



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



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

DECIZIA NR. 000 / 11.2019
privind soluționarea contestației formulate de
societatea X
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 ..., asupra contestației formulată de **societatea X**.

Societatea X contestă **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice..., respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- 000 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- 000 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 000 lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;

- 000 lei contribuția asiguratorie pentru muncă;
- (-000) lei impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal, potrivit confirmării de primire poștale anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Totodată, prin contestația formulată, societatea a solicitat, în temeiul art.276 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației, iar aceasta i-a fost acordată conform procesului verbal încheiat în acest sens, anexat în copie la dosarul cauzei.

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 soluționeze contestația formulată de **societatea X**.

I. Prin contestația formulată de societatea X împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

Între societatea contestatară și societatea beneficiară din Austria au existat încheiate contracte de prestări servicii în baza cărora contestatara a încasat venituri din activitatea proprie, venituri din care a achitat salariile și diurnele angajaților delegați în Austria.

Pe cale de consecință, petenta susține că angajații săi au fost plătiți pentru munca prestată, pe perioada delegării, exclusiv de către aceasta.

Pentru prestările de servicii desfășurate de contestatară în Austria, societatea beneficiară a achitat valoarea contractului direct către petentă, fără a efectua niciun fel de plată directă sau indirectă către angajați.

Referitor la conținutul contractului individual de muncă, petenta afirmă că în mod constant instanțele de judecată au stabilit: *"contractul individual de muncă încheiat între angajator și salariat va cuprinde în mod obligatoriu elementele prevăzute în modelul cadru"* astfel că, o dată negociate clauzele contractuale înscrise în contractul individual de muncă, ele devin obligatorii pentru societate, prin raportare și la dispozițiile art. 11 din Codul muncii, cu atât mai mult cu cât, *"modelul cadru"*, obligatoriu, prevede la secțiunea N în mod explicit faptul că, *"prevederile prezentului contract individual de muncă se completează cu dispozițiile Legii nr. 53/2003 - Codul muncii și ale Contractului colectiv de muncă."*

Astfel, societatea susține că avea obligația de a acorda pe perioada delegării acest drept, în temeiul dispozițiilor art. 44 alin.2, coroborat cu cele ale art. 11 din Codul muncii și/sau în temeiul art. 53 din Contractul colectiv de muncă, respectiv art. 11 din Codul muncii care prevede în mod explicit faptul că, *"clauzele contractului individual de munca nu pot conține prevederi contrare sau drepturi sub nivelul minim stabilit prin acte normative ori prin contractul colectiv de munca."*

Delegarea s-a făcut exclusiv în baza ordinului de deplasare, iar plata "diurnei" s-a făcut în urma prezentării de către fiecare angajat delegat a ordinului de deplasare vizat de către societatea beneficiară.

Perioada de delegare a fost cuprinsă, în general, între 15 și 20 de zile, pentru fiecare angajat.

Diurna acordată s-a încadrat în plafonul stabilit pentru Austria, 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, respectiv nu sunt asimilate veniturilor de natură salarială.

De asemenea, societatea susține că nu a înregistrat niciun fel de cheltuială cu delegarea, cu excepția indemnizației de delegare, fiecare angajat gospodărindu-se singur pe perioada sederii în Austria, din suma acordată cu titlu de "diurnă"

Dreptul salariaților la plata diurnei pe perioada în care aceștia au prestat activități în Austria a fost stabilit atât la nivel convențional, prin contractul colectiv de muncă și prin contractele individuale de muncă, cât și la nivel legal, potrivit art.43 și art.44 alin.2 din Codul muncii.

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit prin raportul de inspecție fiscală ca șoferii societății nu pot beneficia de "diurne" pe considerentul că activitatea acestora nu se încadrează în prevederile legale care reglementează "delegarea", opinia societății este că, în mod primordial, soluționarea contestației

depinde de aplicarea dispozițiilor relevante din Legea nr.16/2017 și din Legea nr.53/2003 și doar subsidiar de dispozițiile relevante din Codul fiscal privind regimul fiscal al *"indemnizațiilor acordate persoanelor delegate temporar în străinătate în interes de serviciu"*.

