

**DECIZIA NR. 2661/2020 privind soluționarea
contestației formulate de S.C. X S.R.L.
din sat X, jud. X, înregistrată la
D.G.R.F.P. X sub nr. 37987/21.11.2019**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, a fost sesizată de către A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 4502/19.11.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 37987/21.11.2019, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I.X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX30/2013, având domiciliul fiscal în sat X, com. X, X nr. 539, jud. X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 34092/14.11.2019, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.09.2019**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.09.2019 și are ca obiect **suma totală de X1 lei**, compusă din:

- X2 lei Impozit pe profit;
- X3 lei Impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- X4 lei taxa pe valoarea adăugată;
- X5 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X6 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X8 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X9 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X10 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X11 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X12 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X13 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X14 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care a fost comunicată sub semnătură Decizia de impunere nr. F-X/25.09.2019, respectiv data de **30.09.2019**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, respectiv data de **14.11.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată și semnată de dl X, în calitate de administrator.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din sat X, jud. X, prin administrator.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/25.09.2019, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/25.09.2019, solicitând anularea acesteia cu privire la suma

totală de X1 lei, din care impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X5 lei, contribuțiile sociale obligatorii X15 lei, TVA X4 lei, impozit pe profit X2 lei și impozit pe veniturile microîntreprinderilor X3 lei.

În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că în perioada iulie 2015-decembrie 2018, a desfășurat activitate de transport rutier de mărfuri pe teritoriu intracomunitar pentru clienții BL GmbH, ATUX din Austria, SI GmbH ATU Y, GL GmbH GUI ATUY, DS SRL CUI ROY, M SRL CUI X, L SRL CUI ROX, RF ROU SRL ROY, QL ROU SRL ROY, CF SRL ROY0, BL N ANNA INTR. INDIV CUI ROY etc. Reprezentantul societății mai precizează că în aceeași perioadă, a înregistrat în contul 625- Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări și în contul 542- Avansuri spre decontare, suma totală de X16 lei, reprezentând sumele în euro acordate cu titlul de indemnizație de delegare/detașare salariaților săi, pentru toate zilele calendaristice în care aceștia se aflau în curse în străinătate, iar urmare a verificărilor efectuate, organele fiscale au procedat la asimilarea sumelor cu titlu de diurnă acordate salariaților, ca venit de natură salarială, cu consecința stabilirii obligațiilor fiscale constând în impozit pe venit din salarii și contribuții sociale obligatorii.

În dezvoltarea motivelor de fapt, contestatara susține următoarele:

- afirmația organului de control că a efectuat prestări de servicii de transport intracomunitar în mod exclusiv pentru clientul BL GMBH nu este reală, fiind realizate venituri din activitatea de transporturi de mărfuri efectuate și către alți beneficiari, în acest sens fiind emise facturi fiscale;

- pe toată perioada verificată, salariații săi și-au desfășurat activitatea sub directa coordonare a societății, aceștia nefiind puși la dispoziția altor angajatori interni sau intracomunitari;

- delegarea a fost efectuată exclusiv în baza „Ordinului de deplasare”, care a constituit baza legală pentru plata „diurnei”;

- a înregistrat în contul 625 cheltuiala cu indemnizația de delegare (diurna) efectiv plătită fiecărui angajat, raportat la nr. de zile lucrate și în limita plafonului stabilit, conform H.G nr. 518/1995, fără a depăși de 2,5 ori limita stabilită de Codul fiscal pentru astfel de cheltuieli care nu se cuprind în baza de impozitare/nu sunt asimilate veniturilor de natură salarială;

- dreptul salariaților la plata diurnei pentru perioada în care au prestat activități în străinătate este expres stabilit prin Contractele individuale de muncă;

- Diurnele au fost acordate în temeiul art. 44 alin. (2) din Codul muncii.

Petenta apreciază că pentru salariații S.C. X S.R.L., sumele aferente diurnei se impozitează numai dacă depășesc valoarea de 2,5 ori nivelul prevăzut în H.G. nr. 518/1995 (87,5 euro/zi) și că aplicarea de către inspectorii fiscali a dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 și din Legea nr. 227/2015, pentru recalificarea diurnelor în venituri salariale, nu este legală, deoarece plata salariilor nu poate fi considerată „o tranzacție” și nu are „un scop economic” definit.

Din perspectiva prevederilor art. 13 al. (1) din Legea nr. 207/2015 (interpretarea Legii), contestatara consideră că interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, și arată că în opinia sa, activitatea desfășurată de S.C. X S.R.L. întrunește condițiile de aplicabilitate a prevederilor art. 7¹ din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnațional și ale art. 9 din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnațional.

Totodată, reprezentantul societății susține că în conținutul Raportului de inspecție fiscală F-X/25.09.2019, există o eroare materială, care, consideră el, duce la modificarea bazei impozabile cu 6.000 lei și în mod implicit a obligațiilor suplimentare aferente acesteia.

