



**MINISTERUL FINANTELOR**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel./ fax: 021.319.97.54  
Email:  
contestatii.anaf@anaf.ro

**DECIZIA nr. 000/07.2019**

privind soluționarea contestației formulate de

**societatea X** din localitatea Y

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub **nr.000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Z prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2019 asupra contestației formulate de **societatea X**- în insolvență.

Analizând contestația societății, precum și argumentele prezentate/considerentele expuse în conținutul acesteia, rezultă că **societatea X** contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;

- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;

- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;

- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;

- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru munca în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei,

și nu pentru suma 000 lei , sume ce rezultă dintr-o eroare de adăuție a contestatarei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

### **I. Societatea X contestă Decizia de impunere nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z, precizând următoarele:**

Organele de inspecție fiscală au făcut o greșită calificare/reapreciere a indemnizațiilor de detașare plătite angajaților ce au fost detașați în Marea Britanie ca fiind venituri de natură salarială, iar argumentele invocate în acest sens au fost lipsite de temei legal și factual.

În acest sens, societatea afirmă că nu există un loc de desfășurare a activității în România și că nu are puncte de lucru pentru activitatea de reparații nave, iar aceste considerente sunt irelevante în condițiile în care obiectul principal de activitate al societății constă în "activități ale agențiilor de plasare a forței de muncă".

De asemenea, aprecierea organului de inspecție fiscală precum că salariații săi nu au un loc de muncă permanent în România este lipsită de fundament în condițiile în care aceștia sunt angajați pe bază de contract individual de muncă, primesc lunar salariu, impozitele și contribuțiile sociale aferente veniturilor salariale sunt declarate și achitate lunar, iar în eventualitatea perfectării unor contracte de prestări servicii în țară, aceștia vor presta activitățile pentru care sunt calificați.

Totodată, societatea susține că Regulamentul CE nr. 883/ 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială este irelevant în cazul său întrucât are drept scop evitarea suprapunerii legislațiilor interne ale statelor membre UE care reglementează regimul de securitate socială și evitarea cumulării nejustificate de prestații sociale de către persoanele care se deplasează în Comunitate, iar în speță nu s-a pus problema unui cumul de prestații de același tip și pentru aceeași perioadă de asigurare obligatorie, astfel că prevederile art. 10 din Regulament nu pot fi aplicabile.

**Societatea X** consideră că în cazul său sumele în valută plătite salariaților sunt neimpozabile în conformitate cu prevederile art.55 alin.(4) lit.g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art. 76 alin. (4) lit. h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborate cu cele ale H.G. nr. 518/1995 care stabilesc nivelul indemnizațiilor de deplasare în străinătate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere toate împrejurările relevante în cauză întrucât nu au ținut seama de faptul că raportat la maniera de lucru agreată cu partenerul contractual din Marea Britanie societatea nu putea cunoaște perioada totală de detașare în străinătate a fiecărui angajat decât la sfârșitul fiecărui an, iar în condițiile în care impozitul pe veniturile salariale și contribuțiile sociale aferente se declară și se datorează lunar a fost în imposibilitate obiectivă de a determina lunar dacă perioada de detașare a fiecăruia dintre angajații săi va depăși sau nu o perioadă de 183 zile/an.

Societatea susține că, în ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la perioada de detașare a salariaților săi în Anglia, acestea sunt lipsite de fundament în condițiile în care perioada verificată a fost 21.11.2014 – 31.07.2018, astfel că raportat strict la această perioadă nu se putea stabili dacă detașarea salariaților a depășit sau nu 183 zile/ an.

Mai mult, societatea menționează faptul că în Raportul de inspecție fiscală s-a consemnat că potrivit Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Marii Britanii de evitare a dublei impuneri, ratificată prin Decretul nr. 26/1976, dreptul de impunere pentru veniturile salariale ale angajaților care nu au fost detașați o perioadă mai mare de 183 zile pe an în Marea Britanie aparține statului român, însă nu se clarifică de nicio manieră tratamentul fiscal al acelorași venituri obținute de angajații a căror perioadă de detașare a depășit 183 zile/ an.

**Societatea X** apreciază că organul de soluționare a contestației trebuie să dea eficiență prevederilor art. 24 alin. (2) –(3) din Convenția dintre guvernul României și guvernul Marii Britanii de evitare a dublei impuneri ratificată prin Decretul nr. 26/ 1976 întrucât:

- dat fiind că societatea nu a urmărit de nicio manieră să se sustragă de la plata impozitelor și contribuțiilor aferente sumelor plătite angajaților, indiferent cu ce titlu,

- că a prezentat dovezi privind plata în Marea Britanie a impozitelor și contribuțiilor sociale aferente veniturilor plătite angajaților, fapt constatat și reținut chiar în Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018, și

- că prin Decizia de impunere nr. 000/2018 i se impune plata acelorași impozite și contribuții sociale achitate deja în Marea Britanie, societatea este supusă unei duble impuneri, fapt pentru care se impune cu lămurirea la nivel instituțional a situației impozitelor pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale datorate în perioada supusă inspecției fiscale.