Pe cale de consecință, petenta afirmă că dispozițiile art. 9 din Legea nr.16/2017 instituie o ipoteza normativa distincta de cele de la art.5 alin.2 lit.a) - c), ipoteza normativa specifica șoferilor care efectueza operațiuni internaționale de transport, pe perioade determinate, ipoteza care de altfel vizează caracterul particular al acestei activități, în principal faptul că nu se poate identifica un alt loc de munca stabil.

Verificând expunerea de motive privind proiectul care a stat la baza adoptării de către Camera Deputatilor a Legii nr.16/2017 și apelând la interpretarea teleologica a normelor legale în discuție, contestatara observă ca obiectivul avut în vedere de legiuitor a fost acela de a îmbunătăți cadrul legal anterior, respectiv Legea nr.334/2006, lege care înainte de înlocuirea cu Legea nr.16/2017 a fost modificată prin OUG nr. 28/2015.

Foarte importantă, consideră petenta, este și motivarea/preambulul OUG nr.28/2015 din care reiese explicit motivul pentru care a fost adoptat acest act normativ cu caracter urgent.

Pe cale de consecință, societatea consideră că raportat la dispozițiile art. 9 din Legea nr.16/2017, șoferii care lucrează în trafic internațional sunt asimilați, potrivit art. 43 din Codul muncii, persoanelor delegate în afara locului de muncă, și beneficiază de dreptul la decontarea cheltuielilor de transport și cazare precum și a unei indemnizații de delegare, astfel cum aceasta este prevăzută în HG nr. 518/1995.

În susținerea celor afirmate, petenta invocă și Decizia nr.000 /2012 a Tribunalului Z, adresa nr. 000 / 11.2018 emisă de Ministerul Muncii și adresa nr. 000 / 01.2019 emisă de Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Contestatara arată că organele de inspecție fiscală au recalificat diurnele acordate de societate în venituri impozabile de natura salariala aplicând dispozițiile art. 11 din Codul fiscal, fără însă să aibă în vedere prevederile legale cu privire la tranzacțiile care nu au scop economic.

Astfel, societatea susține că a obținut beneficii de natură economica din contractul derulat cu societatea A, beneficii care au asigurat printre altele și plata salariilor și a diurnelor acordate pe

perioada delegării, dar și a obligațiilor fiscale datorate acestei activități.

Faptul că societatea nu a impozitat diurnele la momentul acordării lor, în mod similar veniturilor salariale impozabile, nu se datorează unei eventuale tentative de fraudă ci deciziei de a acorda salariaților drepturile stabilite prin contractul individual de muncă, contractul colectiv de muncă și Codul muncii, conduită care dacă pentru angajat reprezintă un drept, pentru societate reprezintă o obligație, în temeiul art. 11 din Codul muncii.

Dintr-o altă perspectivă, decizia organelor de inspecție fiscală încalcă atât principiul libertății de management, potrivit căruia dreptul fiscal nu poate influența în mod direct decizia de management/strategia operatorului economic.

Totodată, referitor la recalificarea diurnelor acordate de societate în venituri impozabile de natura salarială cu aplicarea dispozițiilor art. 11 din Codul fiscal, petenta invocă Sentința civilă nr.000 /2019 pronunțată de Tribunalul Q în dosarul nr.000/2017, în sensul că plata drepturilor salariale stabilite prin contractele individuale de muncă nu poate fi considerată o "tranzacție".

II. Prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății, astfel:

Perioada verificată: 01.07.2015 – 30.09.2018

Societatea verificată are ca obiect principal de activitate cod CAEN 4520 "*Întreținerea și verificarea autovehiculelor*".

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea X a efectuat prestări de servicii pentru beneficiarul societatea A, cu sediul în Austria.