Petenta precizează că suma de 6.000 lei, reprezintă diferența dintre valoarea totală a sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare salariaților (de X17 lei), înscrisă în conținutul Raportului de inspecție fiscală (pagina 11) și suma totală defalcată pe

ani fiscali 2015=X18 lei, 2016=X19 lei și 2017=X20 lei (în total X16 lei), înscrisă pe aceeași pagină din raport.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.09.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, constând în:

- X2 lei Impozit pe profit, perioada verificată 01.04.2015-31.01.2017;
- X3 lei Impozit pe veniturile microîntreprinderilor, perioada verificată 19.02.2013-30.09.2018;
- X4 lei TVA, perioada verificată 11.11.2014-30.06.2017;
- X5 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2018;
- X6 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X7 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2018;
- X8 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X9 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X10 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2018;
- X11 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X12 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X13 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2018;
- X14 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017.

Totodată, urmare a inspecției a fost emisă Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-CV 137/25.09.2019, prin care pentru perioada 01.04.2015-31.01.2017 a fost diminuată pierderea declarată de societate cu suma de X21 lei, precum și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere F-CV 136/25.09.2019.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.09.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/25.09.2019 contestate, organele de inspecție fiscală menționează că S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat Transporturi rutiere de mărfuri-CAEN 4941.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte cu influență fiscală:

1) În decontul de taxă aferent lunii septembrie 2015, societatea a declarat TVA colectată în sumă de X22 lei, dar în jurnalul pentru vânzări a înregistrat TVA colectată în sumă totală de X23 lei, rezultând astfel **TVA** colectată dar nedeclarată în sumă de **X4 lei**, sumă care a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina societății.

2) Conform balanței de verificare pentru anul 2015, la 31.12.2015 societatea înregistrează profit net în sumă de X24 lei și cheltuieli nedeductibile cu impozitul pe profit în sumă de X2 lei, și a declarat în declarația tip D101 înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT 125602513/15.10.2017 alte cheltuieli nedeductibile în sumă de X25 lei, rezultând astfel un profit impozabil în suma de X21 lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X2 lei. Organele de control rețin că inițial societatea a declarat aceste sume prin declarația

101 pentru anul 2015, iar ulterior a rectificat datele declarate, fiind întocmită declarația 101 rectificativă nr. 125602513/15.10.2017 în care se declară pierdere fiscală în sumă de X26 lei.

Având în vedere că reprezentantul societății nu a justificat de ce s-a stornat impozitul pe profit declarat în sumă de **X2 lei**, pentru anul fiscal 2015 s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de X26 lei și s-a stabilit bază de impozitare suplimentară în sumă de X21 lei, și impozit pe profit suplimentar în sumă de X2 lei.

3) Echipa de control precizează că începând cu data de 01 februarie 2017 societatea este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, în conformitate cu prevederile art. 47- 57 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În perioada verificată societatea a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderii după cum urmează:

- pentru perioada 01.02.2017- 30.09.2017, în care a avut 3 salariați, aferent veniturilor totale de X27 lei, societatea a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de X28 lei;

- pentru perioada 01.10.2017- 31.12.2017, aferent veniturilor în sumă de X29 lei a calculat impozit în sumă de X30 lei, prin aplicarea procentului de 3%. Suma de **X30 lei** a fost declarată la organul fiscal prin declarația INTERNT-165047895-2019 din data de 13.02.2019, după emiterea Avizului de inspecție fiscală nr. F-CV 7/07.01.2019 și nu apare în fișa Sintetică Totală editată în data de 14.03.2019;

- pentru perioada 01.01.2018- 30.09.2018, aferent veniturilor în sumă de X31 lei, societatea a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de X32 lei, și a declarat suma de X33 lei, pentru trimestrul I 2018, rezultând astfel impozit nedeclarat în sumă de **X34 lei**.

Urmare a verificărilor efectuate, a fost stabilit **impozit pe veniturile microîntreprinderilor** suplimentar în sumă de **X3 lei** (X30+X34 lei).

4) În urma verificării informațiilor din baza de date ANAF-Revisal, echipa de control a constatat că în perioada iulie 2015-decembrie 2018 societatea a avut angajați cu contract individual de muncă, cu funcția de șofer autocamion de mare tonaj, un agent de transport și o femeie de servicii, pentru care a acordat salariul minim brut pe țară garantat în plată legiferat de legea română.

În contractele angajaților cu funcția de șofer autocamion de mare tonaj, se precizează ca loc de muncă „alt loc de muncă organizat al angajatorului”.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de societate, organele de control au constatat că în perioada iulie 2015- decembrie 2018, angajații societății au desfășurat activitate de transport rutier de mărfuri pe teritoriul intracomunitar pentru clienții BL GmbH ATUX din Austria.

Totodată, s-a constatat că în această perioadă societatea înregistrează în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” și în contul 542 „Avansuri de trezorerie”, suma totală de X16 lei (X18 lei în anul 2015, X19 lei în anul 2016 și X35 lei în anul 2017) reprezentând sumele (în euro/lei) acordate cu titlul de indemnizație de delegare/ detașare salariaților, pentru toate zilele calendaristice în care aceștia se aflau în curse în străinătate.