În dovedirea celor arătate contestatara anexează la dosarul cauzei toate înscrisurile care au fost solicitate și au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2018, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z, au constatat următoarele:**

În perioada supusă verificării respectiv, 21.11.2014 - 31.07.2018, din actele și documentele puse la dispoziție de către societate a rezultat faptul că, societatea X își desfășoară activitatea conform cod CAEN 7810 "Activități ale agențiilor de plasare a forței de muncă", iar persoanele delegate sunt rezidente în România.

Societatea a angajat personal în baza contractelor individuale de muncă pe perioadă nedeterminată în meseriile/ funcțiile lăcătuși mecanici, sudori, muncitori necalificați, având salariul minim pe economie și care au fost detașați în Marea Britanie pentru perioade mai mici de 183 de zile în anul fiscal vizat, fiindu-le achitate lunar prin virament bancar sume de bani în valută (lire sterline) cu titlu de „diurnă”, care au fost înregistrate în evidența contabilă pe cheltuieli în contul 625 – "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări". Pentru aceste sume partenerul de afaceri din Anglia, respectiv W plateste impozit pe venit si contributi sociale in Marea Britanie, retinute la angajati.

Totodată, in anul 2015 operatorul economic verificat a avut relatii de afaceri cu alte doua societati din Anglia (A si B), pentru care a pus la dispozitie personal salariat iar pentru veniturile salariate acordate cu titlu de „diurna” nu a achitat impozit pe venit si contributi sociale in Anglia.

Mai mult, organele de inspecție fiscală menționează ca societatea nu a înregistrat în aplicația REVISAL deciziile de detașare, în conformitate cu prevederile art.3 alin.2) lit.e) din Legea nr.500/2011 privind Registrul general de evidența a salariaților.

Așadar, în perioada verificată organele de inspecție fiscală au apreciat că sumele acordate de către **societatea X** angajaților săi cu titlu de „diurnă” nu au caracterul unor indemnizații de detașare ci reprezintă remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate și care trebuiau impozitate în România din punctul de vedere al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale, din următoarele considerente:

- nu a pus la dispoziția angajaților săi posturi de lucru situate pe teritoriul României la care aceștia să aibă acces pentru desfășurarea activității conform meseriilor/funcțiilor în care aceștia au fost angajați;

- nu are puncte de lucru pentru realizarea acestor activități de reparații (are declarat doar sediul social), iar șantierele unde angajații au prestat servicii sunt situate pe teritoriul Marii Britanii, personal angajat cu scopul de a fi trimis să lucreze în străinătate.

Organele de inspecție fiscală menționează că potrivit art. 43 din Legea 53/ 2003 privind Codul muncii, în condițiile în care angajații **societății X** nu au în fapt un loc de muncă permanent în România, aceștia nu pot beneficia de indemnizație de delegare, sumele acordate de către angajator cu titlu de indemnizație de delegare neîncadrându-se în condițiile necesare pentru plata acesteia așa cum sunt menționate la art.1 din H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, motiv pentru care veniturile respective sunt asimilate salariilor.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează și art.3 alin(1) litc) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European privind detasarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

Pentru considerentele de mai sus organele de inspecție fiscală au apreciat că sumele acordate de către **societatea X** angajaților săi cu titlu de „diurnă” reprezintă în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate pe perioade mai mici de 183 zile în cursul anului vizat și pentru care dreptul de impunere aparține statului român în conformitate cu prevederile art.40 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.87<sup>3</sup> din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.76 alin.(4) lit. o) din Legea nr. 227/ 2015 privind Codul fiscal precum și cu prevederile pct.12 alin. (19) din H.G. nr.1/ 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/ 2015 privind Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile art. 16, paragrafele 1) și 2) lit.a) din Decretul nr.26/1976 pentru aprobarea Convenției de evitare a dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și câștiguri din capital încheiată de România cu Marea Britanie.

În consecință, pentru veniturile plătite în perioada 21.11.2014 - 31.07.2018 salariaților care și-au desfășurat activitatea în Marea Britanie pentru o perioadă care nu depășește perioada de 183 zile în cursul anului fiscal vizat, prevăzută în Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu acest stat, determinate în baza sumelor virate de **societatea X** în contul salariaților cu titlu de “diurnă” conform situațiilor transmise de beneficiarul din Anglia, în temeiul prevederilor art. 76 alin.(1) din Legea nr. 227/ 2015 privind Codul fiscal și a art.40, alin.(1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor suplimentar în sumă de **000 lei**.