Prestările de servicii au fost efectuate în baza Contractului de prestări servicii nr. 000 / 12.2015, obiectul contractului fiind prestarea de către Prestator, către Beneficiar, a serviciilor de logistica șantier în locațiile beneficiarului, astfel (fără a se limita la acestea):

- organizarea și planificarea zilnică a lucrărilor, utilajelor și personalului în șantier în funcție de necesități și etapele de execuție pentru fiecare proiect în parte;

- verificarea și supravegherea permanentă a fluxului de utilaje și personal în șantier;

- operarea utilajelor puse la dispozitie de catre beneficiar cu personal calificat apartinand prestatorului.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a angajat personal pe bază de contracte individuale de muncă, cu scopul prestării de servicii pe teritoriul Austriei, în favoarea beneficiarului societatea A.

Contractele de munca au fost incheiate de catre societatea X, salariul fiind stabilit prin negociere, angajatii beneficiind de salariu in moneda nationala.

Organele de inspecție fiscală au constatat că salariile angajaților si alte drepturi convenite cu acestia, cat si coordonarea si supravegherea lor a fost in permanenta obligatia societatea X.

Societatea a „delegat” angajatii proprii in Austria, conform necesitatilor de operare a contractului de prestari servicii încheiat cu beneficiarul, în baza ordinelor de deplasare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la finele lunii calendaristice societatea întocmea „situatii centralizatoare”, cu toti angajatii delegati, in baza cărora achita atat salariul contractual negociat cat si “diurna” convenita intre parti.

Societatea a întocmit lunar statele de plata pentru salariatii cu contract individual de munca, calculând impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente la un nivel apropiat salariului minim brut din Romania.

Societatea X a înregistrat în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” suma totala de 000 lei reprezentând contravaloarea indemnizatiilor de delegare achitate angajaților care au lucrat in Austria, fara a le asimila veniturilor din salarii și fara a constitui, evidentia, declara și vira obligatiile bugetare aferente acestora (impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente).

Organele de inspecție fiscală au constatat că personalul trimis in Austria nu a desfasurat activități in Romania, în calitate de angajat al societății X, acesta fiind trimis pentru prestarile de servicii solicitate de clientul comunitar, la locatiile acestuia din Austria, imediat dupa momentul angajării. Totodata, societatea X nu a incheiat niciun contract prin care să se prevada utilizarea salariatilor pentru prestarea de munca pe teritoriul Romaniei si nu a desfasurat activitati economice care sa presupuna utilizarea directa a acestor salariati in Romania.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a platit un salariu de baza lunar la o valoare unitara apropiata salariului minim pe economie, valoarea totală a salariilor

nete achitate în perioada 01.01.2016 – 30.09.2018 fiind în suma totală de 000 lei, pentru care societatea a calculat, evidențiat, declarat și achitat impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente. Totodată, în aceeași perioadă, societatea a acordat salariaților diverse sume în lei, cu titlu de indemnizații de delegare, în sumă totală de 000 lei, pentru care societatea nu a calculat, evidențiat, declarat și achitat impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Din datele contabile și fiscale ale societății, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2016 – 30.09.2018, societatea a realizat venituri după cum urmează:

În anul 2016:

- venituri din prestări servicii, conform rulajului contului 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" în sumă totală de 000 lei, din care 000 lei (99 %) au reprezentat veniturile obținute din prestările intracomunitare de servicii efectuate în favoarea societatea A, astfel cum a rezultat și din Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare 390 VIES, precum și din Deconturile de taxa pe valoarea adăugată D 300, depuse la organele fiscale;

- alte venituri, conform rulajului contului 758 „Alte venituri din exploatare” în sumă totală de 000 lei obținute în principal din vânzările de active.