Sumele reprezentând diurna au fost achitate prin caseria unității (în valută) în baza calculelor de diurnă întocmite lunar. Pentru aceste sume înregistrate în evidența contabilă, în contul 625- „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, societatea nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat obligațiile fiscale aferente veniturilor asimilate salariilor (impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii), considerând că reprezintă diurnă externă.

În timpul inspecției fiscale s-a constatat că sumele zilnice primite de salariații care au efectuat prestări de servicii de transport pe teritoriul intracomunitar în beneficiul societății BL GmbH, pentru zilele în care aceștia s-au aflat în misiune, nu erau menite să acopere unele cheltuieli specifice delegării (masă, cazare, transport), ci erau acordate pentru a compensa inconvenientul creat prin prezența în străinătate.

Organele de control au concluzionat că starea de fapt fiscală identificată la nivelul societății, nu justifică aplicarea de către persoana impozabilă a prevederilor art. 55, alin. 2 din Legea nr. 571/2003/art.76 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile Legii nr. 518/1995, nefiind îndeplinite condițiile de bază, de aplicabilitate: caracterul ocazional, excepțional al misiunilor, respectiv caracterul substitutiv al sumelor primite (prin faptul ca angajatorul, în loc să acopere în mod direct unele cheltuieli direct legate de deplasare, asigură o sumă forfetară pentru acoperirea acestora).

Organele de control precizează că în cazul de față nu se respectă prevederile menționate mai sus, întrucât în conformitate cu art. 43 din Codul Muncii, delegarea reprezintă efectuarea unor lucrări temporare în afara locului obișnuit de muncă, iar conform art. 45 din Codul muncii detașarea reprezintă schimbarea temporară a locului de muncă, iar la societatea verificată persoanele au lucrat în mod exclusiv în străinătate, astfel că nu beneficiază de diurnă în limitele HG nr. 518/1995.

În urma inspecției suma de X16 lei a fost asimilată veniturilor din salarii, ca valoare netă, și s-au determinat contribuții sociale obligatorii în sumă totală de **X15 lei** și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **X5 lei**.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.1. Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este să se pronunțe dacă sumele plătite salariaților cu titlu de indemnizație de delegare/detașare, reprezintă avantaje de natură salarială acordate salariaților, care trebuiau impozitate și dacă S.C. X S.R.L. datorează bugetului de stat debitele cu titlu de impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale stabilite de organul fiscal prin Decizia de impunere contestată.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iulie 2015- decembrie 2018, angajații societății au desfășurat în principal activitate de transport rutier de mărfuri pe teritoriul intracomunitar pentru clienții BL GmbH ATUX din Austria și GL ATUY.

Totodată, s-a constatat că în această perioadă societatea a înregistrat în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” și în contul 542 „Avansuri de trezorerie”, suma totală de X16 lei (X18 lei în anul 2015, X19 lei în anul 2016 și X35 lei în anul 2017) reprezentând sumele (în euro/lei) acordate cu titlul de indemnizație de delegare/detașare salariaților, pentru toate zilele calendaristice în care aceștia se aflau în curse în străinătate.

Echipa de inspecție fiscală a apreciat că indemnizația de delegare/detașare reprezintă venituri nete asimilate salariilor și a procedat la determinarea fondului de salarii suplimentar, pe perioada 01.07.2015-30.04.2017 stabilind suplimentar un venit brut impozabil, prin reîntregirea sumei nete cu valoarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și a contribuțiilor individuale datorate, utilizând procedeul sutei mărite, diurnele achitate salariaților, în cuantum de X16 lei fiind sume nete.

Asupra fondului de salarii determinat suplimentar, pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit, în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții sociale obligatorii în sumă totală de **X15 lei** și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **X5 lei**.

În contestația formulată, petenta susține că a înregistrat în contul 625 cheltuiela cu indemnizația de delegare (diurna) efectiv plătită fiecărui angajat, raportat la nr. de zile lucrate și în limita plafonului stabilit, conform H.G nr. 518/1995, fără a depăși de 2,5 ori limita stabilită de Codul fiscal pentru astfel de cheltuieli care nu se cuprind în baza de impozitare/nu

sunt asimilate veniturilor de natură salarială, respectiv că diurnele au fost acordate în temeiul art. 44 alin. (2) din Codul muncii.

În motivarea contestației petenta apreciază că pentru salariații S.C. X S.R.L., sumele aferente diurnei se impozitează numai dacă depășesc valoarea de 2,5 ori nivelul prevăzut în H.G. nr. 518/1995 (87,5 euro/zi) și că aplicarea de către inspectorii fiscali a dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 și din Legea nr. 227/2015, pentru recalificarea diurnelor în venituri salariale, nu este legală, deoarece plata salariilor nu poate fi considerată „o tranzacție” și nu are „un scop economic” definit.

Contestatară consideră că activitatea desfășurată de S.C. X S.R.L. întrunește condițiile de aplicabilitate a prevederilor art. 7¹ din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnațional și ale art. 9 din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnațional.