În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, organul de inspecție fiscală a consemnat faptul că societatea a calculat, reținut și virat contribuții sociale pentru veniturile plătite salariaților care au desfășurat activitate în Marea Britanie atât în România cât și în acest stat pentru aceleași prestații (în România salariații fiind încadrați cu salariul minim pe economie iar în Anglia pentru veniturile asimilate salariilor achitate cu titlu de “diurnă”) însă în acest caz sunt aplicabile prevederile art. 10 – „Prevenirea cumulului de prestații” din

Regulamentul CE nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociale, unde se stipulează faptul că regulamentul nu conferă, nici nu menține dreptul de a beneficia de mai multe prestații de același tip, pentru aceeași perioadă de asigurare obligatorie precum și cele de la art. 11 din același Regulament unde se precizează faptul că persoanele cărora li se aplică regulamentul sunt supuse legislației unui singur stat membru.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> lit.a), lit.b), lit.e) și lit.g), art.296<sup>3</sup> lit.a), b), c), e), g), art. 296<sup>5</sup> alin.2). alin.3), art. 296<sup>15</sup>, art.296<sup>16</sup> lit.b), art.296<sup>17</sup> alin. 6)și 7) și art.296<sup>18</sup> alin.3 lit. b), c), d), e), f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile art. 136 lit. c), 139 alin. (1), art. 140 alin.1, art.156 alin.(1) lit. a și b), art.157 alin.(1) lit.a), art.186 lit. a și b), art.187 alin.(1), art.192 lit.a), ,art.194, art.195 alin.(1) art.201 lit.a), art.203 alin.1), art.212 alin.(1), din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina societății:

- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei.

În ceea ce privește contribuția asigurătorie pentru muncă, pentru perioada 21.11.2014 - 31.07.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe suplimentare în sumă de 000 lei ca urmare a faptului că societatea nu a cuprins în baza de impozitare și veniturile pentru munca prestată acordate salariaților detașați în Anglia pe o perioadă mai mică de 183 de zile și care sunt impozabile în România potrivit prevederilor art. 220<sup>1</sup> lit.a și b, și art. 220<sup>2</sup> din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

### **III. Referitor la suma totală de 000 lei, reprezentând:**

- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru munca în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite sub denumirea de indemnizații de detașare/ diurnă salariaților care au lucrat în Marea Britanie în condițiile în care aceste sume se includ în categoria veniturilor de natură salarială fiind remunerații acordate pentru munca prestată în funcție de timpul de muncă și de calificarea profesională a salariaților.**

**În fapt, societatea X** are ca obiect de activitate conform cod CAEN 7810 "Activități ale agențiilor de plasare a forței de muncă", și în perioada verificată, respectiv 21.11.2014 - 31.07.2018 desfasoara activitati reparatii nave în Marea Britanie.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea personal angajat cu contract individual de muncă pe perioadă nedeterminată în meseriile/funțiile lăcătuși mecanici, sudori, muncitori necalificați, cu salariul minim pe economie (pentru care obligațiile fiscale constând în impozit pe salarii și contribuții sociale au fost declarate și achitate lunar în România) și care au fost detașați în Marea Britanie pentru perioade mai mici de 183 de zile în anul fiscal vizat, fiindu-le achitate lunar prin virament bancar sume de bani în valută (lire sterline) cu titlu de „diurnă”, care au fost înregistrate în evidența contabilă pe cheltuieli în contul 625 – "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" și care nu

au fost impozitate din punct de vedere al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale.

Urmare verificării s-a constatat că respectivele sume nu întrunesc condițiile pentru a fi calificate drept indemnizații de detașare, ele fiind în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate pe perioade mai mici de 183 zile în cursul anului vizat - sume asimilate salariilor și pentru care dreptul de impunere aparține statului român - motiv pentru care acestea trebuiau impozitate prin reținere a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor de asigurări sociale și de sănătate datorate de asigurați, și de asemenea pentru care se datora contribuția asigurătorie pentru muncă conform art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu Convenția dintre Guvernul României și Guvernul Marii Britanii de evitare a dublei impuneri ratificată prin Decretul nr.26/1976.

**În drept**, pentru perioada **21.11.2014 – 31.12.2015** sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

*“Definirea veniturilor din salarii*

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

*(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:*

*[...]*

*k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.*

*[...],”*

coroborat cu pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

Pe perioada 01.01.2016 – 31.07.2018 sunt aplicabile prevederile art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“ART. 76\*)*

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



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

(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 natură.”

coroborate cu dispozițiile pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

”12. (1) 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 salarială 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;(...)

q) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.”

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

De asemenea, 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În urma verificării perioadei **21.11.2014 – 31.07.2018**, organele de inspecție fiscală au constatat că **societatea X** a desfășurat activitatea de reparații nave către diverși clienți în Marea Britanie, respectiv W, C și A.

Cu titlu de exemplificare, **societatea X** în calitate de prestator și **C** respectiv **A**, cu sediul în Anglia în calitate de beneficiari au încheiat Contractele de parteneriat nr. 000/2014 și nr.000/2014, având ca obiect

recrutarea și furnizarea de forță de muncă specializată în domeniul reparațiilor navale în scopul exercitării unor lucrări în interesul Beneficiarului.

În contractele menționate sunt specificate următoarele:

**„IV. Prețul și plata:**

*4.1 Beneficiarul plătește Prestatorului prețul calculat conform Anexei nr.1 la prezentul contract, preț ce cuprinde salariile, precum și comisionul prestatorului.*

*4.2 Prestatorul va factura Beneficiarului în termen de 3 zile de la data primirii pontajului.”*

În Anexa nr. 1 la contractul de parteneriat nr.000/2014 cu societatea **C** sunt precizate prețuri pe oră lucrată de fiecare angajat, exprimate în lire sterline și diferențiate pe calificări (funcții), de exemplu: 000 GBP /oră lăcătuș, 000 GBP oră/ mecanic, 000 GBP/oră sudor, și 000 GBP /oră supervisor, respectiv un Bonus 000 GBP/oră lucrată (pentru fiecare angajat)

Societatea **C** va plăti un comision de 000 GBP/oră lucrată/angajat societatea X.