În anul 2017:

- venituri din prestări servicii, conform rulajului contului 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" în sumă totală de 000 lei, din care 000 lei (99 %) au reprezentat veniturile obținute din prestările intracomunitare de servicii efectuate în favoarea societății A, astfel cum a rezultat și din Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare 390 VIES, precum și din Deconturile de taxa pe valoarea adăugată D 300, depuse la organele fiscale;

- venituri din vânzarea mărfurilor, în sumă totală de 000 lei, obținute din vânzarea de autoturisme;

- alte venituri, conform rulajului contului 758 „Alte venituri din exploatare” în sumă totală de 000 lei obținute în principal din vânzările de active.

În perioada 01.01.2018 – 30.09.2018:

- venituri din prestări servicii, conform rulajului contului 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" în sumă totală de 000 lei, din care 000 lei (99 %) au reprezentat veniturile obținute din prestările intracomunitare de servicii efectuate în favoarea societății

A, astfel cum a rezultat și din Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare 390 VIES, precum și din Deconturile de taxa pe valoarea adăugată D 300, depuse la organele fiscale;

- alte venituri, conform rulajului contului 758 „Alte venituri din exploatare” în sumă totală de 000 lei obținute în principal din vânzările de active.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că singurele venituri realizate de societatea X pe teritoriul României, în perioada supusă inspecției fiscale, au fost obținute din valorificarea activelor proprii și a unor autoturisme, activități care nu justifică angajarea de personal specializat în domeniul transportului rutier de mărfuri.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoanele angajate în cadrul societății au prestat servicii exclusiv către societatea austriacă societatea A, iar acestor salariați le-au fost acordate “diurne” pentru zilele lucrate în Austria.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că sumele acordate salariaților care au lucrat în Austria, sub forma de diurna, au fost achitate în lei, fără ca în evidențele contabile să fie identificate documente justificative din care să rezulte că indemnizațiile specifice delegării au fost acordate salariaților cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de delegare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de către salariații societății societatea X nu a reprezentat o delegare/detașare temporară de la locul obișnuit de muncă din România, ci persoanele au fost angajate să presteze servicii exclusiv pentru societatea austriacă, societatea nerealizând venituri din muncă prestată pe teritoriul României.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.11 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost reconsiderat sumele achitate cu titlu de indemnizație de delegare/diurna ca venituri de natura salarială întrucât prin desfășurarea muncii în Austria, angajații societății nu au întrunit condițiile legale prevăzute la art. 43-46 din Codul muncii, referitoare la delegare, nici condițiile detașării prevăzute la art.3 alin (1) lit. b) din Legea nr.344/2006, respectiv art. 4. alin.2 lit.d) și e) din Directiva 2014/67/UE.

În urma consultării Contractului de prestări de servicii nr.000/2015 încheiat cu societatea A din Austria, organele de inspecție fiscală au constatat că la art. 3 s-a stipulat că “din prețul

serviciilor beneficiarul reține 20% cu scopul acoperirii cheltuielilor necesare administrării contractului”.

Prin nota explicativă din data de 05.06.2019, administratorul societății a declarat că *“aceste sume acoperă impozit pe venit salarial plătit prin firma societatea A către Finanțele Austriece”.*

Având în vedere faptul că în evidențele contabile ale societății verificate nu au fost identificate ca fiind înregistrate niciun fel de taxe sau impozite achitate în Austria pentru angajații societății verificate, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare de la administratorul societății, precum și de la autoritățile fiscale din Austria.

În timpul inspecției fiscale reprezentanții societății verificate au pus la dispoziție, în copii certificate “conform cu originalul”, liste lunare având înscrise în antet numele beneficiarului din Austria, respectiv societatea A, în cuprins fiind înscrise numele angajaților care au lucrat în Austria, zilele de lucru, care au coincis cu zilele pentru care s-a plătit diurnă angajaților, și sume de bani în euro, sume care, conform celor precizate de reprezentanții societății, au reprezentat impozitele pe venit achitate în Austria, în numele acestor persoane.