În drept, în legislația internă noțiunile de delegare și detașare sunt reglementate de Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 43-47 prevede următoarele:

“art. 43 Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.”

art. 44

(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă 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 disciplinară a acestuia.

(2) 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 muncă aplicabil.

art. 45 Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.

art. 46

(1) Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an.

(2) În mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni.

(3) Salariatul poate refuza detașarea dispusă de angajatorul său numai în mod excepțional și pentru motive personale temeinice.

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

art. 47

(1) Drepturile convenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

(2) 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.”

Astfel, conform prevederilor legale de mai sus, delegarea reprezintă exercitarea temporară de către salariat, din dispoziția angajatorului, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă; 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.

Cu privire la detașare, potrivit prevederilor mai sus enunțate aceasta este definită ca fiind actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an, iar în mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită, pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni. Pe perioada detașării salariatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare precum și la o indemnizație de detașare în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă, legiuitorul precizând că drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

În speță, așa cum precizează și petenta în contestație, salariații societății și-au desfășurat activitatea sub directa coordonare a societății, aceștia nefiind puși la dispoziția altor angajatori interni sau intracomunitari, astfel că nu se poate vorbi de detașare, nefiind îndeplinite condițiile caracteristice detașării prevăzute de dispozițiile legale antecitate.

În ceea ce privește susținerea petentei că sumele acordate salariaților reprezintă indemnizație de delegare, din documentele la dosar se reține că pentru remunerarea salariaților cu funcția de șofer pentru prestarea de servicii în beneficiul partenerilor intracomunitari, SC X SRL a acordat acestora următoarele sume:

- suma înscrisă în statul de plată reprezentând salariul de bază lunar conform contractelor individuale de muncă stabilit la nivelul salariului minim pe economie, pentru care au fost calculate și virate impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente;
- pentru zilele în care salariatul s-a aflat în afara granițelor României, indemnizația de delegare înregistrată în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări", pentru care contestatara nu a evidențiat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

În contractele angajaților cu funcția de șofer autocamion de mare tonaj, se precizează ca loc de muncă „*alt loc de muncă organizat al angajatorului*”. La capitolul privind salarizarea în contract este prevăzut doar salariul de bază lunar brut, fără alte sporuri sau indemnizații, iar la „Alte clauze” se precizează că „**în cazul în care salariatul urmează să-și desfășoare activitatea în străinătate, informațiile prevăzute la art. 18 alin. (1) din Legea 53/2003- Codul muncii se vor regăsi și în contractul individual de muncă- se plătește diurna**”.

În drept, art. 18 din Codul muncii, la care petenta face referire în contract, impune precizarea în contractul de muncă a anumitor informații în cazul în care persoana selectată în vederea angajării urmează să își desfășoare activitatea în străinătate:

„art. 18

(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;**

[...]

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

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

Se constată deci că în Contractele Individuale puse la dispoziție de către operatorul economic, nu a fost prevăzută acordarea de diurnă angajaților ca și drept salarial, precizarea

privind diurna fiind făcută în conformitate cu prevederile art. 18 din Codul muncii, astfel că la data semnării contractelor de muncă cu șoferii societatea avea în vedere faptul că aceștia urmau să-și desfășoare activitatea în străinătate.

Drept urmare, angajații contestatarei nu puteau beneficia de indemnizația de delegare întrucât aceștia nu s-au aflat în realitate în situația de a fi delegați de la locul lor de muncă din România, aceștia fiind angajați să presteze activitate în străinătate.

În susținerea acestei ipoteze, organul de soluționare reține faptul că în conformitate cu baza de date Revisal, societatea verificată încheie primele contracte de muncă la data de 25.02.2015, respectiv două contracte de muncă pentru d-nii Hejja Istvan și Kreiter Gyula, și la data de 29.05.2019 pentru BB, cu funcțiile de șofer autocamion de mare tonaj, iar conform declarațiilor 300, 390 și 394 depuse la organul fiscal, în perioada 01.01.2015-30.06.2015 a înregistrat doar venituri în relația cu parteneri intracomunitari (în sumă totală de X35 lei: X36 lei de la BL GmbH ATUX din Austria și X37 lei de la RS Kft HUX), astfel că salariații nu au avut de la bun început locul de muncă stabilit în România, fiind angajați pentru a efectua transporturi cu locul de plecare și locul de sosire în afara României.

De altfel, în tot anul 2015, livrările declarate de petentă se prezintă astfel: X38 lei către BL GmbH AT, care este principalul client al societății, X39 lei către GL AT, X37 lei către RS Kft HU și X40 pentru clienți interni.

Aceeași situație poate fi identificată și în perioada 01.01.2016-30.04.2017, în care petenta prestează servicii de transport preponderent pentru parteneri intracomunitari.

Astfel, din documentele la dosar se reține că în perioada în care a acordat indemnizație de deplasare pentru șoferi, activitatea în România a SC X SRL a fost nesemnificativă astfel că nu este îndeplinită condiția ca salariatul să fie delegat deoarece aceste nu lucrează în mod normal în România.