De asemenea, în Anexa nr. 1 la contractul de parteneriat nr.000/2014 cu societatea **A** sunt precizate prețuri pe oră lucrată de fiecare angajat, exprimate în lire sterline și diferențiate pe calificări (funcții), de exemplu: 000 GBP /oră lăcătuș, 000 GBP oră/ mecanic, 000 GBP/oră sudor, și 000 GBP /oră supervisor.

Societatea **A** va plăti un comision de 000 GBP/oră lucrată/angajat **societatea X.**

Se constată că deși se menționează faptul că prețurile convenite pe oră lucrată și pe fiecare calificare conțin și comisionul Prestatorului **X**, în contract nu a fost cuantificat în mod concret nivelul acestuia.

De asemenea, în contractele amintite sunt menționate următoarele aspecte:

**„ A. OBLIGAȚIILE PRESTATORULUI**

*5.2 Pentru a satisface cerințele de muncă ale societății C, societatea X va întreprinde următoarele operațiuni:*

*[...]*

*11.Va plăti lunar salariile și diurnele de detașare cuvenite, precum și toate taxele și contribuțiile aferente către Autoritățile Române, după primirea acestor sume de la Beneficiar.*

**B. DREPTURILE PRESTATORULUI**

*[...]*

*5.3 Prestatorul va primi pontajul aprobat și semnat de către Beneficiar în decurs de 7 zile de la fiecare săptămână încheiată pentru a facilita emiterea facturii lunare.*

5.4 Prestatorul va primi sumele calculate conform pontajului emis de Beneficiar și care se regăsesc în factura lunară emisă, până la data de 21 ale fiecărei luni.

5.5 Prestatorul are dreptul la reținerea cheltuielilor efectuate cu transportul angajaților detașați dacă aceștia doresc să revină în țară pe perioada detașării pentru motive întemeiate, și în urma dovedirii circumstanțelor neobișnuite.

#### **C.OBLIGAȚIILE BENEFICIARULUI**

[...]

5.6 Beneficiarul se obligă să ofere perioade de detașare de minimum 2 săptămâni. Angajații detașați urmând să-și desfășoare activitatea în Atelierul de Fabricație sau la bordul navelor aflate în șantierul naval.

5.9 Beneficiarul are obligația ca pe durata desfășurării contractului, având o perioadă cuprinsă între 2 săptămâni și 3 luni, să nu se facă modificări salariale, decât după o prealabilă înțelegere cu Prestatorul, concretizată într-un act adițional la prezentul contract, ce se va răsfrânge și asupra contractelor de muncă ale angajaților.”

5.10 Beneficiarul trebuie să asigure transportul România-UK și UK-România și este responsabil de furnizarea cazării, în Marea Britanie pe perioada contractului.

#### **D. DREPTURILE BENEFICIARULUI**

[...]

5.13 În cazul în care desfășurarea activității specifice a societății C necesită mutarea angajaților detașați pe un alt șantier de pe teritoriul Mării Britanii, Beneficiarul are dreptul de a efectua acest transfer, însă numai după notificarea societății Prestatoare și efectuarea de către aceasta a noilor dispoziții de detașare.”

Din analiza prevederilor contractuale prestatorul, **societatea X**, avea următoarele obligații și drepturi:

- de a demara procedura de angajare a candidaților acceptați în prealabil de către beneficiar și care au notificat în scris că acceptă funcția, condițiile de muncă și de salarizare oferite de acesta;

- de a plăti lunar salariile și diurnele de detașare convenite, precum și toate taxele și contribuțiile aferente către autoritățile române, în baza pontajelor aprobate și semnate de Beneficiar și după primirea sumelor de la acesta în baza facturilor emise;

- va primi pontajul aprobat și semnat de beneficiar, va primi sumele calculate conform pontajului, va reține cheltuielile efectuate cu transportul angajaților detașați dacă aceștia doresc să revină în țară pe perioada detașării pentru motive întemeiate, și în urma dovedirii circumstanțelor neobișnuite.

De asemenea, potrivit contractului beneficiarii **C**, respectiv **A** aveau următoarele drepturi și obligații:

- de a efectua instructajul de sănătate și siguranță al tuturor angajaților;
- de a oferi de lucru angajaților pe toată durata detașării;
- de a nu efectua modificări salariale decât după o prealabilă înțelegere cu Prestatorul;
- de a evalua și testa, pe cheltuiala sa angajații detașați iar în situația în care aceștia nu dovedesc cunoștințe și aptitudini conforme cu specializarea precum și în cazul în care aceștia nu respectă normele de organizare și funcționare, de a le închide contractele de muncă și de a-i repatria;
- de a efectua transferul personalului pe un alt șantier de pe teritoriul Marii Britanii numai după notificarea prestatorului și efectuarea de către acesta a noilor dispoziții de detașare;
- de a asigura transportul de la București în Anglia și înapoi al personalului precum și cazarea acestuia.