Conform centralizatorului acestor liste, a rezultat ca în perioada iulie 2015 – mai 2016, pentru angajații nerezidenți a fost achitat în Austria un impozit pe venit (“BE”) în valoare totală de 000 euro, echivalentul a 000 lei.

Întrucât societatea a prezentat documentul care face dovada achitării impozitului pe venit în Austria, emis de autoritatea fiscală din această țară, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.24 alin.1 lit.a) din Legea nr. 333/2005 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, coroborat cu prevederile art.91 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.131 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au dedus, din impozitul pe salarii stabilit suplimentar în timpul inspecției fiscale, aferent indemnizațiilor de delegare/diurnei acordate angajaților în perioada ianuarie 2016 – septembrie 2018, impozitul pe venit achitat în Austria, pentru angajații societății verificate care au fost identificați pe listele prezentate conform documentelor emise de către autoritățile din Austria.

În urma deducerii impozitului pe venit achitat în Austria în numele angajaților societatea X, în sumă de 000 lei, organele de

inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de (- 000) lei deoarece sumele plătite ca impozit pe venit în Austria, în numele angajaților societatea X au fost mai mari decât sumele plătite în România.

Prin urmare, pentru perioada 01.07.2015 – 30.09.2018 au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sarcina societatea X de natura contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit în suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- 000 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- 000 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 000 lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- 000 lei contribuția asiguratorie pentru muncă;
- (-000) lei impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,

în temeiul prevederilor art.11 alin.1, art.76 alin.1, art.137 alin.1 lit.a), art.146 alin.1 și alin.7, art.155 alin.1 lit.a), art.168 alin.1 și alin.6, art.169 alin.1, art.190 alin.1 și alin.7, art.191 alin.1, art.199 alin.1 și alin.6, art.200, art.207 alin.1 și alin.2, art.214 alin.1 și alin.3, art.215 alin.1 și art.220⁶ din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

Referitor la suma de 000 lei, reprezentând contribuții sociale în sumă de 000 lei și impozit pe veniturile din salarii și

asimilate salariilor în sumă de (-000) lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților care au fost trimiși să lucreze în Austria, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă că sumele achitate sub denumirea de indemnizații de delegare sunt venituri de natură salarială/asimilate salariilor.

În fapt, societatea verificată are ca obiect principal de activitate cod CAEN 4520 *„Întreținerea și verificarea autovehiculelor”*.

În perioada verificată, societatea X a efectuat prestari de servicii pentru societatea A, cu sediul in Austria, în baza Contractului de prestari servicii nr. 000 / 2015.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a angajat personal, pe bază de contracte individuale de muncă, cu scopul prestării de servicii pe teritoriul Austriei, în favoarea beneficiarului societății A.

Societatea a „delegat” angajatii proprii in Austria, conform necesitatilor de operare a contractului de prestari servicii încheiat cu beneficiarul, în baza ordinelor de deplasare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la finele lunii calendaristice societatea intocmea „situatii centralizatoare”, cu toti angajatii delegati, in baza cărora achita atat salariul contractual negociat cat si diurna convenita intre parti.

Societatea X a înregistrat în contul 625 *„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”* suma totala de 000 lei, reprezentând contravaloarea indemnizatiilor de delegare achitate angajaților care au lucrat in Austria, fara a le asimila veniturilor din salarii și fara a constitui, evidentia, declara și vira obligatiile bugetare aferente acestora (impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a platit un salariu de baza lunar la o valoare unitara apropiata salariului minim pe economie, valoarea totală a salariilor nete achitate în perioada 01.01.2016 – 30.09.2018 fiind în suma totală de 000 lei pentru care societatea a calculat, evidențiat, declarat și achitat impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că personalul trimis in Austria nu a desfasurat activități in Romania, în calitate de angajat al societatea X, acesta fiind trimis pentru prestarile de servicii

solicitate de societatea A, la locatiile acestuia din Austria, imediat dupa momentul angajării. Totodata, societatea X nu a incheiat niciun contract prin care să se prevada utilizarea salariatilor pentru prestarea de munca pe teritoriul Romaniei si nu a desfasurat activitati economice care sa presupuna utilizarea directa a acestor salariati in Romania.