Spre exemplu, în luna ianuarie 2016 societatea a realizat venituri în sumă totală de X41 lei, în baza facturilor emise către BL ATUX (în valoare de X42 lei) și către GL ATUY (X43 lei). Conform comenzilor de transport prezentate de petentă, camioanele cu nr. de înmatriculare X-82-LLS și X-80-LLS, au efectuat în perioada 15.01-01.02.2016, respectiv 12.01-28.01.2016 curse doar pe teritoriul intracomunitar, fiecare pentru unul dintre cei doi parteneri menționați mai sus. În luna ianuarie 2016 societatea a înregistrat cheltuieli cu diurna în sumă totală de X44 lei, X45 lei pentru SSL (aproximativ X46 euro considerând cursul de 4,4634 lei/euro la care a întocmit facturi) și X47 lei (aproximativ X48 euro considerând cursul de 4,4634 lei/euro la care a întocmit facturi) pentru BB, salariați pentru care venitul brut înregistrat în statul de salariu a fost de 1.050 lei, respectiv 772 lei, aceasta fiind baza de calcul pentru contribuțiile sociale.

Verificând documentele de transport din lunile ianuarie și februarie 2016, când societatea a prestat servicii de transport pentru BL ATUX și GL ATU Y, s-a constatat că pe acestea nu au trecut numele și prenumele șoferului, ci doar nr. de înmatriculare ale vehiculelor. Conform facturilor emise către cei doi parteneri, comenzilor de transport precum și a CMR -urilor prezentate, din totalul de 30 de transporturi facturate către cele două societăți, un singur transport (din data de 18.02.2016) a avut loc de descărcare în România, și un singur transport a avut loc de încărcare România.

Date fiind cele de mai sus, se constată ca pertinentă concluzia organelor de control că nu este îndeplinită condiția privind caracterul ocazional, excepțional a misiunilor, astfel că nu se justifică acordarea indemnizației de delegare.

Drept urmare, sumele primite cu titlu de diurnă de către salariații SC X SRL pe perioada iulie 2015– aprilie 2017, nu beneficiază de scutirea menționată la art. 55 alin. (4) lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 76, alin. (2) lit. k) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, care prevăd că:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal

„art. 55

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

g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”;

Legea 227/2015 privind Codul fiscal

„art. 76

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

k) 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 astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;”

În drept, în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, preluate la art.76 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, coroborat cu dispozițiile pct. 68 lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/pct. 12 alin. (1) lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu privire la veniturile din salarii și asimilate salariilor și la indemnizația de deplasare și detașare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, se prevede:

Legea 571/2003

„art. 55 **Definirea veniturilor din salarii**

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

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

[...]

i) indemnizația și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice. Aceste prevederi se aplică și în cazul salariaților reprezentanțelor din România ale persoanelor juridice străine;

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

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004

“68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

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

- salariile de bază;*
- sporurile și adaosurile de orice fel;*

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

- recompensele și premiile de orice fel;

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

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

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă sau 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 locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, iar la stabilirea veniturilor impozabile din salarii se au în vedere inclusiv avantajele în bani și în natură. Se mai reține că sunt considerate asimilate salariilor indemnizațiile și orice sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice.

În cauză, din verificările efectuate, organele de control au constatat că în perioada 2015-2017 societatea a acordat salariaților săi diurnă, respectiv indemnizație de delegare, pe care în mod nelegal a considerat-o neimpozabilă din punct de vedere a impozitului pe veniturile din salarii, pretinzând că se încadrează în prevederile art. 55 alin. (4) lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 76, alin. (2) lit. k) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016.

În contestația formulată, petenta susține că „delegarea a fost efectuată exclusiv în baza ordinului de deplasare”, care a constituit baza legală pentru plata diurnei, dar conform celor precizate în Procesul verbal nr. 143/16.01.2020, la solicitarea inspectorilor fiscali de a se prezenta ordinele de deplasare în baza cărora s-a efectuat delegarea și s-a acordat diurna petenta a răspuns în scris că „Nu dețin ordin de deplasare în baza cărora s-a efectuat delegarea.” De asemenea, la solicitarea organelor de control de a se prezenta situația cu zilele de deplasare pentru care s-a calculat și s-a acordat diurna, deși susține că s-au întocmit astfel de situații, petenta a precizat în scris că nu deține și nu poate să prezinte aceste situații.

Organul de soluționare constată că deși susține că s-a încadrat în plafonul stabilit, conform art. H.G nr. 518/1995 fără a depăși de 2,5 ori limita stabilită de codul fiscal pentru astfel de cheltuieli, din documentele la dosar se reține că în anumite luni cheltuielile de delegare acordate unei singure persoane au valori considerabile, nefiind posibilă încadrarea în acest plafon, iar petenta, așa cum am arătat anterior, nu a prezentat niciun mod de calcul pentru aceste sume și niciun document din care să reiasă perioada pentru care s-au acordat. De exemplu, în luna februarie 2016 pentru dl HI s-a acordat diurnă în sumă de X49 lei, în luna iulie 2016 pentru dl SSL s-a acordat diurnă în sumă de X50 lei.