Mai mult, la dosarul cauzei se regăsește și un contract de execuție de lucrări nr.000/2014 încheiat între **societatea X** în calitate de Executant, și **W**, în calitate de Beneficiar, ce are ca obiect efectuarea de către Executant de lucrări de reparații navele dintre cele menționate în cuprinsul Anexei nr.1 la Contract, pe riscul său, cu forță de muncă proprie, în Portul de operare al Beneficiarului și potrivit comenzilor adresate de Beneficiar. Lucrările vor fi efectuate de către Executant la locul de așezare a navei.

Din actul adițional nr.000/2018 încheiat la contractul de parteneriat nr.000/2014, se reține că:

*„ prețul stabilit pe ora lucrată de fiecare muncitor necalificat este după cum urmează:*

*-000 GBP/oră lucrată/muncitor necalificat*

*După plata salariilor convenite fiecărui angajat, precum și toate taxele și contribuțiile aferente către Autoritățile Române, după reținerea cheltuielilor efectuate cu hrana, cazarea și transportul angajaților detașați, societatea Prestatoare are obligația să asigure o diurnă de detașare pe oră lucrată de fiecare angajat după cum urmează:*

*- 000 GBP/oră lucrată/muncitor necalificat.”*

Totodată, se reține că:

#### **„ IV. Prețul și plata**

**4.1 Beneficiarul plătește Executantului prețul calculat conform Anexei nr.2 la prezentul contract, preț ce cuprinde salariile, diurnele de detașare, taxele și contribuțiile aferente, transportul, cazarea și hrana personalului detașat, precum și tariful de noapte.**

**4.3 Plata către Executant se face prin transfer bancar, pe baza facturilor lunare emise de acesta în baza situațiilor de lucrări executate în luna precedentă.”**

În anexa nr.2 la contractul de parteneriat nr.000/2014 sunt menționate următoarele aspecte:

„ Având în vedere calificările diferite ale angajaților detașați de către **societatea X** la societatea Beneficiară – **W**, prețul stabilit pe oră lucrată de fiecare angajat după cum urmează:

- 000 GBP/oră lucrată/supervisor
- 000 GBP/ori lucrată/sudor ori lăcătuș
- 000 GBP/oră lucrată/ muncitor necalificat
- 000 GBP/oră lucrată/electrician.

Dupa plata salariilor convenite fiecărui angajat, precum și toate taxele și contribuțiile aferente către Autoritățile Române, după reținerea cheltuielilor efectuate cu hrana,cazarea și transportul angajaților detașați, societatea Prestatoare se obligă să asigure o diurnă de detașare pe oră lucrată de fiecare angajat după cum urmează:

- 000 GBP/oră lucrată/supervisor
- 000 GBP/oră lucrată/sudor ori lăcătuș
- 000 GBP/oră lucrată/ șofer, muncitor necalificat
- 000 GBP/oră lucrată/electrician.”

Ulterior, prin actele adiționale nr.000/2017, nr.000/2018 și respectiv nr.000/2018 se modifică prețul pe oră lucrată de fiecare angajat și diurna acordată, cu mențiunea că: „Dupa plata salariilor convenite fiecărui angajat, precum și toate taxele și contribuțiile aferente către Autoritățile Române, după reținerea cheltuielilor efectuate cu hrana,cazarea și transportul angajaților detașați, societatea Prestatoare se obligă să asigure o diurnă de detașare pe oră lucrată de fiecare angajat.”

În executarea Contractului de parteneriat societatea **X** a angajat personal cu diferite calificări/meserii, întocmind Contracte individuale de muncă pe perioade nedeterminate, cu o durată a timpului de lucru de 8 ore/zi, 40 ore/ săptămână (de la ora 09:00 la 17:00), cu un salariu de bază lunar brut de 000 lei și fără alte sporuri și în care se stipulează faptul că activitatea se desfășoară în **Y**.

Din contractul individual de muncă aflat la dosarul cauzei, respectiv Contractul nr. 000/2015 pentru dl **D** – funcția lăcătuș rezultă că singurele referiri cu privire la desfășurarea activității în străinătate a angajaților au fost inserate la capitolul „L –Alte clauze”, lit. i), k), m), n) și p) unde se precizează că: diurna este de 000 GBP / zi calendaristică și va fi virată prin transfer bancar în maxim 3 zile după ce banii au fost virați de angajatorul străin în contul **societatea X**.

Totodată, din analiza documentelor prezente la dosarul cauzei, rezultă o neconcordanță vis-a-vis de asigurarea plății cazării întrucât în contractul individual de muncă al domnului **D** la paragraful **L. Alte cauze lit.k)** se precizează: „ cazarea, drumul dus-întors sunt asigurate de către colaboratorul străin **W**, iar în contractul de execuție lucrări încheiat cu **W**, în calitate de Beneficiar și **societatea X**, în calitate de Executant, la alin.5.3 lit.g) se prevede că executantul are obligația: „de a furniza cazare

în UK angajaților Executantului, pe toată durata executării lucrărilor contractate.”

