusiv în afara României. Activitatea societății consta în tractarea pe teritoriul comunitar, cu angajați si capete tractor proprii (leasing, chirie), a unor semiremorci (sasiu+container), în funcție de comenzile furnizate de beneficiarii transporturilor; în funcție de capacitatea societății, respectiv a numărului de autocamioane disponibile, dispecerii beneficiarilor, transmit societății X, cursele stabilite pentru următoarea zi, cu indicarea locului de încărcare si descărcare a mărfurilor, rezultand astfel ca șoferii sunt la dispoziția beneficiarilor, relația dintre aceștia fiind intermediata de către dispecerii societății X, care transmit șoferilor, toate datele și informațiile necesare efectuării curselor.

La facturile de transport emise de societatea contestatara către beneficiarii intracomunitari sunt anexate situații întocmite de către beneficiarii acestora, în care sunt indicate mijloacele de transport utilizate, cursele efectuate, perioada etc.

La Raportul de inspectie fiscala s-a anexat cu titlu de exemplu următoarele facturi (anexa nr, 12)...:

-intregul parc auto al societății, autocamioane și semiremorci (tiruri) funcționale, sunt în permanență plecate în afara României în țări din comunitate, în principal Olanda iar revenirea în țara a capetelor de tractor se face o data pe an în funcție de data expirării inspecției tehnice periodice, doar pentru efectuarea acesteia, ulterior mașina revine în spațiul comunitar; pentru a nu genera costuri suplimentare cu venirea în țară și ulterior cu revenirea în Comunitate, societatea contractează de obicei, curse intracomunitare, în beneficiul unor parteneri interni;

-în ceea ce privește șoferii, angajații societății, s-a constatat ca aceștia desfășoara activitate exclusiv pe teritoriul comunitar, realizând transporturi de marfa care au locul de încărcare si descărcare în afara României. Din discuțiile purtate cu reprezentantul legal al societatii a reieșit ca, în general, fiecare șofer conduce în Comunitate fie o perioada de 9 saptamani cu 3 săptămâni de pauza, fie 6 săptămâni, cu 2 saptamani de pauza; în perioada de pauza, șoferii nu desfășoara niciun fel de activitate, aceștia aflandu-se fie în concediu de odihna, fie beneficiind de zile libere, aferente orelor lucrate suplimentar.

-din verificările efectuate s-a constatat ca, în perioada de pauza șoferii societatii sunt remunerații cu salariul minim, prevăzut în contractele individuale de munca.

-pentru a putea asigura transportul șoferilor în comunitate acolo unde se află capetele tractor, societatea deține mai multe microbuze de transport persoane care fac

curse regulate, către Olanda. Astfel șoferul știe ce mașina va prelua și locul unde aceasta este situată, dar nu și care sunt cursele pe care le va efectua.

-pe perioada în care șoferul are mașina în gestiune, acesta se consideră ca fiind la muncă și primește diurna, pentru fiecare zi indiferent dacă este sau nu în cursă, cuantumul acesteia fiind de aproximativ... euro/zi; societatea deține toate informațiile legate de cursele efectuate de către șoferi (ore lucrate, ore de conducere, timp staționare, etc.) pe baza cardurilor tahograf, a aparatelor tahograf instalate pe capetele tractor, precum și a programului informatic de gestiune ale acestora, informații care stau la baza calculului diurnelor acordate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada iulie 2015 - decembrie 2019, X a înregistrat în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" (anexa nr.11 la RIF), suma de ...

În proporție de peste 90% din aceste sume au fost achitate șoferilor societății, cu titlu de diurna, doar o mică parte a fost destinată decontării cheltuielilor de cazare și transport a acestora. Din analiza extraselor de cont bancar și a registrului de casa, puse la dispoziția organelor de inspectie fiscala de către reprezentantul legal al societății, a rezultat că sumele de bani acordate șoferilor sau altor angajați cu titlu de diurna, sunt în suma totală de ...

Sumele de bani plătite angajaților cu titlu de diurna au fost înregistrate în evidența contabilă ca cheltuieli deductibile fiscal în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări detașări și transferări"

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul că pentru suma achitată salariaților cu titlu de diurna, societatea contestată nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat, impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii, aceasta fiind considerată diurna externă neimpozabilă.

Totodată, organele de inspectie fiscala au constatat că sumele achitate angajaților cu titlu diurna pot fi încadrate drept neimpozabile din punct de vedere a impozitului pe veniturile din salarii în conformitate cu prevederile art.76 alin.(4) lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal deoarece acestea au fost acordate salariaților cu titlu de indemnizație de delegare/detașare în interesul serviciului în limita plafonului neimpozabil de 2,5 ori față de nivelul legal, stabilit prin HG nr. 518/1995 cu modificările și completările ulterioare.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta că organele de inspectie fiscala au efectuat verificări în ceea ce privește respectarea condițiilor de acordare a acestor sume de bani, cu titlu de indemnizație de delegare sau detașare, în raport de prevederile art.43, art.44, art.45, art.46 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii precum și dispozițiile Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale respectiv Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale.

Urmare analizării documentelor prezentate de societate organele de inspectie fiscala au constatat că în speta nu este vorba de delegarea/detașarea salariaților în condițiile prevederilor art.43, art.44, art.45, art.46 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii având în vedere că potrivit acestor articole de lege delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat a unor lucrări sau a unor sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă iar detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă în condițiile în care șoferii societății contestată desfășoară activitate exclusiv în Comunitate.

Astfel, sumele de bani acordate angajaților cu titlu de diurna nu pot îndeplini calitatea de indemnizație de delegare /detasare, înregistrată de societatea contestată drept neimpozabilă din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii și contribuții salariale obligatorii. În situația în care angajații X au fost detașați transnațional, potrivit dispozițiilor art. 3, alin. 7 teza a II-a din Directiva nr. 96/71/CC și respectiv prevederile art.8, lit.c) și art. 11 din Legea nr. 16/2017, alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Organele de inspecție fiscală au reținut că veniturile șoferilor în cauză sunt în concordanță cu salariul minim din țările comunitare, în care își desfășoară activitatea, însă doar datorită faptului că încasează sume de bani cu titlu de diurna, pe care societatea contestată le-a înregistrat în mod eronat, drept neimpozabile din punct de vedere al impozitului pe venitul din salarii și al contribuțiilor sociale obligatorii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat, că în perioada verificată, angajații societății care nu au calitatea de șoferi, respectiv manager și coordonator transport încasează sume de bani cu titlu de diurna neimpozabilă și anume aceștia încasează lunar o sumă fixă în cuantum de ... de euro, ocazional fiind identificate și plăți superioare acestei valori.

Referitor la cei doi angajați, societatea contestată nu a prezentat documente care să justifice că sumele de bani au fost acordate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru delegare respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă astfel că în conformitate cu prevederile art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aceste sume reprezintă venituri de natură salarială.

Având în vedere constatările efectuate, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și art.7, art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la reincadrarea sumei plătita angajaților cu titlu de diurna drept venituri de natură salarială astfel cum sunt definite la art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea bazei impozabile prin procedeu de suta mărită pornind de la suma netă plătită salariaților cu titlu de diurna și au stabilit venituri brute suplimentare de natură salarială.

Urmare deducerii din veniturile brute realizate a contribuțiilor sociale individuale, au determinat o bază de calcul a impozitului pe veniturile din salarii asupra careia, în conformitate cu prevederile art. 57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederilor art. 78. alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentare.

Totodată, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată contribuții de asigurări sociale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinată urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete plătite de societate cu titlu de diurna angajaților care au desfășurat activitate în afara României, pe această perioadă.

Contribuțiile de asigurări sociale datorate de angajator au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296³, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.136 lit.c) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.140, art.146 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.01.2019, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma de ...cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in afara Romaniei.

Contributiile individuale de asigurari sociale retinute de la asiguratii au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.23 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296⁴, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.136 lit.a) si art.137 alin.(1) lit.a) si art.139, art.146, art.147 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in afara Romaniei, pe aceasta perioada.

Contributiile de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.101 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente si boli profesionale cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.201 lit.a), art.202 lit.a), art.204 alin.(1) lit.a) si art.207 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in afara Romaniei, pe aceasta perioada .

Contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si art.184, art.185 alin.(1) , art.186, art.188 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asiguratii asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in afara Romaniei, pe aceasta perioada.

Contributia de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asiguratii a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca cu modificarile

și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.184, art.185 alin.(1), art.188 și art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna, angajatilor care au desfasurat activitate in afara Romaniei, pe aceasta perioada.

Contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.210 și art.212 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii de asigurari de sanatate datorate de angajator asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in afara Romaniei, pe aceasta perioada.

Contributiile de asigurari de sanatate datorate de angajator au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.253, art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.153 alin.(1) lit.f), art.155 alin.(1) lit.a), art.156 lit.b) ,art.158 alin.(1) și art.168 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributie individuala de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in afara Romaniei pe aceasta perioada.

Contributia individuala de asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.257 alin.(1) și (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.153 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.156 lit.a) ,art.157 alin.(1) lit.a) și art.168 alin.(5), art.169 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributii pentru concedii și indemnizatii de la persoane juridice sau fizice asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in strainatate, pe aceasta perioada.

Contributiile pentru concedii și indemnizatii de la persoane juridice sau fizice au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.5 și art.6 din O.U.G. nr.158/2005 privind

concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.192 lit.a), art.193 alin.(1) lit.a) atr.194, art.195 lit.a) și art.199 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-31.12.2019, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată contribuție asiguratorie pentru munca în cuantum de 129.497 lei asupra bazei impozabile determinată urmarea reîntregirii fondului de salarii cu sumele nete plătite de societate cu titlu de diurna angajaților care au desfășurat activitate, în străinătate, pe această perioadă.

Contribuția asiguratorie pentru munca a fost stabilită în conformitate cu prevederile art.220 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societatea contestată, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

Perioada verificată privind impozitul pe salarii și contribuțiile sociale de natură salariale:01.07.2015-31.12.2019;

Referitor la obligațiile fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale de natură salariale, stabilite suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere, contestate de Societatea X, **Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca societatea contestata datoreaza bugetului de stat debitele stabilite cu titlu de impozit pe venituri din salarii si contribuții sociale de natură salariale asupra sumelor plătite salariaților detașați în străinătate, sub denumirea de diurna, în condițiile în care orice indemnizație specifică detașării transnationale este considerată parte a salariului minim iar aceste sume achitate salariaților se includ în categoria veniturilor de natură salariale.**

În fapt, pe perioada iulie 2015-februarie 2017, societatea X a realizat venituri exclusiv din prestarea unor servicii de dispecerat, efectuate fie în beneficiul unor parteneri intracomunitari fie în beneficiul unor parteneri interni.

Începând cu luna martie 2017, societatea contestată desfășoară și activitate de transport intracomunitar de mărfuri, în beneficiul următorilor parteneri intracomunitari (peste 95%)... .

În vederea desfășurării activității de transport intracomunitar de mărfuri, Societatea X utilizează mijloace de transport (cap tractor), în baza unor contracte de leasing financiar și operațional, încheiate fie cu parteneri interni, fie cu parteneri intracomunitari.

Referitor la remorcile (sasiurile) utilizate de societate s-a constatat că, în perioada 2017-2018 acestea au fost puse la dispoziție, cu titlu gratuit, de către beneficiarii serviciilor, iar începând cu anul 2019, acestea sunt fie închiriate, fie achiziționate de la partenerii intracomunitari.

În perioada verificată, numărul mijloacelor de transport a evoluat de la 3 autocamioane în cursul anului 2017 până la 40 de autocamioane la finele anului 2019; la data controlului s-a constatat că societatea are în patrimoniu 20 de semiremorci (sasiuri), achiziționate de la parteneri intracomunitari.

Pentru realizarea obiectului de activitate, societatea a angajat personal calificat, în funcția de șofer autocamion de mare tonaj, conform contractelor individuale de muncă.

Din contractele individuale de muncă, încheiate de societate cu angajații, rezultă că toți angajații în funcția de șofer autocamion, sunt încadrați cu salariul minim pe economie, în baza căruia se reține și se achită la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii; în contractele individuale de muncă, încheiate în cursul anului 2017 se prevăd acordarea de diurne externe șoferilor de autocamion, însă începând cu anul 2018, contractele individuale de muncă ale șoferilor de autocamion și respectiv actele adiționale aferente acestora, nu mai conțin date referitoare la acordarea diurnelor.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pe lângă salariul brut prevăzut în contractul individual de muncă, șoferii societății încasează, prin virament bancar (ocasional prin casă), sume de bani cu titlu de diurnă, care sunt înregistrate în evidențele contabile ca venituri neimpozabile din punct de vedere al impozitului pe salarii și al contribuțiilor sociale obligatorii.

S-a constatat că, pe perioada iulie 2015 - decembrie 2019, X a înregistrat în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" (anexa nr.11 la RIF).

În proporție de peste 90%, aceste sume au fost achitate șoferilor societății, cu titlu de diurnă, doar o mică parte a fost destinată decontării cheltuielilor de cazare și transport a acestora.

Din analiza extraselor de cont bancar și a registrului de casă, puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către reprezentantul legal al societății, a rezultat că sumele de bani acordate șoferilor sau altor angajați cu titlu de diurnă, sunt în suma totală de ... (anexa nr. 13 la RIF).