Organele de inspectie fiscală au constatat că singurele venituri realizate de societatea X pe teritoriul Romaniei, în perioada supusă inspectiei fiscale, au fost obținute din valorificarea activelor proprii si a unor autoturisme, activități care nu justifică angajarea de personal specializat în domeniul transportului rutier de mărfuri.

Totodată, organele de inspectie fiscală au constatat faptul că sumele acordate salariatilor care au lucrat in Austria, sub forma de diurna, au fost achitate in lei, fara ca in evidentele contabile sa fie identificate documente justificative din care sa rezulte ca indemnizatiile specifice delegarii au fost acordate salariatilor cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de delegare, respectiv cheltuieli de transport, cazare si masă.

Astfel, organele de inspectie fiscală, în temeiul art.11 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reconsiderat sumele achitate cu titlu de indemnizatie de delegare/diurna ca venituri de natura salariala întrucat prin desfasurarea muncii in Austria, angajatii societatii nu au întrunit conditiile legale prevăzute la art. 43-46 din Codul muncii, referitoare la delegare, nici conditiile detașării prevăzute la art.3 alin (1) lit. b) din Legea nr.344/2006, respectiv art. 4. alin.2 lit.d) și e) din Directiva 2014/67/UE.

În timpul inspectiei fiscale reprezentanții societății verificate au pus la dispoziție, în copii certificate “conform cu originalul”, liste lunare având înscrise în antet numele beneficiarului din Austria, respectiv societatea A, în cuprins fiind înscrise numele angajaților care au lucrat in Austria, zilele de lucru, care au coincis cu zilele pentru care s-a plătit diurnă angajaților, precum și anumite sume în euro, sume care, conform celor precizate de reprezentanții societății, au reprezentat impozitele pe venit achitate in Austria, în numele acelor persoane, in valoare totala de 000 euro, echivalentul a 000 lei.

Întrucât societatea a prezentat documentul care face dovada achitării impozitului pe venit în Austria, emis de autoritatea fiscală din această țară, organele de inspectie fiscală, în baza prevederilor art.24 alin.1 lit.a) din Legea nr. 333/2005 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe

capital, coroborat cu prevederile art.91 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.131 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au dedus, din impozitul pe salarii stabilit suplimentar în timpul inspecției fiscale, aferent indemnizațiilor de delegare/diurnei acordate angajaților în perioada ianuarie 2016 – septembrie 2018, impozitul pe venit achitat în Austria, pentru angajații societății verificate care au fost identificați pe listele prezentate conform documentelor emise de către autoritățile din Austria.

În urma deducerii impozitului pe venit achitat în Austria în numele angajaților societatea X, în sumă de 000 lei, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de (- 000) lei întrucât sumele plătite ca impozit pe venit în Austria, în numele angajaților societatea X au fost mai mari decât sumele plătite în România.

Astfel, prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, au stabilit în sarcina contestatarii contribuții sociale și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă totală de **000 lei**, în temeiul prevederilor art.11 alin.1, art.76 alin.1, art.137 alin.1 lit.a), art.146 alin.1 și alin.7, art.155 alin.1 lit.a), art.168 alin.1 și alin.6, art.169 alin.1, art.190 alin.1 și alin.7, art.191 alin.1, art.199 alin.1 și alin.6, art.200, art.207 alin.1 și alin.2, art.214 alin.1 și alin.3, art.215 alin.1 și art.220⁶ din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, pe perioada 01.01.2016 – 31.12.2017 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 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.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că în perioada verificată societatea X a avut ca obiect principal de activitate cod CAEN 4520 *”Întreținerea și verificarea autovehiculelor”*.

În perioada verificată, societatea a angajat personal, în funcția de șofer autocamion/mașină de mare tonaj, pe bază de contracte individuale de muncă, pe perioade nedeterminate, în care la punctul D *”Locul de muncă”* s-a prevăzut faptul că:

„1. Activitatea se desfășoară pe teren.