În aceeași dată la care a fost încheiat Contractul individual de muncă respectiv 03.04.2015, societatea **societatea X** a întocmit Decizie de detașare pentru dl D în care se prevede faptul că salariatul „ *se detașează la societatea W. conform art.45 din Codul Muncii, pentru perioada 06.04.2015 - 06.05.2015*”.

În baza documentelor primite de la beneficiari, **societatea X** a întocmit Invoice-uri lunare prin care a facturat beneficiarului numărul total de ore lucrate de salariați astfel cum acesta rezultă din pontaje, însă la prețurile brute care potrivit contractului includ: salarii, taxe și contribuții aferente datorate către autoritățile române, cheltuieli cu hrana, cazarea și transportul, diurne de detașare și comisionul prestatorului, diferențiate în funcție de calificările salariaților. Din valoarea totală a facturilor au fost scăzute sume care ar fi fost acordate angajaților de către beneficiar cu titlu de: avansuri cash salarii („standard advance on wages”), avansuri cash speciale, taxe și asigurări naționale, cheltuieli de transport (taxi și chirie minibus) și alte cheltuieli (national express).

Pentru sumele scăzute din valoarea facturilor nu au fost prezentate documente suplimentare care să ateste componenta plății lor de către beneficiarul W, fiind precizate doar ca sume brute în documentele lunare „Payment summary” întocmite de acesta, nerezultând de exemplu ce reprezintă, cum au fost calculate și cui au fost acordate sumele cu titlu de avansuri salarii cash („standard advance on wages”), cum au fost calculate și dacă au fost achitate autorităților din Marea Britanie sumele reținute cu titlu de taxe și asigurări naționale.

Așadar, din analiza contractului de parteneriat încheiat cu beneficiarul **W** din Marea Britanie precum și din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că salariații au lucrat în strainatate, respectiv în Marea Britanie, în condițiile în care conform contractelor individuale de muncă încheiate, la capitolul *D: Locul de munca*: este înscris faptul ca activitatea se desfășoară în localitatea Y, iar în deciziile de detașare anexate la contractele de muncă la art.1 se specifica faptul ca salariații se detașează la societatea W conform art.45 din Codul Muncii, pe perioada (... ), fără ca societatea să înregistreze în aplicația REVISAL deciziile de detașare, în conformitate cu prevederile art.3, alin.2) lit.e) din HG nr.500/2011 privind Registrul general de evidența a salariaților.

Potrivit prevederilor art. 1 alin. (3) lit. c) din Directiva 96/71/CE se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alin. (1) iau una din următoarele măsuri cu caracter transnațional:

*”c) detașarea în calitate de întreprindere cu încadrare în muncă temporară sau întreprindere care a pus la dispoziție un lucrător, a unui lucrător la o întreprindere utilizatoare având sediul sau desfășurându-și activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă*

*între întreprinderea interimară sau întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător pe perioada detașării.”*

În sensul acestei directive, „lucrător detașat” reprezintă un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal.

*Directiva 96/71/CE a fost transpusă în legislația românească prin Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestărilor de servicii transnaționale și Hotărârea de Guvern nr.104/2007 privind reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României.*

Mai mult, se reține că societatea **X** nu a pus la dispoziția angajaților sai posturi de lucru situate pe teritoriul României la care aceștia să aibă acces pentru desfășurarea activității conform meseriilor/funcțiilor în care aceștia au fost angajați, nu are puncte de lucru în România unde să desfășoare activitatea de reparatii nave (are declarat doar sediul social). Acest aspect coroborat cu faptul că santierele pe care s-au prestat serviciile au fost situate pe teritoriul Marii Britanii, susține faptul că **societatea X** a angajat în România personal pentru a fi imediat trimis în străinătate, respectiv în Anglia.

În conformitate cu reglementările specifice detașărilor în cadrul prestărilor de servicii transnaționale aprobate prin Legea nr. 16/ 2017 care transpune în România Directiva nr. 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestărilor de servicii, salariații detașați trebuie să beneficieze, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, de condițiile de muncă valabile în statul membru pe teritoriul căruia sunt prestate serviciile – în speță Marea Britanie - referitoare printre altele la durata maximă a timpului de muncă, salariul minim și compensările sau plata muncii suplimentare, precum și de indemnizații specifice detașărilor transnaționale, indemnizații care potrivit definiției de la art. 2 alin.(1) lit.h) din lege sunt destinate să asigure protecția socială a salariaților și care se acordă în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit.

Conform dispozițiile art. 11 din Legea nr. 16/2017 ce menționează faptul că orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, dacă nu este acordată în vederea rambursării cheltuielilor de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă, ori în speță se reține că potrivit contractului de parteneriat aceste cheltuieli sunt incluse în prețul plătit de beneficiar/utilizator contestatoarei și sunt suportate de aceasta, astfel că indemnizațiile brute acordate salariaților în mod diferențiat, în funcție de productivitatea muncii și de calificare, nu cuprind rambursări de cheltuieli de această natură, fiind prin urmare considerate parte a salariului minim convenit acestora pentru munca prestată pe teritoriul Marii Britanii.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că deși angajatorul **societatea X** a facturat lunar beneficiarului W contravaloarea orelor de

muncă prestate de angajații detașați respectiv a serviciilor convenite pentru fiecare funcție/calificare în Anexa nr. 1 a contractului, care potrivit acestuia includ salarii, diurne de detașare, cheltuieli de transport, cazare și masă, singurele venituri plătite în România acestora au fost salariile lunare minime pe economie în România prevăzute în contractele de muncă încheiate cu aceștia (000 lei pentru un program complet de 166 ore în medie pe lună) și sume brute în valută cu titlu de „diurne de detașare”, calculate de beneficiar/utilizator în documentele „Payment summary” în funcție de timpul efectiv lucrat și la tarifele de diurnă indicate în Anexă.