Urmare analizării contractelor de prestări servicii încheiate cu beneficiarii intracomunitari precum și documentelor prezentate de societate în vederea justificării sumelor acordate salariaților cu titlu de diurnă (ordine de deplasare, foi de parcurs, CMR-uri, centralizatoare privind perioadele în care șoferii se află în Comunitate și respectiv cuantumul diurnelor acordate) s-a constatat că în speta nu este vorba de delegarea/detasarea salariaților în condițiile prevederilor art.43, art.44, art.45, art.46 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii iar sumele de bani acordate angajaților cu titlu de diurnă nu pot îndeplini calitatea de indemnizație de delegare /detașare, înregistrată în evidența contabilă a societății drept cheltuială cu diurnă, deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și art.7, art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la reincadrarea sumei plătite angajaților cu titlu de diurnă drept venituri de natură salarială astfel cum sunt definite la art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea bazei impozabile prin procedeele sumei mărite pornind de la suma netă plătită salariaților cu titlu de diurnă, fiind determinate venituri brute suplimentare de natură salarială.

Urmare deducerii din veniturile brute realizate a contribuțiilor sociale individuale, a fost stabilita o baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii asupra careia în conformitate cu prevederile art. 57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederilor art. 78. alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar de plata.

De asemenea, asupra fondului de salarii determinat suplimentar pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar contributii de natura salariala care se compun din:

-contributii de asigurari sociale datorate de angajator stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile, în conformitate cu prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296³, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.136 lit.c) și art.137 alin.(1) lit.a) și art.140, art.146 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-contributie individuala de asigurari sociale retinute de la asiguratii, stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.01.2019, asupra bazei impozabile în conformitate cu prevederile art.23 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296⁴, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.136 lit.a) și art.137 alin.(1) lit.a) și art.139, art.146, art.147 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-contributii de asigurari pentru accidente de munca și boli profesionale datorate de angajator, stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile în conformitate cu prevederile art.101 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente și boli profesionale cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.201 lit.a), art.202 lit.a), art.204 alin.(1) lit.a) și art.207 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-contributii de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator, stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile în conformitate cu prevederile art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj și stimularea ocuparii forței de munca cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și art.184, art.185 alin.(1), art.186, art.188 și art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-contributii de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asiguratii, stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile, în conformitate cu prevederile art.19 lit.a) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj și stimularea ocuparii forței de munca cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și

art.184, art.185 alin.(1), art.188 si art.190 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale , stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale, cu modificarile și completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum și art.210 si art.212 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributii de asigurari de sanatate datorate de angajator, stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.253, art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificarile și completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum și art.153 alin.(1) lit.f), art.155 alin.(1) lit.a), art.156 lit.b) ,art.158 alin.(1) și art.168 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributia individuala la asigurari sociale de sanatate, stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.257 alin.(1) și (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificarile și completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum și art.153 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.156 lit.a) ,art.157 alin.(1) lit.a) și art.168 alin.(5), art.169 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice, stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.5 și art.6 din O.U.G. nr.158/2005 privind concediile și indemnizatiile de asigurari sociale de sănătate, cu modificarile și completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.296², art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum și art.192 lit.a), art.193 alin.(1) lit.a) atr.194, art.195 lit.a) si art.199 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributie asiguratorie pentru munca, stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.01.2018-31.12.2019, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.220 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata societatea contestatara sustine ca, constatările organelor de inspectie fiscala sunt neintemeiate si se impun a fi respinse, din următoarele considerente:

In primul rând, invocarea si aplicarea de către organele de control a dispozițiilor Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților in cadrul prestării de servicii transnaționale incalca principiul neretroactivității legii, consacrat de art. 15 alin. (2) din Constituția României, care stipulează ca “Legea dispune numai pentru viitor”; incepand cu data de 16 august 2020, când a intrat in vigoare Legea nr. 172/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul

prestării de servicii transnaționale s-a prevăzut în mod expres la art. 1 pct. 25, faptul că "După articolul 53 se introduce un nou articol, articolul 53¹ potrivit căruia "Prezenta lege se aplică sectorului transportului rutier în ceea ce privește detașarea conducătorilor auto din domeniul transportului rutier."

Societatea contestată susține că activitatea desfășurată de societate în sub incidența prevederilor art.9 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale; chiar dacă locul de încărcare și descărcare este în afara României, respectiv într-un alt stat membru, nu se poate susține că aceste operațiuni de transport nu sunt operațiuni de transport internațional de marfuri; niciun text legal nu definește operațiunea de transport internațional de marfuri ca fiind operațiunea care are locul de plecare din România și locul de descărcare într-un alt stat membru și invers.

Societatea contestată consideră că nu se încadrează la niciuna dintre cele 3 situații reglementate la art. 5 alin. (2) din Legea nr. 16/2017, respectiv detașare printr-un agent temporat de muncă sau detașare în interiorul grupului ori detașare în temeiul unui contract de servicii iar detașarea unui salariat nu se poate face decât în baza unui act de detașare în care se prevede în mod expres faptul detașării; în caz contrar, acel salariat trebuie considerat că este delegat, conform dispozițiilor art. 9 din Legea nr. 16/2017, beneficiind de indemnizația de delegare sau diuna, în cuantumul reglementat de HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestată consideră că sumele acordate salariaților ca urmare a delegării se încadrează în plafonul neimpozabil al indemnizației de delegare prevăzut de art. 76 alin. 2 lit. k) din Codul fiscal .

De asemenea, societatea contestată face referire la dispozițiile art.44 alin.(1) din Codul muncii și susține că delegarea nu poate avea caracter ocazional, așa cum eronat a considerat organul de inspecție fiscală atâta timp cât aceasta se poate prelungi cu perioade succesive de maximum 60 zile cu acordul salariatului. Arată că salariații societății au fost de acord cu delegarea lor pe teritoriul comunitar , acord care se desprinde din faptul achitării diunelor cât și din faptul că împotriva societății nu s-a făcut nicio sesizare la Inspectoratul Teritorial de Muncă referitoare la nerespectarea dispozițiilor legale privind detașarea.

Consideră că, atâta timp cât societatea a respectat dispozițiile legale, iar diurnele acordate șoferilor s-au încadrat în plafonul neimpozabil, în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii motiv pentru care solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și anularea în parte a Deciziei de impunere .

În drept, în legislația internă noțiunile de delegare, detașare sunt reglementate de Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume art.43, art. 44 , art.45 și art.46 , potrivit cărora:

-art.43

"Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă.

-art.44

(1) *Delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegarii nu poate constitui motiv pentru sanctionarea disciplinara a acestuia.*

(2) *Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de delegare, în conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.*

-art.45

"Detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, în scopul executarii unor lucrari în interesul acestuia. În mod exceptional, prin detasare se poate modifica si felul muncii, dar numai cu consimtamântul scris al salariatului.

-art.46

(1) *Detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an.*

(2) *În mod exceptional, perioada detasarii poate fi prelungita pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor parti, din 6 în 6 luni.*

(3) *Salariatul poate refuza detasarea dispusa de angajatorul sau numai în mod exceptional si pentru motive personale temeinice.*

(4) *Salariatul detasat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de detasare, în conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil."*

-art.47

"(1) Drepturile convenite salariatului detaşat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detaşarea.

(2) Pe durata detaşării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detaşarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detaşat."

Astfel, delegarea este o masura dispusa unilateral de catre angajator care decide asupra oportunitatii unei astfel de masuri; delegarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 zile calendaristice, numai cu acordul salariatului, fara sa existe o limita a numarului de prelungiri ori de cate ori partile convin acest lucru.

Se retine ca, pe perioada delegarii, salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare precum si o indemnizatie de delegare in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca.

Cu privire la detasare, potrivit prevederilor mai sus enuntate aceasta este definita ca fiind actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului , la un alt angajator , in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia.

Se retine ca , detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an, iar in mod exceptional, perioada detasarii poate fi prelungita pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor parti, din 6 in 6 luni; nu exista o limitare a numarului de prelungiri.

Pe perioada detasarii salariatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare precum si la o indemnizatie de detasare in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca.

De asemenea, se retine ca pe durata detașării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detașarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detașat.

La art.55 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si mentinute la art.76 alin.(1) si (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, cu privire la suma cheltuielilor cu idemnizatia de deplasare si detasare acordata salariatilor pentru deplasari in Romania si strainatate, se prevede:

"(1)Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica rezidenta ori nerezidenta ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca acordate persoanelor care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor.

(2)Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplica si urmatoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:[...]

k) indemnizatiile si orice alte sume de aceeasi natura, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, primite de salariatii, potrivit legii, pe perioada delegarii/detasarii, dupa caz, în alta localitate, în tara si în strainatate, în interesul serviciului, pentru partea care depaseste plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în tara, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizatie, prin hotarâre a Guvernului pentru personalul autoritatilor si institutiilor publice;

(ii) strainatate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurna prin hotarâre a Guvernului pentru personalul român trimis în strainatate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;"

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate , se retine ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica rezidenta sau nerezidenta ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege.

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate asimilate salariilor indemnizatiile si orice sume de aceeasi natura, altele decat cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, primite de salariatii, potrivit legii, pe perioada delegarii/detasarii in alta localitate, in tara sau strainatate, in interesul serviciului, pentru partea care depaseste plafonul neimpozabil si anume: in tara, 2,5

ori nivelul stabilit pentru indemnizație , prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice; în străinătate 2,5 ori nivelul stabilit pentru diurna prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Pentru deplasările în străinătate nivelul legal stabilit pentru personalul autorităților publice este cel prevăzut de H.G. nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar .

În speta, după cum arată și organul de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală , sumele de bani acordate șoferilor cu titlu de diurna se încadrează în plafonul neimpozabil prevăzut de art.55 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.07.2015-31.12.2015 respectiv art.76 alin.(2) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , în vigoare începând cu 01.01.2016.

Însă, din analiza documentelor prezentate de societate în timpul controlului, informațiilor transmise de reprezentantul legal al societății urmărind nota explicativă luată de organele de inspecție fiscală a rezultat că pe perioada iulie 2015-februarie 2017, societatea X a realizat venituri exclusiv din prestarea unor servicii de dispecerat, efectuate fie în beneficiul unor parteneri intracomunitari , fie în beneficiul unor parteneri interni.

Începând cu luna martie 2017, societatea contestată desfășoară și activitate de transport intracomunitar de mărfuri conform contractelor încheiate cu beneficiarii parteneri intracomunitari (peste 95%)....

Spre exemplu contractul de transport încheiat cu societate din Bulgaria în calitate de Expeditor și Societatea X în calitate de Transportator partener, existent în copie la dosarul cauzei , are ca obiect „furnizarea de servicii de transport în regim exclusiv de către Transportatorul partener, în numele și în baza comenzilor Expeditorului către șoferi- în speta punerea la dispoziția Expeditorului a unui cap tractor, cu care se va tracta semiremorca Expeditorului facturând contravaloarea sub forma de servicii de transport la un tarif negociat în cuantum a 0, 85 euro/km care se poate modifica pe parcursul derulării prezentului contract.”

Potrivit pct.4 din Contract „Obligațiile Transportatorului Partener” sunt:

4.1 Sa pună la dispoziția Expeditorului mijloace auto în buna stare de funcționare și curățenie, înmatriculate, cu inspecția tehnică periodică în termen și echipate corespunzător în vederea efectuării comenzilor de transport și cu un aspect general care să nu prejudicieze în niciun fel imaginea Expeditorului.

Expeditorul nu poate fi ținut vinovat pentru problemele pe care le are Transportatorul partener și care îi provoacă staționari (probleme cu șoferii, probleme tehnice, aspect estetic al camionului etc).

[...]

4.4. Sa onoreze și sa respecte toate indicațiile specificate în comanda de transport confirmată Expeditorului în timpul cerut de acesta, iar pentru orice nelămuriri să contacteze dispeceratul Expeditorului în timp util.[...]

4.9.Transportatorul partener este răspunzător de faptele sale și ale presupușilor săi .[...]

4.18.Transportatorul Partener se obligă prin reprezentanții săi -conducătorii auto să respecte următoarele reguli:

Sa adopte o conduita pozitiva, prietenoasa și concesiva și să fie un exemplu de corectitudine în relația cu clientii Expeditorului, angajații Expeditorului și cu ceilalți participanti la trafic;[...]

Sa urmeze traseele conform indicatiilor transmise în comanda de transport de către Expeditor. In cazul în care Transportatorul partener va efectua devieri în mod nejustificat fata de traseele indicate de către Expeditor , atunci acesta va suporta costurile ocazionate de aceste devieri.”

Se reține ca in vederea desfașurarii activitatii de transport intracomunitar de mărfuri conform contractelor incheiate cu beneficiarii intracomunitari, Societatea X utilizează mijloace de transport (cap tractor), in baza unor contracte de leasing financiar si operațional, incheiate fie cu parteneri interni.

Referitor la remorcile (sasiurile) utilizate de societate s-a constatat ca, in perioada 2017-2018 acestea au fost puse la dispoziție, cu titlu gratuit, de către beneficiarii serviciilor, iar începând cu anul 2019, sunt fie închiriate, fie achiziționate de la partenerii intracomunitari.

In perioada verificata, numărul mijloacelor de transport a evoluat de la 3 autocamioane in cursul anului 2017 pana la 40 de autocamioane la finele anului 2019; la data controlului s-a constatat ca societatea are in patrimoniu 20 de semiremorci (sasiuri), achizitionate de la parteneri intracomunitari.

Pentru realizarea obiectului contractelor incheiate cu beneficiarii intracomunitari, societate a angajat personal calificat, in funcția de șofer autocamion de mare tonaj, conform contractelor individuale de munca.

Din contractele individuale de munca, încheiate de societate cu angajații pe functia „Sofer autocamioane (mașina de mare tonaj -833201)” conform clasificarii ocupatiilor din Romania, rezulta ca acestea au fost incheiate pe perioada nedeterminata.