În speță organele de control au făcut aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, modificate la

02.07.2015, menținute la art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, potrivit căroră:

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau 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.”

Conform prevederilor legale citate anterior, se reține că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Aprecierea petentei că aplicarea de către inspectorii fiscali a dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 și din Legea nr. 227/2015, pentru recalificarea diurnelor în venituri salariale, nu este legală, deoarece plata salariilor nu poate fi considerată „o tranzacție” și nu are „un scop economic” definit, nu poate fi reținută de către organul de soluționare deoarece conform dicționarului explicativ prin tranzacție se înțelege o „convenție între două sau mai multe părți, prin care se transmit anumite drepturi, se face un schimb comercial”, relația dintre angajat și angajator având forma unei tranzacții în care salariatul prestează servicii de manoperă în beneficiul angajatorului, în schimbul salariului. De altfel, se reține că prevederile art. 11 alin. (1) menționează, pe lângă impozit și contribuțiile sociale obligatorii, intenția legiuitorului fiind clar în sensul că se permite și reîncadrarea formei tranzacțiilor dintre angajat și angajator.

În cauză, din analiza efectuată, organele de control au constatat că sumele primite de către salariații S.C. X S.R.L. având funcția de șofer autocamion de mare tonaj nu reprezintă diurne, nefiind îndeplinite condițiile specifice pentru încadrarea acestor sume în categoria diurnelor și au asimilat salariilor aceste venituri.

Societatea consideră că activitatea desfășurată de S.C. X S.R.L. întrunește condițiile de aplicabilitate a prevederilor art. 7¹ din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnațional și ale art. 9 din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnațional.

În drept, Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 018 din 21 ianuarie 1997 a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr. 344/2006 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, modificată și completată de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28/30.06.2015, pentru a se armoniza cu Directiva Europeană, respectiv prin Legea 16/2017, care prevăd:

Legea nr. 344/2006

„art. 1

Prevederile prezentei legi se aplică:

[...]

b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile stabilite la art. 4 alin. (2).

art. 3

(1) În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

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);

c) salariu minim - salariul minim aplicabil pe teritoriul României pentru salariatul detașat pe teritoriul României, respectiv salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României;

art. 4

(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;

art. 7

(1) Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare valabile în statul membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

c) salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;

d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților, în special de către agenții de muncă temporară;

e) sănătatea și securitatea în muncă;

f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;

g) egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.

(2) În sensul prevederilor prezentei legi, noțiunea de „salariu minim” prevăzută la alin. (1) lit. c) este definită de legislația și/sau practica statului membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau Confederației Elvețiene, pe al cărui/cărei teritoriu este detașat salariatul.

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.

Art. 9 Indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă.

art. 7

(1) În scopul identificării situațiilor de detașare transnațională și pentru a preveni abuzurile și eludările dispozițiilor prezentei legi, Inspekția Muncii, prin inspectoratele teritoriale de muncă, realizează o evaluare de ansamblu a tuturor elementelor faptice care caracterizează o detașare transnațională, în special a:

a) elementelor faptice care caracterizează activitățile desfășurate de către întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. a) în statul membru în care acestea sunt stabilite și, atunci când este necesar, în România;

b) elementelor faptice care caracterizează munca și situația salariatului detașat pe teritoriul României.

[...]

(4) Elementele faptice prevăzute la alin. (1) lit. a) au rolul de a stabili dacă o întreprindere exercită în mod efectiv activități semnificative, altele decât cele interne de gestionare și/sau administrative în statul membru de stabilire sau în Confederația Elvețiană, având ca perioadă de referință un interval de timp de un an anterior datei efectuării controlului.

art. 8 Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

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

d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților de către agenții de muncă temporară;

e) sănătatea și securitatea în muncă;

f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;

g) egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.

art. 9 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.

art. 11 Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă.”

Din analiza prevederilor legale antecitate se reține că în speță, nu poate fi vorba despre detașare transnațională prevăzută în Legea nr. 344/2006, cu modificările ulterioare, respectiv de Legea nr. 16/2017, deoarece nu este îndeplinită condiția ca angajatorul stabilit pe teritoriul României să desfășoare o activitate semnificativă în țara sa de origine, pentru a putea trimite în statele membre sau pe teritoriul Confederației Elvețiene salariații săi în calitate de lucrători detașați, în cazul de față activitatea de transport din România a SC X SRL fiind nesemnificativă comparativ cu activitatea desfășurată în afara granițelor. De asemenea, așa cum am arătat anterior, salariații SC X SRL nu se încadrează la definiția salariatului detașat de pe teritoriul României prevăzută la art. 3 alin. (1) lit. b) din Legea 344/2006, nefiind îndeplinită condiția că salariatul lucrează în mod normal în România și 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.

De altfel, și în cazul în care societatea s-ar fi încadrat în prevederile Legii nr. 344/2006 respectiv a Legii nr. 16/2017, aceasta era obligată conform art. 7 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 344/2006 și respectiv art. 8 lit. c) din Legea nr. 16/2017 să acorde angajaților săi salariul minim din țara unde își desfășoara efectiv activitatea și nu salariul minim din România.