Având în vedere situația expusă se reține că sumele acordate sub formă de indemnizații de detașare - ”diurnă” plătite de către contestatoare lucrătorilor detașați reprezintă o componentă a prețului plătit de către beneficiarul/utilizatorul din Marea Britanie pentru personalul detașat să efectueze lucrări în interesul său, preț care însă este condiționat de numărul orelor de muncă prestate și de calificarea profesională a fiecărui lucrător, elemente care sunt specifice remunerațiilor convenite salariaților ca rezultat al muncii depuse.

Ori, potrivit prevederilor cuprinse în Legea nr. 16/2017 precum și în H.G. nr. 518/ 1995, natura noțiunilor de „indemnizație de detașare” și „diurnă” constă în aceea că reprezintă sume zilnice care se acordă lucrătorilor detașați în vederea acoperirii cheltuielilor inerente unei detașări, respectiv a celor cu hrana și transportului în interiorul localităților în care își desfășoară activitatea precum și a compensării disconfortului creat de îndepărtarea acestora din mediul lor de viață obișnuit, sume care se acordă în quantum fix întrucât respectivele nevoi sunt aceleași, indiferent de calificarea profesională, de numărul de ore lucrate și de productivitatea muncii.

Pe cale de consecință, se reține că sumele în valută acordate salariaților pe criteriile numărului de ore de muncă lucrate și a calificărilor profesionale au natura juridică a veniturilor salariale neputând fi incluse în sfera juridică a diurnei/ indemnizației de detașare care au caracter general al echilibrării unui disconfort creat în urma detașării.

Totodată, se reține că societatea X a achitat lunar personalului detașat la beneficiarul W din Marea Britanie drepturi salariale la nivelul salariului minim brut pe economie prevăzut în contractele de muncă pentru un program normal de 8 ore/zi (166 ore în medie/ lună).

Mai mult, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că tratamentul fiscal al veniturilor convenite personalului ce a lucrat pentru beneficiarii externi din Marea Britanie rezultă chiar din contractul de parteneriat încheiat cu acesta întrucât este prevăzut faptul că prețul plătit Prestatorului **societatea X** cuprinde **„salariile, diurnele de detașare, taxele (de asemenea și taxele aferente diurnei din UK) și contribuțiile aferente, transportul, cazarea și hrana personalului detașat precum și comisionul Prestatorului”** iar la art. 5.2 pct. 11 s-a prevăzut că Prestatorul **societatea X**. „*va plăti lunar salariile și diurnele de detașare convenite,*



**precum și toate taxele și contribuțiile aferente către Autoritățile Române, după primirea acestor sume de la Beneficiar”.**

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că **societatea X** a acordat angajaților sume de bani sub forma diurnă în condițiile în care sunt îndeplinite condițiile de la pct. 67 Titlul III din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv pct. 12 (1) Titlul IV din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal potrivit cărora în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Asadar, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect că sumele acordate cu titlul de diurnă se includ în categoria veniturilor de natură salarială, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.296<sup>3</sup> lit.g) și art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 296<sup>3</sup>

**Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale**

*Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: (...)*

*g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.(...)*

ART. 296<sup>4</sup>

**Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**

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

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

Prevederi similare regăsim și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.136 lit.c) și art.137 alin.(1) lit.a) se precizează:

“ART. 136

**Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii**

*Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile*

în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:(...)

c) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, atât pe perioada în care persoanele fizice care realizează venituri din salarii ori asimilate salariilor desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;(...)

ART.137

### **Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale**

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art. 136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76: (...)"

Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că pentru veniturile din salarii se datorează contribuții sociale.

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

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

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

În concluzie, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele acordate de **societatea X** sub denumirea de *diurnă* salariaților trimiși să își desfășoare activitatea în Marea Britanie, calculate diferentiat în funcție de numărul de ore lucrate, reprezintă venituri de natura salarială primite ca plata a muncii lor, pentru care societatea avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale aferente acestora pentru perioada 21.11.2014 - 31.07.2018.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia „aprecierea organului de inspecție fiscală precum că salariații săi nu au un loc de muncă