Cu privire la locul de munca, în contract se specifica faptul ca:

„Activitatea se desfășoară la sediul societății, la punctele de lucru ale acesteia și la locul stabilit între angajator și clientii acestuia.”

Din contractele individuale de munca incheiate de Societatea X cu angajații - șoferi autocamioane rezulta ca salariul de baza lunar este salariul minim pe economie ; în contractele individuale de munca, încheiate în cursul anului 2017 se prevede acordarea de diurne externe, șoferilor de autocamion, cuantumul acestora fiind de ... euro/zi însă începând cu anul 2018, contractele individuale de munca ale șoferilor de autocamion si respectiv actele adiționale aferente acestora, nu mai conțin date referitoare la acordarea diurnelor.

Din evidenta contabile a societății a rezultat ca, pe langa salariul brut prevăzut in contractul individual de munca, șoferii societății încasează, prin virament bancar (ocazional prin casa), sume de bani cu titlu de diurna, in quantum de aproximativ ...de euro/zi.

Sumele acordate cu titlu de diuna, pe perioada iulie 2015 - decembrie 2019, au fost înregistrate pe cheltuieli în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” ; s-a constatat ca cuantumul sumelor de bani acordate șoferilor, șefi de coloana auto, cu titlu de diurna.

Din documentele existente la dosarul cauzei precum și informațiile transmise de reprezentatul legal al societății prin răspunsurile date de întrebările din Nota explicativa a organelor de inspectie fiscala rezulta ca Societatea X desfășoară activitate de transport intracomunitar de marfuri, în beneficiul partenerilor intracomunitare mai sus

enumerati, în baza contractelor încheiate cu aceștia, locul de încărcare , descarcare a mărfii fiind exclusiv în afara României; comenzile de transport sunt primite prin e-mail iar dispecerii societății transmit informația mai departe prin intermediul TOMTOM-ului și a telefonului, metoda de decontare este prin intermediul facturilor emise în baza contractului.

Cu privire la persoanele care coordonează activitatea șoferilor care lucrează în spațiul comunitar respectiv programul de lucru al acestora, decontarea transportului și cazarea acestora , locul de garare al mijloacelor de transport la finele programului de lucru, reprezentantul legal al societății a dat următorul răspuns:

”Persoana care coordonează activitatea acestora este dl... având funcția de șef de coloană auto. Programul de muncă este conform funcției pe care o are , Regulamentul CE nr.561/2006. Transportul se realizează cu microbuzul firmei , parcarea de weekend se face la parcuri plătite , autohoff-uri , hotel, depinde de caz”

La întrebarea nr.4 din Nota explicativă se specifică faptul că”Din analiza contractelor individuale de muncă puse la dispoziție de reprezentantul legal al X a reieșit faptul că șoferii societății sunt încadrați cu salariul minim pe economie, în baza căruia se calculează și se achită la bugetul statului impozitul pe venituri din salarii și contribuțiile sociale obligatorii . Fata de aceste venituri , șoferii societății încasează prin virament bancar (și ocazional prin casa) sume de bani cu titlu de diurnă, neimpozabile. Întrucât contractele individuale de muncă încheiate în perioada 2018-2019 și actele adiționale aferente, nu fac referire la aceste diurne vă rugăm să ne precizați care este cuantumul acestora , care sunt condițiile de acordare și ce documente justificative ați întocmit în acest sens?”

În răspunsul formulat la această întrebare reprezentantul legal al societății specifică faptul că:

„Diurnele se acordă prinținerea în evidență a șoferilor(când pleacă/când vin) conform tabelelor ce au fost puse la dispoziție iar calcularea și acordarea diurnei se face conform Codului muncii și a anexei la Hotărârea de Guvern nr.518/1995 .Atata timp cât legea mă obligă să acord diurna pe perioada delegării în străinătate consider că plata sumelor în bani s-a făcut corect , chiar dacă nu s-a menționat în contractul individual de muncă și actul adițional”.

De asemenea, din documentele prezentate în timpul controlului de societate(ordine de deplasare, foi de parcurs , situații privind plata diurnelor) s-a constatat că șoferii desfășoară activitate exclusiv în Comunitate, ca fiecare șofer conduce în Comunitate fie o perioadă de 9 săptămâni cu 3 săptămâni pauză, fie 6 săptămâni cu 2 săptămâni pauză .

Se reține că din analiza efectuată asupra centralizatoarelor prezentate de societate în timpul controlului s-a constatat că din perioada 2017-2018 și până la zi, perioada legală de delegare precum și perioada legală de detașare au fost depășite.

Pe perioada delegării/detașării șoferilor li se acordă salariul minim pe economie prevăzut în contractul individual de muncă precum și o indemnizație de delegare de .. euro/zi în anul 2017 și...euro/zi în perioada 2018-2019 ; în perioada de pauză șoferii sunt remunerați cu salariul minim pe economie conform contractului individual de muncă.

Din informațiile transmise de reprezentantul legal al societății a rezultat că pe perioada de pauză șoferii nu desfășoară niciun fel de activitate, aceștia aflându-se în concediu de odihnă, fie beneficiază de zile libere , aferente orelor lucrate suplimentare.

Totodata, din informațiile prezentate de reprezentantul legal al societății și contractele încheiate cu beneficiarii intracomunitari rezulta ca soferii sunt la dispoziția beneficiarilor intracomunitari, relația dintre aceștia fiind intermediată de către dispecerii societății X care asigură comunicarea datelor și informațiilor necesare efectuării curselor.

Se reține ca, cursele soferilor sunt stabilite de partenerii intracomunitari, care comunică societății X datele și informațiile privind transporturile ce urmează să aibă loc în ziua următoare; întreg parcul auto al societății (autocamioane și semiremorci) se află în Comunitate, în principal în Olanda, revenirea în țara a capetelor de tractor se face o singură dată pe an, în funcție de data expirării inspecției tehnice periodice și doar pentru efectuarea acesteia, ulterior mașina revine în spațiul comunitar. Pentru a nu genera costuri suplimentare cu venirea în țară și ulterior revenirea în Comunitate, societatea X contractează de obicei, curse intracomunitare, în beneficiul unor parteneri interni.

Din Raportul de inspecție fiscală rezulta ca sumele zilnice primite de salariații societății, care au prestat servicii de transport intracomunitar conform contractelor încheiate de aceasta cu partenerii intracomunitari, pentru perioada în care aceștia s-au aflat în misiune nu sunt menite să acopere unele cheltuieli specifice delegării (masă cazare, transport).

Astfel, pentru suma de ... acordată angajaților cu titlu de diurnă nu sunt incidente prevederile art.76 alin.(4) lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile H.G. nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar așa cum susține societatea contestată. După cum au constatat și organele de inspecție fiscală, în speta lipsește caracterul ocazional, exceptional al misiunilor, respectiv caracterul substitutiv al sumelor primite prin faptul că angajatorul în loc să acopere în mod direct, unele cheltuieli legate de deplasare asigură o sumă forfetară pentru acoperirea acestora.

În concluzie, se reține ca X, pe perioada verificată, desfășoară activitate de transport de marfuri numai în Comunitate, conform contractelor de transport încheiate cu beneficiarii intracomunitari din Bulgaria, Austria și Olanda cu mijloacele de transport auto proprii (închiriate, leasing) care sunt garate, în principal, în Olanda și soferii angajați în România cu salariu minim pe economie, conform contractelor individuale de muncă iar pe perioada delegării/detasării în străinătate aceștia primesc indemnizație de delegare (diurnă) conform Codului muncii în limita prevăzută de H.G. nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Având în vedere că societatea contestată a desfășurat servicii de transport intracomunitar de marfuri în favoarea unor beneficiari intracomunitari conform contractelor încheiate cu aceștia, utilizând proprii angajați și mijloacele auto închiriate, în leasing, se reține că, în speta este vorba de detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale iar regulile sunt stabilite de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detasarea lucrătorilor în cadrul prestării transnationale de servicii, Legea nr.344/2006 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale, în vigoare pe perioada 01.08.2016-20.05.2017 și Legea nr.16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale în vigoare pe perioada 21.05.2017-31.01.2019.

Potrivit art.1 din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detasarea lucrătorilor în cadrul prestării transnationale de servicii:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

“(1) Prezenta directiva se aplica intreprinderilor infiintate intr-un stat membru care, in cadrul prestarii de servicii transnationale , detaseaza lucratori, conform alin.(3) pe teritoriul unui stat membru.[...]

(3)Prezenta directiva se aplica in masura in care intreprinderile mentionate la alin.(1) iau una din urmatoarele masuri:

(a) detasarea unui lucrator in numele intreprinderii sau sub coordonarea acesteia , pe teritoriul unui stat membru in cadrul unui contract incheiat intre intreprinderea care face detasarile si destinatarul prestarii de servicii care isi desfasoara activitatea in statul membru respectiv daca exista un raport de munca intre intreprinderea care face detasarea si lucrator pe perioada detasarii sau

(b)detasarea unui lucrator pe teritoriul unui stat membru la o unitate sau intreprindere care apartine grupului, daca exista un raport de munca intre intreprinderea care face detasarea si lucrator pe perioada detasarii sau

(c)detasarea, in calitate de intreprindere cu incadrare in munca temporara sau intreprindere care a pus la dispozitie un lucrator, a unui lucrator la o intreprindere utilizatoare infiintata sau care isi desfasoara activitatea pe teritoriul unui stat membru , daca exista un raport de munca intre intreprinderea cu incadrare in munca temporara sau intreprinderea care a pus la dispozitie lucratorul si lucrator pe perioada detasarii.”

In intelesul art.2 din Directiva 96/71/CE,a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii *“prin lucrator detasat se intelege un lucrator care pe o perioada limitata isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel in care lucreaza in mod normal.”*

Directiva 96/71/CE nu stabileste o durata minima sau maxima a detasarii in cadrul prestarii de servicii transnationale ci specifica doar faptul ca aceasta perioada este limitata.

In ceea ce priveste legislatia nationala, potrivit definitiei de la art.3 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale :

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

iar la art.(4) alin.(2) din acelasi act normativ se prevede:

“(2) Prezenta lege se aplică în măsura în care întreprinderile prevăzute la art. 1 lit. b) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își

desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;”

Potrivit art.2 lit.c) din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale:

“salariat detasat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucreaza în România, dar care este trimis sa lucreze pentru o perioada de timp limitat pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elveiene, atunci când angajatorul ia una dintre masurile prevazute la art. 5 alin. (2);

Iar la art.5 alin.(2) din acelasi act normativ se prevede:

“(2) Prezenta lege se aplică în situația în care întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. b) iau decizia punerii în aplicare a uneia dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

“a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;”

Din prevederile legale mai sus enuntate, aplicabile pe perioada verificata, se retine ca legiuitorul defineste salariatul detasat de pe teritoriul Romaniei ca fiind salariatul unui angajator stabilit in Romania care în mod normal lucreaza în România, dar care este trimis sa lucreze pentru o perioada limitata de timp pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul detașeaza salariatul cu care are incheiat un raport de munca, de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, cum este si cauza in speta.

In intelesul Directivei 96/71/CE, lucratorul detasat in cadrul prestarii de servicii transnationale, este lucratorul care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel in care lucreaza in mod normal.

Coreland dispozitiile Codului muncii si legislatia privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale rezulta ca Societatea X isi deleaga angajatii insa notiunii de delegare utilizata in dreptul intern ii corespunde cea de detasare transnationala cum este ea definita de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii, Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, in vigoare pe perioada 01.08.2016-20.05.2017 si Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale in vigoare pe perioada 21.05.2017-31.01.2019.

Potrivit art.3 alin.(1) , primul paragraf, lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, se instituie, in sarcina intreprinderilor infiintate intr-un stat membru care in cadrul prestarii de servicii transnationale detaseaza lucratori pe teritoriul unui stat membru, obligatia de a plati angajatilor detasati in acel stat membru , un salariu minim orar stabilit in acest stat membru; la art.3 alin.(7) din aceasta Directiva se prevede ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte integranta a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa;

Potrivit Directivei 96/71/CE, statul membru pe teritoriul caruia este detasat lucratorul este cel care trebuie sa se asigure ca intreprinderile care detaseaza lucratori pe teritoriul lor, respecta un set de conditii de munca si de incadrare in munca stabilit la art.3 al Directivei.

La art.6 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale respectiv art.8 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, se precizeaza:

“Salariatii detasati de pe teritoriul României în cadrul prestarii de servicii transnationale beneficiaza, indiferent de legea aplicabila raportului de munca, de conditiile de munca stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin conventii colective sau sentinte arbitrare de generala aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederatia Elveiana, pe teritoriul caruia/careia sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maxima a timpului de munca si durata minima a repausului periodic;

b) durata minima a concediilor anuale platite;

c) salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;

d) conditiile de punere la dispozitie a salariatilor de catre agentii de munca temporar;

e) sanatatea si securitatea în munca;

f) masurile de protectie aplicabile conditiilor de munca pentru femeile însarcinate sau pentru cele care au nascut recent, precum si pentru copii si tineri;

g)egalitatea de tratament dintre barbati si femei, precum si alte dispozitii în materie de nediscriminare.”

La art.2 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale se precizeaza:

“f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederaiei Elveiene, pentru salariatul detasat de pe teritoriul României este cel definit de legislatia si/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederaiei Elveiene, pe teritoriul caruia/careia este detasat salariatul;

g) cheltuieli generate de detasare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea si masa, efectuate în scopul detarii;

h) indemnizație specifică detașării transnaționale - indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit;”

La art.9 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale se prevede:

“Indemnizatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, în masura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detasare, precum cele de transport, cazare si masa.