Se mai reține că la art. 7¹ invocat de petentă legiuitorul a prevăzut că personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, 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, dar așa cum am precizat anterior salariații societății nu se află în situația de a fi delegați, nefiind îndeplinite condițiile specifice Codului muncii pentru acordarea indemnizației de delegare.

În speță devin incidente prevederile art. 40 alin. (1) lit. a), art. 57 alin. (1) și (2) și art. 58 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, conform cărora:

„art. 40 Sfera de cuprindere a impozitului

(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;

art.57 Determinarea impozitului pe venitul din salarii

(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii 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 sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor/acordurilor privind coordonarea sistemelor de securitate socială în care România este parte, și următoarele:

[...]

art. 58 Termenul de plată a impozitului

(1) Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.”

coroborat cu dispozițiile 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.”

Conform acestor prevederi legale, impozitul pe venit se aplică asupra veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, de persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în România.

Legislația incidentă în speță prevede că angajatorii au obligația de a calcula impozitul pe veniturile din salarii, contribuțiile sociale și contribuțiile la fondurile speciale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizat lunar de salariați, iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate

lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute reprezentând drepturi salariale sau de natură salarială, realizate lunar de angajat/ asigurat.

De la 01.01.2016, prevederile mai sus citate au fost preluate la art. 59 alin. (1) lit. a), art. 78 alin. (1) și (2) lit. a) și art. 80 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la pct. 14 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, date în aplicare.

Menționăm că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat documente care să probeze cele susținute în contestație și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, deși potrivit prevederilor art. 72 și art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun că:

„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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.

art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care stau la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

În speță se mai reține jurisprudența internă din Decizia 321/R din 17.05.2017 dată de Curtea de Apel Mureș într-o cauză similară, în care se arată că angajații recurentei nu au dreptul la acordarea indemnizației de delegare/detașare întrucât nu sunt întrunite condițiile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare.

Instanța a mai observat că nu s-a dovedit faptul că sumele plătite angajaților cu contract de muncă ce au desfășurat activitatea în afara României reprezintă decontări, dovedite cu documente justificative, ale unor cheltuieli de transport, cazare și masa, astfel că sunt incluse în categoria veniturilor din salarii. Se precizează că și în situația în care s-ar considera că angajații recurentei au fost detașați, relevante sunt dispozițiile art. 3 alin 7 teza a II-a din Directiva nr. 96/71/CC, potrivit căror alocățiile 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 masa.

Astfel se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele primite cu titlu de diurnă de către salariații SC X SRL pe perioada iulie 2015 – aprilie 2017, reprezintă drepturi de natură salarială cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente acestora, nefiind incidente prevederile art. 55 alin. (4) lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 76, alin. (2) lit. k) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, antecitate.

Din aceleași considerente SC X SRL nu poate beneficia nici de prevederile art. 296¹⁵ lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 139, alin. (1) lit. j) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, care prevăd că:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal

„art. 296¹⁵ Excepții generale:

Nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296⁴, următoarele :

g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice...”

Legea 227/2015 privind Codul fiscal

„art. 139 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

j) 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 astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;”

În ceea ce privește contribuabilii, bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor, se reține că acestea sunt reglementate la art. 296², art. 296³ lit. a) și e), art. 296⁴ alin. (1) lit. a), art. 296⁵ alin. (1), (2), (2¹), (3), (4), (5) și art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd următoarele:

„art. 296² Sfera contribuțiilor sociale

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

art. 296³ Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

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

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

art. 296⁴ Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

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

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

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

art. 296⁵ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut. În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.

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

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

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e), care pot să angajeze forța de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296¹⁵.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.”

art. 296¹⁸ **Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

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

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

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

a²) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

- a³) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;
- b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:
- b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;
- b²) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;
- c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;
- d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:
- d¹) 0,5% pentru contribuția individuală;
- d²) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;
- e) 0,15% - 0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;
- f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.

De la 01.01.2016, contribuabilii, bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor sunt reglementate de Titlul V din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la art. 136, art. 138, art. 139, art. 140, art. 153, art. 156, art. 157, art. 158, art. 168, art. 184, art. 185, art. 186, art. 187, art. 188, art. 19, art. 194, art. 195, art. 199, art. 201, art. 203 alin. (1), art. 204, art. 211 și art. 212.

Se reține că prevederile Codului fiscal dispun că angajatorii au obligația de a calcula impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale și fondurile speciale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați, iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute reprezentând drepturi salariale sau de natură salarială, realizate lunar de angajat/ asigurat.

Față de cele arătate mai sus se reține că organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd că:

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;
- k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

1) Organul fiscal este îndreptățit 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 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

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

În ceea ce privește eroarea de calcul sesizată de petentă prin contestația formulată, respectiv sesizarea că există o diferență de X50 lei între valoarea totală a sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare salariaților (de X17 lei), înscrisă în conținutul Raportului de inspecție fiscală (pagina 11) și suma totală defalcată pe ani fiscali 2015=X18 lei, 2016=X19 lei și 2017=X20 lei (în total X16 lei), înscrisă pe aceeași pagină din raport, se reține că aceasta este doar o eroare materială astfel cum a fost definită la art. 53 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală: „(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.”