permanent în România este lipsită de fundament”, se reține că **societatea X** a angajat personal în baza contractelor individuale de muncă, dar potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, în aceeași zi, a încheiat acte adiționale la contractele individuale de muncă privind detașarea personalului la societatea W, fără ca salariații să desfășoare activitatea pe teritoriul țării noastre. De asemenea, așa cum este definită „detașarea” la art.45 din Codul Muncii aceasta reprezintă „actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă”, or în speță, salariații societății și-au exercitat atribuțiile de serviciu din prima zi de muncă în străinătate la beneficiarii din Marea Britanie. Mai mult, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține că **societatea X** nu a pus la dispoziție angajaților săi posturi de lucru situate pe teritoriul României la care aceștia să aibă acces pentru desfășurarea activității conform meseriilor/funțiilor pe care aceștia au fost angajați întrucât contestatara nu are puncte de lucru pentru activități de reparații nave, motiv pentru care nu poate fi reținută afirmația societății în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia „sumele în valută plătite salariaților sunt neimpozabile în conformitate cu prevederile art.76 alin.(4) lit.h) din Codul fiscal”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât sumele achitate achitate angajaților cu titlu de diurnă nu pot îndeplini această calitate având în vedere faptul că acestea în fapt sunt remunerații primite pentru munca aferentă angajării lor, chiar dacă a fost prestată în străinătate, în funcție de nr de zile/ore lucrate și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul pentru care **societatea X** avea obligația să calculeze, să rețină și să vireze la bugetul statului impozitul pe venituri din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Alegația societății potrivit căreia „nu se putea stabili dacă detașarea salariaților a depășit sau nu 183 zile/an” și „ nu se clarifică de nicio manieră tratamentul fiscal ale acelorași venituri obținute de angajații a căror perioadă de detașare a depășit 183 zile/an”, nu poate fi reținută potrivit art.16 din Decretul nr.26/1976 pentru ratificarea Convenției dintre Guvernul Republicii Socialiste România și Guvernul Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și câștiguri în capital, care stipulează:

**“ART. 16**

***Profesiuni dependente***

***1. Sub rezerva prevederilor art. 17, 19, 20, 21 și 22, salariile și alte remunerații similare pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru o activitate salariată vor fi impozabile numai în acel stat cu condiția ca activitatea sa nu fie exercitată în celălalt stat contractant. Dacă activitatea este exercitată în celălalt stat contractant, astfel de remu-***

*nerații pot fi impuse în acel celălalt stat contractant, așa cum sunt obținute din acel stat.”*

*2. Prin derogare de la prevederile paragrafului 1 al prezentului articol, remunerațiile obținute de un rezident al unui stat contractant pentru activitate salariată exercitată în celălalt stat contractant, dacă:*

*a) beneficiarul este prezent în celălalt stat pentru o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în cursul anului fiscal vizat, și*

*b) remunerațiile sunt plătite de către sau în numele unei persoane care angajează și care nu este rezidenta a celuilalt stat, și*

*c) sarcina remunerațiilor nu este suportată de către un sediu permanent sau de o bază fixa pe care cel care angajează o are în celălalt stat.”*

Mai mult, salariații societatii care au plecat din tara pentru o perioada sau mai multe perioade de sedere in strainatate care depasesc in total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, aveau obligația sa depună la organul fiscal competent "Chestionar pentru stabilirea rezidentei fiscale a persoanei fizice la plecarea din Romania", conform prevederilor art.3 din Ordinul MFP nr 1099/2016, pentru reglementarea unor aspecte privind rezidenta in Romania a persoanelor fizice. Prin nedepunerea acestor chestionare se face dovada ca persoanele salariate ale **societatea X** care au lucrat in strainatate pe o perioada mai mica de 183 zile, si-au pastrat rezidenta in Romania, drept pentru care au obligații fiscale integrale in Romania pentru toate veniturile obtinute in tara cat si in strainatate. Mentionam ca societatea nu a prezentat documente de schimbare a rezidentei in Marea Britanie pentru salariații pentru care echipa de inspecție fiscala a calculat diferente privind impozitul pe venitul din salarii si contributi sociale.

Societatea mentioneaza ca nu a inteles modul de calcul a bazei de impunere stabilita suplimentar, or la Raportul de inspecție fiscala, anexele fac dovada modului de constituire a bazei de impunere pentru stabilirea diferentelor la impozitul pe veniturile din salarii si contributi datorate atat de către angajator cat si de către asigurați. Astfel, la calculul bazei de impunere au fost cuprinse, diurna *plătită de către societatea X prin virament bancar pentru salariații* care au lucrat in Anglia mai puțin de 183 de zile (anexa nr.20 pag. 132-165 evidentiata pe ani, luni, sume virate pe fiecare salariat de către societatea X), la care s-a adaugat diurna plătită de către W din Anglia in numele societatii din verificate, in numerar (anexa nr.20, pag.166-211). Modul de calcul a diferentelor de impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale este redat lunar in anexa nr.20, pag. 58-131 si anexele de la nr.9 la nr. 19).

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile art. 6 și art.7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, iar pentru stabilirea stării de fapt fiscale au fost analizate documentele și faptele care au rezultat din activitatea societății.

De asemenea potrivit prevederilor art.73, alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala: *"Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscalei.*

În consecință, având în vedere cele mai sus precizate, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X**, împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei** reprezentând:

- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru munca în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

**DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **societatea X** împotriva *Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018* de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei** reprezentând:

- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru munca în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei.

Prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel ... în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**