Iar la art.11 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale se prevede:

“Orice indemnizatie specifica detasarii transnationale este considerata parte a salariului minim, în masura în care nu este acordata cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detasare, respectiv cheltuielile de transport, cazare si masa.”

Din prevederile legale enuntate mai sus, se retine ca in situatia in care, in cadrul unei prestari de servicii transnationale, angajatorii stabiliti in Romania isi trimit lucratorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrari cu caracter temporar în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detasarea si beneficiarul prestarii de servicii care își desfasoara activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederatiei Elvetiene, daca exista un raport de munca, pe perioada detasarii, între salariat si întreprinderea care face detasarea, notiunea de salariu minim la care acestia au dreptul pe durata executarii lucrarilor pe teritoriul unui stat membru, altul decat in Romania, este cea stabilita de legislatia si practica nationala a acelu stat.Statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile stabileste care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva mentionand doar faptul ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.

In materie de securitate sociala,incepand cu data de 1 mai 2010, in relatiile Romaniei cu celelalte state membre ale Uniunii Europene au devenit aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala si ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr.987/2009.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiaza personalul detasat din punct de vedere al contributiilor sociale obligatorii la art.11 alin. (3) din Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, se prevede ca persoana care desfasoara o activitate salariale sau independenta intr-un stat membru se supune legislatiei din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de baza in materie de determinare a legislatiei aplicabile conform principiului *lex loci laboris*(legea de la locul indeplinirii activitatii) .

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

De la aceasta regula , Regulamentul stabileste prin art.12, regula speciala potrivit careia:

“O persoana care desfasoara o activitate salariale intr-un stat membru, pentru un angajator care isi desfasoara in mod obisnuit activitatile in acest stat membru si care este detasata de angajatorul respectiv in alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continua sa fie supusa legislatiei primului stat membru, cu conditia ca durata previzibila a activitatii sa nu depaseasca douazeci si patru de luni si sa nu fi fost trimisa sa inlocuiasca o alta persoana. “

De asemenea la art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul CEE nr.1408/71 se prevede :

“Persoana care exercita o activitate salariale pe teritoriul unui stat membru in serviciul unei intreprinderi de care apartine in mod obisnuit si care este detasata de aceasta intreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o munca in contul acesteia, va continua sa faca obiectul legislatiei primului stat membru...”

Totodata, potrivit Regulamentului CE nr.883/2004 pentru coordonarea sistemelor de securitate sociala, documentul portabil A1 dovedeste exclusiv mentinerea titularului acestuia la sistemul de securitate sociala (asigurare pentru pensie, accidente de munca si boli profesionale, asigurari sociale de sanatate, prestatii familiale) din statul de trimitere (statul care apartine institutiei care a emis respectivul document), lipsa acestuia nefiind de natura a impiedica desfasurarea de activitati profesionale pe teritoriul altui stat membru; intr-un astfel de caz devine aplicabila regula generala in domeniu cea a asigurarii conform legislatiei locului de desfasurare a activitatii.

Documentul portabil A1 confirma situatia salariatului in materie de securitate sociala si indica in ce tara trebuie platite contributiile de asigurari sociale.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, pe perioada 01.09.2015-31.01.2019, societatea contestatara a realizat venituri exclusiv din prestarea de servicii de dispecerat prestarea de servicii de transport intracomunitar de marfuri conform contractelor incheiate cu beneficiarii intracomunitari.

In vederea realizarii obiectul contractelor de prestari servicii incheiate cu partenerii intracomunitari, societatea contestatara a angajat, cu contract individual de munca, soferi de autocamioane care figurează incadrati cu salariul de baza minim pe economie din Romania pe toata perioada verificata, pentru care societatea contestatara a constituit, declarat si virat bugetului general consolidat al statului, obligatiunile de natura salariale conform declaratiilor privind obligatiunile de plata a contributiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate (formular 112), depuse la organul fiscal teritorial.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca societatea contestatara a acordat propriilor salariați diurne externe în valoare de... euro/zi în anul 2017 și... euro/zi în perioada 2018-2019, sumele achitate cu titlu de indemnizatie de delegare fiind diferite de la salariat la salariat în funcție de activitatea desfasurata, de la o luna la alta, ca sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat , nr.de km parcursi etc. S-a constatat ca pe perioada în care soferii au prestat servicii de transport intracomunitar, aceștia au incasat un venit mediu net lunar între... în concordanta cu venitul minim pe ramura , acordat în țările din Comunitate unde au fost prestate serviciile.Plata diurnelor se face in generala, in data de 15 a lunii următoare,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

cele pentru care acestea sunt datorate iar din analiza extraselor de cont, puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății, au fost identificate de asemenea, plăți cu titlu de "avans diurna", anterior datei de 15, sume care au fost regularizate ulterior.

Se reține ca, pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, angajatii societatii contestatare, avand functie de sofer ,au beneficiat de sume nete de bani , cu titlu de diuna , care au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii ca cheltuieli cu diuna in contul 625"Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari", deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada verificata.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca angajatii societatii au prestat activitate doar in afara teritoriului national , in favoarea unor beneficiari intracomunitari , fiind pusi la dispozitia acestora; s-a contatat ca in functie de capacitatea societatii , a numarului de autocamioane disponibile , dispecerii societatilor beneficiare transmit Societatii X cursele stabilite pentru urmatoarea zi cu indicarea locului de incarcare si descarcare a marfurilor iar relatia dintre acestia este intermediata de dispecerii X care transmit soferilor toate datele si informatiile necesare efectuarii curselor.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, in intelesul Directivei 96/71/CE lucratorul detasat in cadrul prestarii de servicii transnationale, este lucratorul care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel in care lucreaza in mod normal.

Directiva nu stabileste o durata minima sau maxima a detasarii in cadrul prestarii de servicii transnationale ci specifica doar faptul ca aceasta perioada este limitata.

Totodata, potrivit Directivei 96/71/CE, societatea contestatara nu putea delega salariatii sai pe teritoriul altui stat ci doar detasa.

Prin urmare, in mod legal organele de inspectie au constatat ca angajatii societatii nu intrunesc conditiile prevazute de art.43 si art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii , referitoare la delegare si nu puteau beneficia de indemnizatiile acordate cu titlu de diurna in baza Codului muncii.

In Sentința civila nr.813/CA/2018 emisa de Tribunal, într-o cauza similara, se stipuleaza:

„Reglementarile Legii nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale au transpus în legislatia naționala Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor din cadrul prestarii de servicii.

Potrivit Directivei 96/71/1996, salariatul care desfășoară servicii transnationale pe teritoriul unui stat membru UE este definit ca lucrator detașat pe teritoriul altui stat nefacandu-se mentiunea ca acesta poate fi delegat pentru astfel de activități.Potrivit normelor europene, detasarea are o semnificatie diferita de cea data de art.45 din Legea nr.53/2003-Codul Muncii , republicata, cu modificarile și completările ulterioare, reprezentând potrivit Regulamentului (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2014 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, situația în care un salariat care își desfășoară activitatea într-un stat membru pentru un angajator, este trimis de către angajatorul sau în alt stat membru pentru a lucra în folosul unui beneficiar.”

În speta, soluționarea cauzei implică delimitarea sferei de acțiune și aplicarea noțiunii de „diurna” față de cea denumită „indemnizație de detașare”.

Este de principiu ca legea generală se aplică în orice materie și în toate cazurile, mai puțin în acela în care legiuitorul stabilește un regim special și derogatoriu, instituind în anumite materii reglementări speciale care sunt prioritare față de norma de drept comun.

Conform principiului de drept „specialia generalibus derogant” (norma specială este cea care derogă de la norma generală), norma specială se aplică prioritar față de norma generală.

În acest sens prin Decizia nr.33/09.06.2008, Înalta Curte de Casație și Justiție a României a stabilit că în virtutea principiului mai sus enunțat „concursul dintre legea specială și legea generală se rezolvă în favoarea legii speciale chiar dacă acest fapt nu este prevăzut expres în legea specială”.

Cu alte cuvinte, deși Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este actul normativ care reglementează cu caracter general dreptul salariaților la diurna, în materia acordării de indemnizații banesti acordate salariaților detașați de pe teritoriul României pe teritoriul altor state membre ale Comunității Europene prioritare sunt prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European precum și cele ale Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, în vigoare pe perioada 01.08.2016-20.05.2017 și Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale în vigoare pe perioada 21.05.2017-31.01.2019.

Astfel, diurna asigurată de angajator în temeiul prevederilor art.44 din Codul muncii constituie un drept de natură salarială deoarece se identifică cu indemnizația de detașare astfel cum este reglementată de Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, după cum au reținut și organele de inspecție fiscală în actul administrativ fiscal contestat.

În aceste condiții, argumentul societății contestată potrivit căruia în speta ar fi vorba de delegarea angajaților în temeiul prevederilor art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care după cum s-a arătat și mai sus, în vederea îndeplinirii obligațiilor contractuale încheiate cu beneficiarii intracomunitari societatea contestată a angajat, în baza contractelor individuale de muncă soferi autocamioane, acordându-le salariul minim pe economie, care ulterior au fost delegați/detașați în Olanda (în principal) pe perioade de 9 săptămâni cu 3 săptămâni de pauză, fie 6 săptămâni cu 2 săptămâni de pauză iar pe perioada detașării pentru munca prestată în străinătate soferii au primit sume de bani cuprinse între...euro/lună.

Conform prevederilor legale mai sus enunțate, Societatea X avea obligația să asigure angajaților săi care au fost detașați să presteze munca în Comunitate, plata salariului minim conform principiului „lex loci laboris”(legea de la locul îndeplinirii activității), aspect de care societatea contestată nu a ținut cont.

Totodată, potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține că, alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim în măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare și masă iar în speta nu s-a făcut dovada că indemnizațiile de detașare ar fi fost varsate cu titlu de rambursare a

cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare si masa .

Or, in cauza diurna de... euro/zi respectiv euro/zi a fost achitata distinct de cheltuielile legate de transport, cazare , masa.

Din documentele mai sus analizate se retine ca transportul soferilor la locul de imbarcare s-a realizat cu microbuzele societatii contestatare, parcare de weekend se face in parcar cu plata, autohoff-uri, hotel, aceste cheltuieli fiind achitate distinct de indemnizatiile de delegare si care nu au fost luate in calcul de organele de inspectie fiscala la determinarea sumei nete....

În Hotărârea Curtii de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-396/13 Sahkoalojen ammattiliitto ry Finlanda împotriva Elektrobudowa Spolka Akcyjna Polonia, la pct.48 Curtea reține ca diurna este destinata sa asigure protecția sociala a lucratorilor în cauza, compensand inconvenientele cauzate de detasare, care constau în indepartarea persoanelor interesate de mediul lor obișnuit”.

In lamurirea aspectelor ce țin de obiectul cauzei citam câteva din concluziile avocatului general Nils Wahl prezentate în Cauza C-396/2013 Sahkoalojen ammattiliitto ry Finlanda împotriva Elektrobudowa Spolka Akcyjna Polonia:

„31. Intr-adevar, aspectele considerate ca fiind de o importanța deosebita pentru garantarea unui nivel minim de protecție pentru lucratorii detasati sunt formulate în mod clar la art.3 aliniatul (1) din Directiva 96/71. Respectivetele aspecte, care pot fi descrise ca nucleul de norme imperative de protectie minimă, includ orele de lucru, concediul anual și salariul minim. In ceea ce privește acest nucleu, directiva se bazează pe ideea că legislația statului membru gazdă trebuie aplicată lucrătorilor detașați. Întreprinderile care își detașează angajații trebuie, în consecința, să aplice legislația țării în care este executat contractul cu excepția cazului în care legislația statului de origine este mai favorabilă pentru lucrător.[...]

51. Avem convingerea că articolul 3 alineatul (1) din Directiva 96/71 și măsurile nationale de punere în aplicare a acestei dispozitii - constituie expresia unei astfel de norme în ceea ce privește aspectele reglementate de această dispozitie. Astfel, este deosebit de important faptul că articolul 3 alineatul (1) prevede că statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile respectă nucleul de norme imperative mentionate în această dispozitie (inclusiv salariul minim). Prin urmare, această dispozitie stabilește, după cum a remarcat deja Curtea, „nivelul de protectie care trebuie garantat” de statul membru gazdă. In această privință, referitor la normele imperative identificate în directivă, norma conflictuală care rezultă din articolul 3 alineatul (1) din Regulamentul Roma I are prioritate față de toate celelalte norme (mai generale) prevăzute de același regulament.[...].

76. In al doilea - și probabil cel mai important - rând, în Hotărârea Laval, Curtea a pus un accent deosebit pe faptul că articolul 3 alineatul (1) litera (c) se referă la salariul „minim”. Prin urmare, această dispozitie exclude salariile mai mari decât salariile minime stabilite în dispozitiile relevante. Cu alte cuvinte, chiar în ipoteza în care, în practică, majoritatea lucrătorilor (sau toți lucrătorii) primesc de facto un salariu mai mare ca urmare a situației personale, acest lucru nu schimbă faptul că salariul minim absolut stabilit, după caz, de legislația si/sau de convenția colectivă în cauză reprezintă punctul de referință relevant în sensul articolului 3 alineatul (1) litera (c). In practică, orice altă solutie ar avea ca rezultat acceptarea unei multitudini de salarii minime sau, mai degrabă, a unor salarii diferite care s-ar baza pe situatia personală a

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

fiecărui lucrător și care, în consecință, ar depăși salariul minim absolut acceptat în statul membru gazdă.[...]