2. Angajatorul are dreptul să îl delege pe angajat la un alt loc de muncă, pentru o perioadă temporară, cu respectarea întocmai a dispozițiilor legale privind delegarea prevăzute la art.42 – 44 din Codul muncii (Lg. 53/2003); condițiile în care se face delegarea sunt prevăzute la „sec. L” din prezentul Contract individual de muncă.”

De asemenea, la punctul J „Salarizare” din contractele individuale de muncă au fost prevăzute următoarele:

„1. Salariul de bază lunar brut:

2. Alte elemente constitutive:

a) sporuri

b) indemnizația de delegare conform „sec.L” din prezentul Contract individual de muncă;(…)”,

iar la punctul L „Alte clauze” a fost prevăzut faptul că:

„4. În cazul în care salariatul urmează să-și desfășoare activitatea în străinătate, are dreptul la indemnizația de delegare conform art.44 al. (2) din Lg. 53/2003, informațiile prevăzute la art.18 al. (1) din Lg. 53/2003 fiindu-i aduse la cunoștința angajatului de către angajator, anterior delegării efective.

Pentru perioada în care angajatul este delegat la un alt loc de muncă situat în străinătate conform «sec.D, pct.2» din prezentul Contract individual de muncă, angajatorul acordă angajatului indemnizația de delegare pentru acoperirea exclusivă a cheltuielilor pentru alimente/hrană și transport de la locul de cazare, la locul de muncă (șantier) și retur, proporțional cu numărul de zile de delegare.

Nivelul indemnizației de delegare se stabilește de angajator prin raportare la dispozițiile legale în vigoare, respectiv Anexa la HG nr.518/1995 și art.55 al. (4) din Lg. 571/2003 (Codul fiscal).

Angajatorul acordă salariatului un avans privind indemnizația de delegare în cuantum de (lei/%), diferența urmând a fi decontată la data întoarcerii din delegație, și prezentarea documentelor justificative cu privire la numărul de zile de delegare și activitățile prestate, respectiv a:

- „Ordinului de deplasare” (delegație) completată corespunzător și vizată de persoana responsabilă cu locul de muncă din străinătate;

- „Raportul de activitate zilnic” avizat/semnat de persoana responsabilă cu locul de muncă de străinătate;

- „Fișa de pontaj” aferentă lunii pentru care se acordă indemnizația de delegare.

Lipsa oricărui document dintre cele specificate mai sus sau completarea lor necorespunzătoare atrage pierderea de

către salariat a dreptului la indemnizația de delegare, total sau parțial (proporțional cu zilele, care nu pot fi justificate în mod corespunzător ca lucrate la locul de muncă din străinătate).

În cazul în care documentele justificative pentru indemnizația de delegare lipsesc sau nu sunt completate corespunzător din vina exclusivă a angajatorului (nu le-a pus la dispoziția angajatului sau nu le-a vizat anterior plecării în delegație), angajatul are dreptul la indemnizația de delegare proporțional cu numărul de zile lucrate la locul de muncă din străinătate și pe care le poate dovedi prin orice alte mijloace de probă, care nu este interzis de lege.”

În perioada verificată, societatea X, în calitate de Prestator, a încheiat cu societatea A din Austria, în calitate Beneficiar, Contractul de prestari servicii nr. 000/2015 în care la Art.1 „**Obiectul contractului**” au fost prevăzute următoarele:

„(1) Prezentul contract are ca obiect prestarea de către Prestator, către Beneficiar, a serviciilor de logistică șantier în locațiile Beneficiarului, constând în (și fără a se limita la acestea):

- organizarea și planificarea zilnică a lucrărilor, utilajelor și personalului în șantier în funcție de necesități și etapele de execuție pentru fiecare proiect în parte;

- verificarea și supravegherea permanentă a fluxului de utilaje și personal în șantier;

- operarea utilajelor puse la dispoziție de către Beneficiar cu personal calificat aparținând Prestatorului.”