În fapt, în raportul de inspecție organele de control au înscris din eroare că diurna acordată în anul 2017 a fost în sumă de X20 lei, în loc de X35 lei, care este suma corectă, și care se regăsește în anexa privind calculul obligațiilor fiscale suplimentare, astfel că nu a influențat calculul obligațiilor fiscale suplimentare, astfel că susținerea petentei că această eroare modifică baza de impozitare se reține ca nefondată.

Organul de soluționare reține că petenta nu sesizează alte deficiențe ale calculului pentru contribuțiile stabilite suplimentar de plată de către organele de control.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația 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;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X5 lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X6 lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X7 lei, contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în sumă totală de X9 lei, contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în sumă totală de X10 lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X11 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X12 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X13 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de X8 lei și contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de X14 lei.**

III.2. Referitor la suma de X51 lei din care:

- **X4 lei TVA;**
- **X2 lei impozit pe profit;**
- **X3 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor**

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatara nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au mai constatat următoarele:

1) În decontul de taxă aferent lunii septembrie 2015, societatea a declarat TVA colectată în sumă de X22 lei, dar în jurnalul pentru vânzări a înregistrat TVA colectată în sumă totală de X23 lei, rezultând astfel **TVA** colectată dar nedeclarată în sumă de **X4 lei**, sumă care a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina societății.

2) Conform balanței de verificare pentru anul 2015, la 31.12.2015 societatea înregistrează profit net în sumă de X24 lei și cheltuieli nedeductibile cu impozitul pe profit în sumă de X2 lei, și a declarat în declarația tip D101 înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT 125602513/15.10.2017 alte cheltuieli nedeductibile în sumă de X25 lei, rezultând astfel un profit impozabil în suma de X21 lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X2 lei. Organele de control rețin că inițial societatea a declarat aceste sume prin declarația 101 pentru anul 2015, iar ulterior a rectificat datele declarate, fiind întocmită declarația 101 rectificativă nr. 125602513/15.10.2017 în care se declară pierdere fiscală în sumă de X26 lei.

Având în vedere că reprezentantul societății nu a justificat de ce s-a stornat impozitul pe profit declarat în sumă de X2 lei, pentru anul fiscal 2015 s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de X26 lei și s-a stabilit bază de impozitare suplimentară în sumă de X21 lei, și **impozit pe profit suplimentar în sumă de X2 lei**.

3) Echipa de control precizează că începând cu data de 01 februarie 2017 societatea este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, în conformitate cu prevederile art. 47 - 57 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În perioada verificată societatea a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderii după cum urmează:

- pentru perioada 01.02.2017-30.09.2017, în care a avut 3 salariați, aferent veniturilor totale de X27 lei, societatea a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de X28 lei;

- pentru perioada 01.10.2017-31.12.2017, aferent veniturilor în sumă de X29 a calculat impozit în sumă de X30 lei, prin aplicarea procentului de 3%. Suma de **X30 lei** a fost declarată la organul fiscal prin declarația INTERNT-165047895-2019 din data de 13.02.2019, după emiterea Avizului de inspecție fiscală nr. F-CV 7/07.01.2019 și nu apare în fișa Sintetică Totală editată în data de 14.03.2019

- pentru perioada 01.01.2018-30.09.2018 aferent veniturilor în sumă de X31 lei, societatea a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de X32 lei, și a declarat suma de X33 lei, pentru trimestrul I 2018, rezultând astfel impozit nedeclarat în sumă de **X34 lei**.

Urmare a verificărilor efectuate, a fost stabilit impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar în sumă de X3 lei (X30+X34 lei).

Prin contestația formulată, societatea se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere F-X/ 25.09.2019, și solicită anularea acesteia cu privire la suma totală stabilită suplimentar de X1 lei dar, pentru TVA în sumă de X4 lei, pentru impozitul pe profit în sumă de X2 lei și pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X3 lei, nu aduce în susținere motivații în fapt și în drept, și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. ale 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

art. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) *Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.*

art. 276 Soluționarea contestației

(1) *În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

(6) *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Ori în speță, prin contestația depusă petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva obligațiilor fiscale suplimentare în sumă de **X51 lei**, din care X4 lei TVA, X2 lei impozit și X3 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, antecitate, **urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății pentru obligațiile fiscale suplimentare în sumă de X51 lei, din care X4 lei TVA, X2 lei impozit și X3 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și (6) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.09.2019, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/25.09.2019, pentru **suma de X52 lei, din care:**

- X5 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X6 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X7 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X8 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X9 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X10 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X11 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X12 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X13 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X14 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.09.2019, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/25.09.2019, **pentru suma de X51 lei, din care:**

- X4 lei TVA;
- X2 lei impozit pe profit;
- X3 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.