78. Noțiunea „salariu minim” poate include o multitudine de elemente și poate lua numeroase forme diferite în state membre diferite. Astfel, salariul minim se poate baza pe o anumită perioadă (lunar sau orar) sau pe un anumit nivel de productivitate; acesta ar putea implica un salariu unic pe bază de contract pentru toți angajații dintr-un anumit sector de activitate sau salarii minime diferite în funcție de ocupație, de competențe și de funcții, astfel cum sunt stabilite în convențiile colective. In plus, diferite indemnizații și prime sunt de obicei incluse în salariul minim aplicabil.[...]

102. In primul rând, o diurnă fixă precum cea din cauza principală este concepută pentru a compensa cheltuielile suplimentare care pot fi suportate de un angajat pentru perioada în care se află (temporar) plecat de la locul său de reședință. De obicei, acesta este cazul sarcinilor de serviciu care necesită ședere peste noapte. Deși nu se contestă faptul că lucrătorii au fost angajați în Polonia, în timpul detașării lor în Finlanda, ei au beneficiat totuși de cazare, plătită de angajator, în imediata apropiere a șantierului de construcție a centralei nucleare. In aceste condiții, pare dificil de argumentat în mod convingător că plata diurnei este necesară pentru protecția lucrătorilor detașați.

103. In al doilea rând, în cazul în care statul membru gazdă ar fi autorizat să impună o indemnizație precum cea în discuție, care să fie plătită lucrătorilor detașați pentru întreaga perioadă a detașării, avem convingerea că acest lucru ar afecta în mod semnificativ capacitatea întreprinderilor străine de a concura cu întreprinderile concurente de pe piața națională, întrucât întreprinderile străine ar fi, fără îndoială, descurajate de costurile pe care le implică detașarea lucrătorilor. Prin însăși natura sa, obligația de a plăti lucrătorilor detașați o indemnizație, cum ar fi diurna fixă, pentru întreaga perioadă a detașării lor ar dezavantaja întreprinderile străine.

108. In concluzie, considerăm că diurna fixă și indemnizația pentru deplasarea zilnică la locul de muncă intră sub incidența articolului 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 96/71.

109. Astfel cum a încercat să evedentieze analiza de mai sus, **la întrebarea cu privire la elementele care poate fi incluse în „salariul minim” în fiecare caz individual și cu privire la fiecare element individual de remunerație se poate răspunde luând ca punct de pornire salariul care corespunde salariului minim stabilit în dispozițiile relevante aplicabile în statul membru gazdă și verificând, în ceea ce privește indemnizațiile care depind de situația personală a angajatului, dacă plata acestor indemnizații este necesară pentru protecția socială a lucrătorilor.[...]**

IV- Concluzie

120. In lumina considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Satakunnan käräjät după cum urmează:[...]

2) In lumina articolului 56 TFUE, articolul 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 96/71 trebuie interpretat în sensul că noțiunea de salariu minim poate cuprinde tariful orar de bază în funcție de categoria salarială, salariul garantat pentru munca în acord, indemnizația de concediu, diurna fixă și o despăgubire pentru deplasarea zilnică la locul de muncă, întrucât respectivele condiții de muncă și de încadrare în muncă sunt definite într-o convenție colectivă de generală aplicare în sensul articolului 3 alineatul (8) din Directiva 96/71 și intră în sfera de aplicare a anexei la această directivă (sau, dacă este cazul, a altor reglementări relevante). “

Hotărârea Curtii de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-396/13 Sahkoalojen ammattiliitto ry Finlanda împotriva Elektrobudowa Spolka Akcyjna Polonia, declara:

„2) *Articolul 3 alineatul (1) și (7) din Directiva 96/71 privit în lumina articolelor 56 TFUE și 57 TFUE, trebuie interpretat în sensul ca:*

-nu se opune unui calcul al salariului minim pe ora și/sau în acord întemeiat pe încadrarea lucrătorilor în grupe de salarizare, astfel cum este prevăzut de convențiile colective pertinente ale statului membru gazda, cu condiția ca acest calcul și acesta încadrare să fie efectuate potrivit unor norme imperative și transparente, aspect a carei verificare este de competența instanței naționale.

-o diurna cum este cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unor detașări a acestora în interiorul statului membru în cauza;

-o indemnizație pentru deplasarea zilnică, ce este plătită lucrătorilor cu condiția ca naveta zilnică pe care o efectuează pentru a se deplasa la locul de muncă și pentru a se întoarce de acolo să aibă o durată mai mare de o oră trebuie considerată parte a salariului minim al lucrătorilor detașați, cu condiția ca această cerință să fie îndeplinită, aspect a carei verificare este de competența instanței naționale;

-suportarea cheltuielilor cu cazarea acestor lucrători nu trebuie considerată un element al salariului minim al acestora;

-o alocație care ia forma unor tichete de masă oferite lucrătorilor respectivi nu trebuie considerată parte a salariului minim al acestora și

-prima de concediu care trebuie acordată lucrătorilor detașați pentru durata minimă a concediilor anuale plătite corespunde salariului minim la care aceștia au dreptul în perioada de referință.”

Astfel se reține ca diurna acordată salariaților detașați trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unor detașări a acestora în interiorul statului membru în cauza.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel , care prin Hotărârea nr. 188/05.10.2015 precizează:

„Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996, privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, prevede că exercitarea cu caracter temporar a muncii reprezintă o delegare, iar plata angajaților temporari are ca și componentă principală salariul, iar ca și componentă secundară, sume care sunt plătite cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare.

Față de dispozițiile legale prezentate de Codul muncii și de Codul fiscal, petenta a considerat în mod greșit că salariații care prestează muncă temporară în străinătate sunt detașați în străinătate și, tot în mod eronat, a înregistrat în evidențele contabile și fiscale sumele convenite ca remunerație de natură salariată ca reprezentând cheltuieli cu diurna pentru personalul detașat în străinătate.”

De asemenea, Curtea de Apel în Decizia nr.1933/R/2018, pronunțată într-o speta similară , precizează:

„-sumele acordate salariaților societății recurente care au desfășurat activitate în Italia sunt venituri de natură salarială, fiind corect calificate de organele fiscale, cu consecința faptului că recurenta avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor aferente perioadei verificate[...]

-potrivit Regulamentului CEE nr.1408/71 persoana care exercita o activitate salarială pe teritoriul altui stat membru UE în serviciul unei întreprinderi de care aparține în mod obișnuit și care este detașată de această întreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o muncă în contul acesteia, va continua să facă obiectul legislației primului stat membru,

-sumele de bani acordate de recurenta angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de detașare, așa cum se susține prin cererea de chemare în judecată,

-potrivit prevederilor art 3 alin. (1), primul paragraf, lit. c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, recurenta avea obligația de a plăti angajaților detașați în Italia un salariu minim orar stabilit în această țară,

-sumele primite în Italia 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. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii. Mai precis, indemnizația pentru muncă în străinătate, 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. Totodată, sumele plătite în Italia nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masa justificate cu documente în condițiile Directivei 96/71/CE,

-este neîntemeiată critica recurentei, privind pretinsa nelegalitate a actelor administrative- fiscale rezultate din încadrarea sumelor respective ca fiind "drepturi salariale" corespunzătoare muncii prestate, și nu "indemnizații de detașare", cu atât mai mult cu cât nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de autoritățile întinate.

Curtea, văzând că în mod corect prima instanță a subliniat că nu se face confuzie între instituția delegării, prevăzută de art. 43 din Codul muncii și detașarea salariaților în cadrul prestării serviciilor transfrontaliere, reglementată de Legea 344/2006, sesizând că recurenta avea obligația acordării salariaților, pentru perioada în care aceștia au prestat muncă externă la dispoziția beneficiarului italian, a salariului minim definit de practica italiană, acesta impozitându-se în condițiile prevăzute de Codul fiscal din România, față de considerentele sus expuse și ținând cont că actele contestate sunt emise de organul competent și în limitele competenței conferite, cu procedura prevăzută de lege, fiind conforme din punct de vedere al conținutului cu dispozițiile legale în vigoare, întemeiate juridic, după cum nu au fost emise în temeiul unor dispoziții legale abrogate sau neconstitutionale , făcând aplicatiunea dispozițiilor art.496 din Cpc, respinge ca nefondat recursul dedus judecatii, mentinând în tot sentința atacata.”

In adresa semnata de secretarul general din Ministerul Muncii , Familiei, Protectiei Sociale și Persoanelor Varstnice , emisa într-o speta sililara, se precizeaza:

„Indemnizatia pentru munca în strainatate astfel cum este mentionata în actele aditionale la contractele individuale de munca, constituie un drept de natura salariala deoarece nu se identifica cu indemnizatia de detasare, astfel cum aceasta este

reglementata de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicata, cu modificarile și completările ulterioare.”

Directia generala de servicii pentru contribuabili din cadrul ANAF , prin adresa emisa intr-o cauza similara specifica faptul ca:

“Veniturile din salarii , in bani si/sau in natura, obtinute in baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internationale la care Romania este parte reprezinta baza lunara de calcul al contributiilor sociale obligatorii in conformitate cu prevederile art.296⁴ si 296⁵ din Codul fiscal.”

În acest sens este și Decizia nr.4646/2012 a Inaltei Curti de Casatie și Justiție, prin care se stipuleaza ca atât timp cât sumele de bani acordate salariatilor detasati au fost conditionate de numărul de ore lucrate rezulta ca acestea reprezintă o contraprestatie pentru activitatea desfasurata în cadrul firmei astfel sumele acordate fiind venituri de natura salariala, efectul produs ca urmare a incadrării de către societate a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozitiilor legale romanesti privind impozitele și contributiile sociale, atât timp cât legislatia interna conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contributii, sumele achitate cu titlu de diurna.

Din prevederile legale enuntate, jurisprudenta Curții Europene de Justiție, jurisprudenta naționala precum și punctele de vedere ale organelor specializate din cadrul Ministerului Muncii și Ministerului Finanțelor Publice rezulta in mod clar ca, pentru situatiile in care, in cadrul unei prestari de servicii transnationale, angajatorii stabiliti in Romania isi trimit lucratorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrari cu caracter temporar, notiunea de salariu minim la care acestia au dreptul pe durata executării lucrărilor pe teritoriul unui stat membru, altul decat in Romania, este cea stabilita de legislatia si practica nationala a acelu stat.Statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile stabileste care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva mentionand doar faptul ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.

Astfel in speta, sumele acordate de societatea contestatara salariaților detașați sa lucreze în strainatate sunt venituri de natură salarială reprezentând parte a salariul minim pe care aceștia aveau dreptul să îl primească pentru munca prestată în Comunitate.

Potrivit prevederilor art.8 din Directiva 96/71/CE, societatea a avut posibilitatea de a alege un statut legislativ aplicabil si a ales aplicarea legislației romanești întocmind state de plata in Romania, plătind salariile in Romania,efectuand angajările si desfacerea contractelor de munca în Romania.

Astfel, aceasta trebuia să se supuna si legislatiei din Romania și din punct de vedere al veniturilor plătite salariatilor în Romania.

Documentul portabil A1 confirma situatia salariatului in materie de securitate sociala si indica in ce tara trebuie platite contributiile de asigurari sociale.

In raportul de inspectie fiscala sau in contestatia formulata nu se face referire la documentul portabil A1 „Certificat privind legislatia in materie de securitate sociala care se aplica titularului “ emise de Casa Nationala de Pensii Publice.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca lipsa documentului portabil A1 nu este de natura să împiedice desfășurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru; documentul portabil A1 atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială iar în speta societatea a ales aplicarea legislației românești întocmind state de plată în România, plătiind salariile în România, efectuând angajările și desfacerea contractelor de muncă în România, astfel ca acesta avea obligația să se supună legislației din România și din punct de vedere al impozitării veniturilor plătite salariaților pentru munca prestată în Olanda, Austria, Bulgaria acordând acestora salariul minim din aceste țări respectiv de la locul îndeplinirii activității.

Având în vedere ca pentru cea mai importantă parte a sumei primită de angajați ca urmare a muncii prestate în statele membre (Olanda, Austria, Bulgaria) în statul de rezidență România, societatea nu a reținut impozitele și contribuțiile obligatorii, prevalându-se în mod formal de diurna, s-a prejudiciat atât bugetul de stat prin neachitarea impozitului pe venitul din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii cât și angajații prin faptul că s-au reținut contribuțiile la un nivel minim - situație care generează un nivel minim al pensiei, ori directivele UE chiar asta urmăresc, evitarea dezavantajării angajaților prin asigurarea unui nivel al protecției sociale corespunzător nivelului de contribuții sociale aferent țării în care își desfășoară activitatea.

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit căruia Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale nu s-ar aplica sectorului transporturilor rutiere, modificările și completările la Legea nr. 16/2017 fiind efectuate prin Legea nr. 172 din 16 august 2020 iar invocarea și aplicarea acestora de către organul de inspecție fiscală a acestor legi ar încălca principiul neretroactivității legii, consacrat de art. 15 alin. (2) din Constituția României, care stipulează că "Legea dispune numai pentru viitor", menționăm:

Prin OUG nr. 28/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, la pct. 7¹, se prevede:

"7. După articolul 7 se introduce un nou articol, articolul 7¹, cu următorul cuprins:

"ART. 7¹

Personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene și care nu se încadrează în situațiile prevăzute la art. 4 alin. (2), i se aplică prevederile art. 43 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și beneficiază de drepturile prevăzute la art. 44 alin. (2) din același act normativ."

Totodată, la art. 9 din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, se prevede:

“Personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, și care nu se încadrează în situațiile prevăzute la art. 5 alin. (2), i se aplică prevederile art. 43 din Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și beneficiază de drepturile prevăzute la art. 44 alin. (2) din același act normativ.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca un conducător auto care efectuează operațiuni de transport internațional se considera delegat și beneficiază de drepturile salariatului delegat inclusiv diurna neimpozabilă pe perioada în care este trimis în alt stat membru UE dacă deplasarea acestuia nu se încadrează în situațiile de detașare transnațională .

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate delegarea este o măsură dispusă unilateral de către angajator care decide asupra oportunității unei astfel de măsuri; delegarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 zile calendaristice, numai cu acordul salariatului, fără să existe o limită a numărului de prelungiri ori de câte ori părțile convin acest lucru.

Pe perioada delegării, salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare precum și o indemnizație de delegare în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă.

La art.17 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii , se prevede:

“(3) Persoana selectată în vederea angajării ori salariatul, după caz, va fi informată cu privire la cel puțin următoarele elemente:

- a) identitatea părților;*
- b) locul de muncă sau, în lipsa unui loc de muncă fix, posibilitatea ca salariatul să muncească în diverse locuri;*
- c) sediul sau, după caz, domiciliul angajatorului;*
- d) funcția/ocuparea conform specificației Clasificării ocupațiilor din România sau altor acte normative, precum și fișa postului, cu specificarea atribuțiilor postului;*
- e) criteriile de evaluare a activității profesionale a salariatului aplicabile la nivelul angajatorului;*
- f) riscurile specifice postului;*
- g) data de la care contractul urmează să își producă efectele;*
- h) în cazul unui contract de muncă pe durată determinată sau al unui contract de muncă temporară, durata acestora;*
- i) durata concediului de odihnă la care salariatul are dreptul;*
- j) condițiile de acordare a preavizului de către părțile contractante și durata acestuia;*
- k) salariul de bază, alte elemente constitutive ale veniturilor salariale, precum și periodicitatea plății salariului la care salariatul are dreptul;*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

- l) durata normală a muncii, exprimată în ore/zi și ore/săptămână;*
 - m) indicarea contractului colectiv de muncă ce reglementează condițiile de muncă ale salariatului;*
 - n) durata perioadei de probă.*
- (4) Elementele din informarea prevăzută la alin. (3) trebuie să se regăsească și în conținutul contractului individual de muncă.”*

iar potrivit dispozițiilor art.18 din același act normativ:

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

- a) durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate;*
- b) moneda în care vor fi plătite drepturile salariale, precum și modalitățile de plată;*
- c) prestațiile în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate;*
- d) condițiile de climă;*
- e) reglementările principale din legislația muncii din acea țară;*
- f) obiceiurile locului a căror nerespectare i-ar pune în pericol viața, libertatea sau siguranța personală;*
- g) condițiile de repatriere a lucrătorului, după caz.*

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca în contractul individual de muncă al salariatului se înscrie ca element obligatoriu locul muncii sau în lipsa unui loc de muncă fix posibilitatea ca salariatul să muncească în diverse locuri .

De asemenea, în adresa, transmisă Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Inspectoratului Muncii, referitor la exprimarea unui punct de vedere referitor la condițiile în care soferii care desfășoară activitate de transport internațional de marfuri se afla în situația de delegare astfel cum este definită de dispozițiile art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii , republicată, cu modificările și completările ulterioare , comunică următoarele:

„În conformitate cu dispozițiile art.17 alin.3 lit.b din Legea nr.53/2003 -Codul muncii , republicată, cu modificările și completările ulterioare, persoana selectată în vederea angajării ori salariatul , după caz va fi informată cu privire la locul de muncă sau, în lipsa unui loc de muncă fix, posibilitatea ca salariatul să muncească în diverse locuri.La alin.4 al articolului menționat anterior se precizează ca elementele din informarea prevăzută la alin.(3) trebuie să se regăsească și în conținutul contractului individual de muncă.

Potrivit prevederilor art.43 și 44 din același act normativ, delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau

sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu în afara locului de munca. Delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinara a acestuia. Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare , precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.

Având în vedere prevederile legale menționate anterior, potrivit cărora delegarea reprezintă exercitarea temporară de către salariat , din dispoziția angajatorului a unor lucrări sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu în afara locului de munca, considera ca șoferii care desfășoară activitate de transport internațional de marfuri se va aprecia dacă aceștia sunt în delegare prin raportare la locul muncii menționat în contractul individual de munca .

Conform art.162 alin.2 din Codul muncii, republicat, salariul individual se stabilește prin negocieri individuale între angajator și salariat .

Salariul cuprinde salariul de baza , indemnizațiile, sporurile precum și alte adaosuri (conform art.160 din același act normativ).

Având în vedere cele de mai sus consideram ca în situația transportatorilor rutieri care efectuează operațiuni de transport internațional pe teritoriul unui stat membru, sunt aplicabile dispozițiile cu caracter general cuprinse în Codul muncii, republicat, și în celelalte acte normative cu caracter special aplicabile acestei categorii profesionale.

În situația în care sunt indeplinite condițiile prevăzute de Directiva nr.96/71/CE aceștia au obligația respectării condițiilor de munca și de încadrare, inclusiv în ceea ce privește obligativitatea acordării salariului minim din statul în care își desfășoară temporar activitatea.”

Se reține astfel ca, acordarea diurnei conducătorilor auto în temeiul dispozițiilor Codului muncii, într-o manieră fiscală clară ca și suma neimpozabilă presupune în fapt existența unei situații de delegare și acest lucru trebuie dovedit cu documente (decizie de delegare) din care să rezulte ca diurna este acordată pe durata modificării locului de munca prevăzut în contractul individual de munca.

Modificarea locului de munca din contractul individual de munca se poate face printr-un act adițional care trebuie să conțină perioada delegării, cuantumul diurnei, condițiile de acordare a diurnei precum și toate elementele necesare înscrise la art.18 din Codul muncii.

În speta, în contractele individuale de munca existente în copie la dosarul contestației se specifică faptul că „Activitatea se desfășoară la sediul societății, la punctele de lucru ale acesteia și la locul stabilit între angajator și clientii acestuia.”

Din contractele individuale de munca încheiate de Societatea X cu angajații - șoferi autocamioane rezultă că salariul de bază lunar este salariul minim pe economie ; în contractele individuale de munca, încheiate în cursul anului 2017 se prevede acordarea de diurne externe, șoferilor de autocamion, cuantumul acestora fiind de... euro/zi însă începând cu anul 2018, contractele individuale de munca ale șoferilor de autocamion nu mai conțin date referitoare la acordarea diurnelor.

La dosarul contestației nu au fost prezentate acte adiționale la contractele individuale de munca care să conțină perioada delegării, cuantumul diurnei , condițiile

de acordare a diunei precum și toate elementele necesare înscrise la art.18 din Codul muncii.

Din informațiile transmise de organele de inspectie fiscala s-a reținut faptul ca , în timpul controlului societatea contestatara a prezentat trei acte ditionale la contractele individuale de munca incheiate pe anul 2017, însă pe anul 2018 și 2019 nu au fost prezentate acte aditionale la contractele individuale de munca, care sa contina informații referitoare la salariatul care urmează să-și desfășoare activitatea în strainatate, precum și elementele prevazute la art.18 din Codul muncii precum durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate; moneda în care vor fi plătite drepturile salariale, precum și modalitățile de plată; prestațiile în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate trebuie să se regaseasca și în contractul individual de munca.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se reține ca societatea X nu are încheiat un contract colectiv de munca.

În speta, în vederea justificării achitarii sumelor cu titlu de diurna propriilor angajați, societatea contestatara a prezentat ordine de deplasare (delegatii) incompleta; în unele se specifica faptul ca soferii sunt delegati pentru efectuarea unor transporturi de marfuri în Comunitate, în altele nu se face nicio mentiune în acest sens.

Totodata, au fost prezentate foi de parcurs anexate ordinelor de deplasare, intocmite de soferi , CMR-uri care atesta cursele efectuate, centralizatoare privind perioadele în care soferii se afla în Comunitate și respectiv cuantumul diurnelor acordate .

Din documentele prezentate de societate s-a constatat ca angajații societății (soferii) au efectuat transporturi intracomunitate de marfuri care au locul de încărcare și descarcare exclusiv în afara Romaniei, conform contractelor incheiate între societatea contestatara și beneficiarii intracomunitari mai sus enumerati.

Totodata, se reține ca, soferii societății au fost instiintati de la data angajarii asupra faptului ca își vor desfasura activitatea în Comunitate, acesta fiind de fapt motivul angajarii.

După cum s-a arătat și mai sus, activitatea societății consta în tractarea pe teritoriul comunitar cu angajații proprii și capete de tractor proprii(leasing, chirie)a unor semiremorci(sasiu+container) în funcție de comenzile furnizate de beneficiarii transporturilor, soferii societății contestatara fiind la dispoziția acestora.

Astfel sumele achitate cu titlu de indemizatia de delegare reprezintă de fapt contravaloarea muncii prestate în strainatate în condițiile în care s-a constatat ca indemizatia de delegare difera de la salariat la salariat în funcție de activitatea desfasurata de la o luna la alta ca sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat , nr.de km parcursi etc.

Prin urmare, în speta nu poate fi vorba de delegarea salariatilor în temeiul prevederilor art.43, art.44 din Codului muncii.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, societatea contestatara are incheiate contracte de prestari servicii cu parteneri din Comunitate iar salariatii acesteia se deplaseaza in numele intreprinderii si sub coordonarea acesteia pe teritoriul statelor membre in vederea prestarii de servicii de transport intracomunitar, conform acestor contracte incheiate de Societatea X si societatile intracomunitare.

Prin urmare, argumentul societatii contestatara potrivit caruia Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților in cadrul prestării de servicii transnaționale și

Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale nu s-ar aplica sectorului transporturilor rutiere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care urmare analizei efectuate s-a constatat că, în speta este vorba de detașarea angajaților în vederea prestării de servicii de transport intracomunitar conform contractelor de prestări servicii încheiate cu beneficiarii intracomunitari iar indemnizațiile de delegare acordate salariaților detașați să lucreze în străinătate în interesul societății, reprezintă de fapt remunerații pentru munca depusă în baza unei activități dependente stabilită între un angajator și salariat, drepturi banesti ce izvorăsc din contractul individual de muncă.

În aceste condiții nu poate fi vorba de aplicarea retroactivă a Legii nr.172 din 16 august 2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, așa cum susține societatea contestată.

În ceea ce privește afirmatia societății contestată potrivit căreia în speta ar fi vorba de transport internațional de marfuri chiar dacă locul de încărcare și descărcare este în afara României, menționăm:

Potrivit art.2 din Regulamentul UE 1072/2009 privind normele comune pentru accesul la piața transportului rutier internațional de marfuri:

„Transport internațional înseamnă:

(a) o deplasare de încărcatura efectuată de un vehicul al cărui punct de plecare și punct de destinație se afla între două state membre diferite cu sau fără tranzitarea unuia sau mai multor state membre sau țări terțe;

(b) o deplasare de încărcatura efectuată de un vehicul dintr-un stat membru către o țară terță sau invers , cu sau fără tranzitarea unuia sau mai multor state membre sau țări terțe;

(c) o deplasare cu încărcatura efectuată de un vehicul între țări terțe cu tranzitarea teritoriului unui sau mai multor state membre.”

Analizând obiectul contractelor încheiate între societatea X și societățile intracomunitare , se reține că, societatea contestată prestează servicii de transport intracomunitar cu mijloacele auto proprii și angajații proprii care sunt delegați/detașați în aceste state.

După cum s-a arătat și mai sus șoferii sunt la dispoziția beneficiarilor intracomunitari, relația dintre aceștia fiind intermediată de către dispecerii societății X care asigură comunicarea datelor și informațiilor necesare efectuării curselor iar întreg parcul auto al societății -autocamioane, semiremorci funcționale, sunt în permanentă plecate în afara României în alte țări din Comunitate, în principal Olanda. În funcție de capacitatea societății, respectiv a numărului de autocamioane disponibile, dispecerii beneficiarilor transmit societății X, cursele stabilite pentru următoarea zi, cu indicarea locului de încărcare și descărcare a marfurilor.

La facturile emise de Societatea X către partenerii intracomunitari sunt anexate situațiile întocmite de beneficiari în care sunt specificate mijloacele de transport utilizate, cursele efectuate, perioada.

Prin urmare, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea contestată nu efectuează transport internațional în nume propriu ci servicii de transport intracomunitar în numele partenerilor intracomunitari, conform contractelor încheiate cu aceștia.

Afirmatia societății contestată potrivit careia ca în speta ar fi vorba de transport internațional de marfuri chiar dacă locul de încărcare și descărcare este în afara României nu este dovedită cu documente, urmând a fi respinsă ca nesustenută cu documente.

La dosarul contestației societatea contestată nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În concluzie, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că societatea a desfășurat în mod exclusiv servicii de transport intracomunitar de marfuri conform contractelor încheiate cu beneficiarii intracomunitari. Pentru munca prestată în statul comunitar angajații societății au primit venituri salariale compuse din salariul minim în România pentru care s-a calculat și plătit bugetului de stat contribuții de natură salarială și plata unor diurne lunare care variaza între ... și ...euro/angajat care au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" ca cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada verificată.

Conform prevederilor legale mai sus enunțate, Societatea X avea obligația să asigure angajaților săi care au fost detașați să presteze munca în Olanda, Austria, Bulgaria, plata salariului minim din aceste state, conform principiului "lex loci laboris" (legea de la locul îndeplinirii activității), aspect de care societatea contestată nu a ținut cont; la contestația formulată sau în timpul controlului societatea contestată nu a prezentat documente din care să rezulte că a achitat propriilor salariați salariul minim din aceste state comunitare și a calculat și declarat bugetului de stat obligații salariale de natură salarială aferente acestui venit.

După cum s-a arătat și mai sus, sumele de bani plătite cu titlu de diurnă propriilor angajați în temeiul dispozițiilor art.44 din Codul muncii reprezintă de fapt contraprestație pentru munca desfășurată în cadrul firmei în condițiile în care s-a constatat că diurna diferă de la salariat la salariat în funcție de activitatea desfășurată de la o lună la alta ca sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, nr. de km parcurși etc; plata diurnelor se face în generală, în data de 15 a lunii următoare, celei pentru care acestea sunt datorate.

Având în vedere că pentru cea mai importantă parte a sumei primită de angajați ca urmare a muncii prestate pentru îndeplinirea obiectului contractelor încheiate de societatea contestată cu beneficiarii din statele membre iar în statul de rezidență România, societatea nu a reținut impozitele și contribuțiile obligatorii, prevalându-se în mod formal de diurna, s-a prejudiciat atât bugetul de stat prin neachitarea impozitului pe venitul din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii cât și angajații prin faptul că s-au reținut contribuțiile la un nivel minim - situație care generează un nivel minim al pensiei, ori directivele UE chiar asta urmăresc, evitarea dezavantajării angajaților prin asigurarea unui nivel al protecției sociale corespunzător nivelului de contribuții sociale aferent țării în care își desfășoară activitatea.

De asemenea din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pe perioada verificată, angajații societății care nu au calitatea de șoferi, încasează sume de bani cu titlu de diurnă neimpozabilă și anume aceștia încasează lunar o sumă fixă în cuantum de ...de euro, ocazional fiind identificate și plăți superioare acestei valori.

Societatea contestată, în timpul controlului, a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală ordine de deplasare (delegație) întocmite pe numele celor doi angajați

iar urmare analizei acestora s-a constatat ca ordinele de deplasare nu contin date referitoare la locul și scopul delegării, ocazional pe unele delegatii este aplicata stampila partenerului intracomunitar , delegarea angajatilor se face lunar pe perioada de 10 zile.

În timpul controlului nu au fost identificate documente justificative aferente unor cheltuieli de transport și cazare care sa ateste faptul ca cei doi angajați s-au aflat în delegație.

În condițiile în care ordinele de deplasare nu au fost întocmite în conformitate cu prevederile Ordinului 3512/2006 privind documentele financiar-contabile, acestea nu îndeplinesc valitatea de document justificativ în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, în vederea justificării unor cheltuieli cu diurna deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

De asemenea, nu a prezentat documente care sa justifice ca sumele de bani au fost acordate celor doi angajați cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru delegare respectiv cheltuieli de transport, cazare și masa.

În aceste condiții în mod legal organele de inspectie fiscala au considerat sumele lunare ca reprezentând venituri de natura salariala în conformitate cu prevederile art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată, societatea contestată nu aduce argumente suplimentare cu privire la sumele de bani au fost acordate celor doi angajați ai societății care nu au calitatea de șoferi, cu titlu de diurna, astfel ca se vor menține ca legale constatările organelor de inspectie fiscala.

În conformitate cu prevederile art.55 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.07.2015-31.12.2015, se prevede:

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura 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 natura salariala ori asimilate salariilor în vederea impunerii.”

iar pct.106 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , stipulează:

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

Totodată, la pct.67, pct. 68, 69, pct.72 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.55 din Cod, se prevăd următoarele

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

“67. Veniturile de natura salariala prevazute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activitati dependente, daca sunt îndeplinite urmatoarele criterii:

- partile care intra în relatia de munca, denumite în continuare angajator si angajat, stabilesc de la început: felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii;

- partea care utilizeaza forta de munca pune la dispozitia celeilalte parti mijloacele de munca, cum ar fi: spatii cu înzestrare corespunzatoare, îmbracaminte speciala, unelte de munca si altele asemenea;

- persoana care activeaza contribuie numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea ei intelectuala, nu si cu capitalul propriu;

- platitorul de venituri de natura salariala suporta cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizatia de delegare-detasare în tara si în strainatate, si alte cheltuieli de aceasta natura, precum si indemnizatia de concediu de odihna si indemnizatia pentru incapacitate temporara de munca suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activeaza lucreaza sub autoritatea unei alte persoane si este obligata sa respecte conditiile impuse de aceasta, conform legii.

68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca, precum si orice sume de natura salariala primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se refera, si care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestata ca urmare a contractului individual de munca, a contractului colectiv de munca, precum si pe baza actului de numire:

- salariile de baza;

- sporurile si adaosurile de orice fel;

- indemnizatii pentru trecerea temporara în alta munca, pentru reducerea timpului de munca, pentru carantina, precum si alte indemnizatii de orice fel, altele decât cele mentionate la pct. 3, având aceeasi natura;

- recompensele si premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual si stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din institutiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariatilor agentilor economici;

- sumele primite pentru concediul de odihna, cu exceptia sumelor primite de salariat cu titlu de despagubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului si familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de munca, precum si eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihna;

- sumele primite în caz de incapacitate temporara de munca;

- valoarea nominala a tichetelor de masa, tichetelor de cresa, tichetelor de vacanta, acordate potrivit legii;

- orice alte câștiguri în bani și în natura, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;[...]

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2019, conform art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

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

s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natura.”

La pct.12 din H.G. Nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

“În sensul art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare precum și orice sume de natură salariale primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, 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:

(i) salariile de bază;

(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;

(iii) indemnizații pentru trecerea temporară în alta muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantina, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3 alin. (1), având aceeași natură;

(iv) recompensele și premiile de orice fel;

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

(vi) 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;

(vii) sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

(viii) valoarea nominala a tichetelor de masa, tichetelor de cresa, voucherelor de vacanta, acordate potrivit legii;

(ix) orice alte câstiguri în bani si în natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor;”

Iar la pct.14 din acelasi act normativ se prevede:

“(1) Venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate într-o luna conform art. 76 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de locul unde se desfasoara activitatea remunerata, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda.

Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor incasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca respectiv si orice castiguri in bani si in natura primite de la angajatori de catre angajati ca plata a muncii lor.

De asemenea, se retine ca venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate intr-o luna de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea sau forma sub care sunt acordate.

In conformitate cu prevederile art.6 si art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

-art.6

“(1) Organul fiscal este îndreptătit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. “

-art.7

“(3) Organul fiscal este îndreptătit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.72 din acelasi act normativ :

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

In speta se retine ca, organele de inspectie fiscala au stabilit situatia fiscala a contribuabilului in baza documentelor justificative prezentate de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

contribuabil(contractele de prestari servicii incheiate cu partenerii din strainatate, facturile emise catre acestia, contractele individuale de munca incheiate de societate cu angajatii proprii, evidenta contabila a contribuabilului) precum si informatiile furnizate de reprezentantul legal al societatii prin raspunsurile date la intrebarile din Notele explicative ale organelor de inspectie fiscala.

Urmare coroborarii acestor mijloace de proba, organele de inspectie fiscala au considerat ca in speta se impunere reincadrarea in temeiul art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, a operatiunilor privind delegarea/detasarea angajatilor in strainatate respectiv reconsiderarea sumelor achitate propriilor angajati cu titlu de diurna pe perioada delegarii/detasarii in strainatate ca venituri de natura salariala intrucat urmare desfasurarii muncii doar in strainatate angajatii societatii nu intrunesc conditiile art.43 si art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, referitoare la delegare.

In conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

Se retine ca art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

In speta, la reincadrarea operatiunilor organele de inspectie fiscala au avut in vedere reflectarea continutului economic al tranzactiilor in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor transmise de contribuabil , in ansamblul lor, fara a urmari aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Prin urmare se retine ca, in mod legal , pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, organele de inspectie fiscala au reincadrat sumele plătite angajatilor delegati/detasati în strainatate , cu titlu de diurna ca reprezentând în fapt venituri de natura salariala impozabile în Romania și au procedat la stabilirea veniturilor salariale brute prin ajustarea sumei nete prin procedeul sutei micșorate.

De asemenea, se retine ca la reincadrarea sumelor acordate cu titlu de diurna ca reprezentand venituri de natura salariale, organele de inspectie fiscala au luat in

considerare doar indemnizatiile de delegare(diurna) achitate personalului detasat, fara a se lua in considerare cheltuielile de cazare, masa, transport.

Urmare deducerii din veniturile brute realizate a contribuțiilor sociale individuale, a fost stabilita o baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii asupra careia în conformitate cu prevederile art. 57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si competarile ulterioare si prevederilor art. 78. alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare au stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar .

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala iar la dosarul contestatiei nu au fost depuse probe noi in sustinerea cauzei , se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada verificata, obligatiile fiscale suplimentare reprezentand contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, contributia individuala la asigurarile sociale de stat,contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale,contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj,contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate,contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale,contributia asiguratorie pentru munca, asupra bazei impozabile determinate suplimentar.

In conformitate cu prevederile art.296³, 296⁴, art.296⁵, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada iulie 2015-decembrie 2015:

-art.296³

“Contribuabilii sistemelor de asigurari sociale sunt, dupa caz:

a) persoanele fizice rezidente care realizeaza venituri din desfasurarea unor activitati în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege, atât pe perioada în care desfasoara activitate, cât si pe perioada în care beneficiaza de concedii medicale si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate, precum si cele care realizeaza venituri de natura celor prevazute la art. 55 alin. (2);[...]

-296⁴

(1) Baza lunara de calcul al contributiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevazute la art. 296³ lit. a) si b), reprezinta câstigul brut realizat din activitati dependente, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internationale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art. 55 alin. (1). În situatia personalului român trimis în misiune permanenta în strainatate, veniturile din salarii cuprind salariile de baza corespunzatoare functiilor în care persoanele respective sunt încadrate în tara, la care se adauga, dupa caz, sporurile si adaosurile care se acorda potrivit legii;

-art.296⁵

Baza de calcul al contributiilor sociale datorate de angajatori, entitati asimilate angajatorului si orice platitor de venituri de natura salariala sau asimilate salariilor

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevazuti la art. 296³ lit. e) si g), baza lunara de calcul o reprezinta suma câstigurilor brute realizate de persoanele prevazute la art. 296³ lit. a) si b).

-art.296¹⁸

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, precum si entitatile prevazute la art. 296³ lit. f) si g) au obligatia de a calcula, de a retine si de a vira lunar contributiile de asigurari sociale obligatorii.[...]

(3) Cotele de contributii sociale obligatorii sunt urmatoarele:

a) pentru contributia de asigurari sociale:

a¹) 31,3% pentru conditii normale de munca, din care 10,5% pentru contributia individuala si 20,8% pentru contributia datorata de angajator;

a²) 36,3% pentru conditii deosebite de munca, din care 10,5% pentru contributia individuala si 25,8% pentru contributia datorata de angajator;

a³) 41,3% pentru conditii speciale de munca, din care 10,5% pentru contributia individuala si 30,8% pentru contributia datorata de angajator;

b) pentru contributia de asigurari sociale de sanatate:

b¹) 5,5% pentru contributia individuala;

b²) 5,2% pentru contributia datorata de angajator;

c) 0,85% pentru contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate;

d) pentru contributia la bugetul asigurarilor de somaj:

d¹) 0,5% pentru contributia individuala;

d²) 0,5% pentru contributia datorata de angajator;

e) 0,15% - 0,85% pentru contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale, diferentiata în functie de clasa de risc, conform legii, datorata de angajator;

f) 0,25% pentru contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, datorata de angajator.

(5) Calculul contributiilor sociale individuale se realizeaza prin aplicarea cotelor prevazute la alin. (3) asupra bazei lunare de calcul prevazute la art. 296⁴, corectata cu veniturile specifice fiecărei contributii în parte, cu exceptiile prevazute la art. 296¹⁵ si, dupa caz, la art. 296¹⁶."

Pe perioada ianuarie 2016-decembrie 2017, contributiile de asigurari sociale au fost stabilite in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume:

-art.136

"Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii

Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dupa caz:

a) cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori resedinta în România;[...]

c) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, atât pe perioada în care persoanele fizice care realizeaza venituri din salarii ori asimilate salariilor desfasoara activitate, cât si pe perioada în care acestea beneficiaza de concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate;[...]

-art.137

Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii, prevazuti la art. 136, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari sociale pentru urmatoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

b) venituri din activitati independente, definite conform art. 67;

c) indemnizatii de somaj;

d) indemnizatii de asigurari sociale de sanatate.[...]

-art.138

Cotele de contributi de asigurari sociale datorate bugetului asigurarilor sociale de stat

Cotele de contributi de asigurari sociale sunt urmatoarele:

a) 26,3% pentru conditii normale de munca, din care 10,5% pentru contributia individuala si 15,8% pentru contributia datorata de angajator;[...]

-art.139

Baza de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

“1) Baza lunara de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. În situatia personalului român trimis în misiune permanenta în strainatate, veniturile asupra carora se datoreaza contributia sunt cele prevazute la art. 145 alin. (1) lit. A);

-art.153

Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate

(1) Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si ale acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dupa caz:

a) cetatenii români cu domiciliul în tara;[...]

f) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora;[...]

-art.155

Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale de sanatate

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

-art.156

Cotele de contributi de asigurari sociale de sanatate

Cotele de contributi de asigurari sociale de sanatate sunt urmatoarele:

a) 5,5% pentru contributia individuala;

b) 5,2% pentru contributia datorata de angajator.

-art.157

Baza de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale de sanatate în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunara de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale de sanatate, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, o reprezinta câstigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. În situatia personalului român trimis în misiune permanenta în strainatate, veniturile din salarii cuprind salariile de baza sau, dupa caz, soldele functiilor de baza corespunzatoare functiilor în care persoanele respective sunt încadrate în tara, la care se adauga, dupa caz, sporurile si adaosurile care se acorda potrivit legii;[...]

-art.158

Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate datorate de angajatori sau de persoane asimilate acestora prevazute la art. 153 alin. (1) lit. f)

(1) Pentru persoanele prevazute la art. 153 alin. (1) lit. f), baza lunara de calcul pentru contributia de asigurari sociale de sanatate o reprezinta suma

câștigurilor brute prevazute la art. 157 asupra carora se datoreaza contributia individuala.[...]

-art.168

Stabilirea si plata contributiilor de asigurari sociale de sanatate

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum si institutiile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. g) - o) au obligatia de a calcula si de a retine la sursa contributiile individuale de asigurari sociale de sanatate, precum si obligatia de a calcula contributiile de asigurari sociale de sanatate datorate de acestia, dupa caz.[...]

(3) Contributiile de asigurari sociale de sanatate individuale calculate si retinute potrivit alin. (1) se platesc, pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se platesc veniturile sau pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza, dupa caz, împreuna cu contributia angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorata potrivit legii.[...]

(5) Calculul contributiilor de asigurari sociale de sanatate individuale se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 156 lit. a) asupra bazelor lunare de calcul mentionate la art. 157, art. 160 - 167, dupa caz.

(6) Calculul contributiilor de asigurari sociale de sanatate datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 156 lit. b) asupra bazei lunare de calcul prevazute la art. 158, cu respectarea prevederilor specifice prevazute la art. 159.”

-art.184

“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj

Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dupa caz:

a) cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, precum si cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii care nu au domiciliul sau resedinta în România în conditiile prevazute de legislatia europeana aplicabila în domeniul securitatii sociale, precum si în acordurile privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;[...]

-art.185

Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj

(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, prevazuti la art. 184, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.[...]

-art.186

Cotele de contributii de asigurari pentru somaj

Cotele de contributii de asigurari pentru somaj sunt urmatoarele:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

- a) 0,5% pentru contributia individuala;
- b) 0,5% pentru contributia datorata de angajator.

-art.187

Baza de calcul al contributiei individuale de asigurari pentru somaj în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunara de calcul al contributiei individuale de asigurari pentru somaj, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege;[...]

-art.188

Baza de calcul al contributiei de asigurari pentru somaj datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora

Pentru persoanele prevazute la art. 184 lit. b), baza lunara de calcul pentru contributia de asigurari pentru somaj prevazuta de lege reprezinta suma câstigurilor brute prevazute la art. 187, acordate persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, asupra carora exista, potrivit legii, obligatia de plata a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj.[...]

-art.190

Stabilirea si plata contributiilor de asigurari pentru somaj

(1) Persoanele prevazute la art. 184 lit. b) au obligatia de a calcula si de a retine la sursa contributiile individuale de asigurari pentru somaj, precum si obligatia de a calcula contributiile de asigurari pentru somaj datorate de acestia, dupa caz.”

-art.192

“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, obligati la plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

Contribuabilii/platitorii de venit obligati la plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate sunt, dupa caz:

a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetateni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;[...]

-art.193

Categorii de venituri supuse contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 192, datoreaza, dupa caz, contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;[...]

-art.194

Cota de contributie pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

Cota de contributie pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate este de 0,85%.

-art.195

Baza de calcul al contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

(1) Pentru persoanele prevazute la art. 192 lit. a) baza lunara de calcul al contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate o reprezinta suma câstigurilor brute realizate din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege;[...]

-art.199

Stabilirea si plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

(1) Persoanele prevazute la art. 192 lit. a) si c) au obligatia de a calcula contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate.[...]

(3) Contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate calculata potrivit alin. (1) se plateste pâna la data 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se platesc veniturile sau pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza, dupa caz.[...]

(5) Calculul contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 194 asupra bazelor lunare de calcul prevazute la art. 195 si 198, dupa caz, cu respectarea prevederilor art. 196 si 197.”

-art.201

“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, obligati la plata contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, obligati la plata contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale, sunt, dupa caz:

a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;[...]

-art.202

Categorii de venituri supuse contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, prevazuti la art. 201, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale pentru urmatoarele categorii de venituri:

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76; [...]

-art.203

Cotele de contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

(1) Cota de contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale este cuprinsa între 0,15% si 0,85%, diferentiata în functie de clasa de risc, conform legii.[...]

-art.204

Baza de calcul al contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

(1) Pentru persoanele prevazute la art. 201 lit. a) baza lunara de calcul al contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale o reprezinta suma câstigurilor brute realizate de angajatii acestora, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege;”

-art.210

“Categorii de venituri supuse contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale

(1) Contribuabilii/platitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, prevazuti la art. 209, datoreaza, dupa caz, contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale pentru veniturile din salarii, definite conform art. 76.[...]

-art.211

Cota de contributie la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale

Cota de contributie la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, datorata de angajator, este de 0,25%.

-art.212

Baza de calcul al contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, datorata de angajatori sau persoane asimilate acestora;

(1) Pentru persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator prevazute la art. 209, baza lunara de calcul al contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale o reprezinta suma câstigurilor brute realizate de angajatii care au la baza un contract individual de munca, din salarii sau venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca;[...]

-art.214

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, prevazute la art. 209, au obligatia de a calcula contributia de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.”

Pe perioada 01.01.2018-31.01.2019,contributiile sociale de natura salariala au fost stabilite in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, modificata prin OUG nr.79/2017 , potrivit caruia:

“-art.137 Categoriile de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii, prevazuti la art. 136, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurari sociale pentru urmatoarele categorii de venituri realizate din România si din afara României, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, pentru care exista obligatia declararii în România:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;[...]

-art.138 Cotele de contributii de asigurari sociale

Cotele de contributii de asigurari sociale sunt urmatoarele:

a) 25% datorata de catre persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale, potrivit prezentei legi;[...]

-art.139 Baza de calcul al contribuiei de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunara de calcul al contributiei de asigurari sociale, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:[..]

a) veniturile din salarii, in bani si/sau în natura, obinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. [..]

-153 Contribuabili/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate

“(1) Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si ale acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dup caz:

a) cetatenii români cu domiciliul sau resedinta în România;”

-art.155 Categoriile de venituri supuse contributiei de asigurari sociale de sanatate

“(1) Contribuabili la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datoreaza, dup caz, contributia de asigurari sociale de sanatate pentru veniturile din România si din afara României, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, pentru care exista obligatia declararii în România, realizate din urmatoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii si asimilate salariilor, definite conform art. 76:[..]

-art.156 Cota de contributie de asigurari sociale de sanatate

Cota de contributie de asigurari sociale de sanatate este de 10% si se datoreaza de catre persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale de sanatate, potrivit prezentei legi.

- art.157 Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunara de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor

privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, o reprezinta câstigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. În situatia personalului român trimis în misiune permanent în straintate, veniturile din salarii cuprind salariile de baza sau, dupa caz, soldele functiilor de baza corespunzatoare functiilor în care persoanele respective sunt incadrate în tara, la care se adauga, dup caz, sporurile si adaosurile care se acorda potrivit legii;[...]

-art.168 Stabilirea si plata contributiei de asigurari sociale de sanatate

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligatia de a calcula si de a retine la sursa contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de catre persoanele fizice care obtin venituri din salarii sau asimilate salariilor.[...]

-art.220¹Contribuabilii care datoreaza contributia asiguratorie pentru munca

Contribuabilii obligati la plata contributiei asiguratorii pentru munca sunt, dupa caz:

a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetateni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;

b) persoanele fizice cetateni români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, si care realizeaza în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori din state care nu intra sub incidenta legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte.

-art. 220²

Categorii de venituri pentru care se datoreaza contributia asiguratorie pentru munca

(1) Contributia asiguratorie pentru munca se datoreaza pentru veniturile din salarii si asimilate salariilor, definite la art. 76 alin. (1) - (3), dupa caz, acordate de catre contribuabilii prevazuti la art. 220¹ lit. a), respectiv realizate de catre persoanele fizice prevazute la art. 220¹ lit. b).

(2) Pentru veniturile prevazute la alin. (1) se datoreaza contributia asiguratorie pentru munca si în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situatiile prevazute la art. 60.

-art. 220³

*Cota contributiei asiguratorie pentru munca
Cota contributiei asiguratorie pentru munca este de 2,25%."*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca baza lunara de calcul a contributiilor sociale individuale precum si cele datorate de angajatori este constituita din castigul brut lunar realizat de persoanele impozabile asa cum este definit art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din prevederile legale enuntate se retine ca angajatorii au obligatia de a calcula, retine si vira contributiile sociale aferente veniturilor de natura salariala prin aplicarea cotelor legale la valoarea salariilor brute realizate lunar de salariati; angajatii datoreaza contributii sociale prin aplicarea cotelor asupra unei baze lunare de calcul constituita de veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar.

Astfel se reține ca, în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit , contributii de natura salariala asupra fondului de salariu brut stabilit suplimentar și anume:

-contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat a fost stabilita pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile ;

-contributie individuala de asigurari sociale retinute de la asigurati a fost stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.01.2019, asupra bazei impozabile ;

- contributii de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator au fost stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile ;

-contributii de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator au fost stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile;

-contributii de asigurari sociale pentru somaj retinuta de la asigurati stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile ;

- contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale stabilita suplimentar de plata,pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile ;

-contributii de asigurari de sanatate datorate de angajator stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile ;

-contributia individuala la asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2019, asupra bazei impozabile ;

-contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice stabilite suplimentar de plata, pe perioada 01.07.2015-31.12.2017, asupra bazei impozabile;

-contributie asiguratorie pentru munca stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.01.2018-31.12.2019, asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.220 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata societatea contestatara nu contesta modul de calcul al venitului brut stabilit suplimentar ca baza de calcul al contributiilor sociale si nici modul de calcul al contributiilor sociale.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii acesta a fost stabilit asupra bazei impozabile determinată suplimentar, prin aplicarea cotei de 16% respectiv 10 % prevăzute de lege și anume:

Pe perioada septembrie 2015-decembrie 2015 sunt aplicabile prevederile art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursa de către platitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;*
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;*
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 400 euro;”*

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017, impozitul pe venituri din salarii a fost stabilit în conformitate cu prevederile art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

-art.78

“Determinarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursa de către platitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorată potrivit legii, și următoarele:

- (i) deducerea personală acordată pentru luna respectivă;*
- (ii) cotizația sindicală plătită în luna respectivă;*
- (iii) contribuțiile la fondurile de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, și cele la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro;*

(iv) primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, definite conform Legii nr. 95/2006, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suportate de angajați,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

astfel încât la nivelul anului sa nu se depaseasca echivalentul în lei al sumei de 400 euro. Contractul de asigurare, respectiv abonamentul vizeaza servicii medicale furnizate angajatului si/sau oricarei persoane aflate în întreținerea sa, asa cum este definita la art. 77 alin. (3);

b) pentru veniturile obtinute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferenta între venitul brut si contributiile sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internationale la care România este parte, precum si, dupa caz, a contributiei individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii, pe fiecare loc de realizare a acestora.[...]

(5) Platitorul este obligat sa determine valoarea totala a impozitului anual pe veniturile din salarii, pentru fiecare contribuabil.[...]"

Pe perioada 01.01.2018 -31.01.2019, sunt aplicabile prevederile art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal așa cum a fost modificat prin OUG nr.79/2017, în sensul ca:

"(1) Beneficiarii de venituri din salarii datoreaza un impozit lunar, final, care se calculeaza si se retine la sursa de catre platitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevazut la alin. (1) se determina astfel:

a) la locul unde se afla functia de baza, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internationale la care România este parte, precum si, dupa caz, a contributiei individuale la bugetul de stat datorata potrivit legii, si urmatoarele:"

Din prevederile legale mai sus citate se retine ca beneficiarii de venituri din salarii datoreaza un impozit lunar final, care se calculeaza si se retine la sursa de catre platitorii de venituri.

Impozitul lunar se determina la locul unde se afla functia de baza , prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente unei luni pe perioada septembrie 2015-decembrie 2017; aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente fiecărei luni, pe perioada 01.01.2018-31.01.2019.

În consecința, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate și documentele existente la dosarul contestației, se retine că Societatea X datorează bugetului de stat contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală asupra fondului suplimentar de salarii determinat suplimentar prin reintregirea sumei nete reprezentând venituri de natură salarială achitate persoanelor detașate să lucreze în străinătate pe perioada iulie 2015- decembrie 2019 , ca plata a muncii lor.

Astfel, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestată va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu prevederile 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 procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestata poate fi respinsă ca:

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

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la obligațiile fiscale reprezentând impozit pe venituri din salarii, contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, contribuția individuală la asigurările sociale de stat, contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru somaj, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale, contribuția asiguratorie pentru muncă, stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se,

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Societatea X, înregistrată la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.-Inspeccție Fiscală cu privire la obligațiile fiscale principale, care se compun din:

- contribuții de asigurări sociale datorate de angajator;
- contribuții individuale de asigurări sociale datorate de angajați;
- contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru somaj;
- contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj;
- contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate;
- contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate;
- contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.