De asemenea, la Art.3 „**Prețul contractului**” s-a prevăzut faptul că:

„(1) Prețul pe care Beneficiarul îl datorează Prestatorului pentru serviciile prestate, este de 000 euro/zi, care se compune din:

a) 000 euro/utilaj pentru fiecare oră de operare, din acest preț beneficiarul va reține o cotă de 20% cu scopul acoperirii cheltuielilor necesare administrării contractului.

b) Prețul de coordonare și stat la dispoziție care este diferența între prețul contractului (000 euro/zi) și suma rezultată la lit.a).

La Art.5 „**Obligațiile părților**” din contract, Prestatorul s-a obligat:

„(...) - să informeze Beneficiarul în timp util cu privire la aspectele care țin de executarea lucrărilor angajate astfel încât acestea să poată fi finalizate în termenul stabilit prin proiectul de execuție;(...)

- să prezinte «Formularul A1» pentru fiecare angajat (...)”,

respectiv Beneficiarul s-a obligat să:

„(...) - să pună la dispoziția Prestatorului echipamentele de lucru și utilajele necesare în stare tehnică corespunzătoare; (...)

- să efectueze plățile de natură fiscală și/sau administrativă care se impun conform legislației din Austria;(…)”

Astfel, se reține că obiectul contractului încheiat cu societatea A a constat în prestarea serviciilor de logistică șantier, în șantierele acestei societăți.

În vederea onorării acestui contract, societatea X și-a „delegat” în Austria proprii angajați, în baza ordinelor de delegare.

De asemenea, se reține că la finele lunii calendaristice societatea intocmea „situații centralizatoare”, cu toți angajații delegați, în baza cărora achita atât salariul contractual negociat cât și “diurna” convenită între părți.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea X nu a încheiat niciun contract prin care să se prevadă utilizarea salariaților pentru prestarea de muncă pe teritoriul României și nu a desfășurat activități economice care să presupună utilizarea directă a acestor salariați în România.

Totodată, se reține că singurele venituri realizate de societatea X pe teritoriul României, în perioada supusă inspecției fiscale, au fost obținute din valorificarea activelor proprii și a unor autoturisme, activități care nu justifică angajarea de personal în funcțiile de șofer autocamion/mașină de mare tonaj.

Din Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare 390 VIES, precum și din Deconturile de taxă pe valoarea adăugată D 300, depuse la organele fiscale, se reține că 99% din veniturile obținute de societatea X, în perioada verificată, au reprezentat veniturile obținute din prestările intracomunitare de servicii efectuate în favoarea societății societatea A.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că societatea verificată a avut un singur client, în Austria, activitatea desfășurându-se în totalitate în afara țării.

Pentru toată perioada în care salariații au fost detașați în Austria, societatea a reținut, declarat și plătit impozitul pe salarii și contribuțiile de asigurări sociale aferente doar la nivelul salariilor de încadrare înscrise în contractele individuale de muncă, valoarea

totală a salariilor nete achitate în perioada verificată fiind în suma totală de 000 lei.

De asemenea, se reține că în perioada verificată societatea X a achitat angajaților, care au prestat servicii exclusiv către societatea austriacă societatea A, indemnizații de delegare în sumă totală de 000 lei, care au fost înregistrate în contul 625 „*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*”.

Prin urmare, se reține că „*diurnele*” acordate angajaților au fost considerabil mai mari decât salariile încasate.

În exemplificare, dl. Y a fost angajat în funcția de șofer camion, în baza contractului individual de muncă nr. 000 /2015, pe un salariu de bază lunar brut de 000 lei, ceea ce a însemnat un venit anual brut, din salarii, în sumă de 000 lei. În anul 2016 acesta a obținut venituri nete din diurne în sumă de 000 lei, în anul 2017 în sumă de 000 lei, iar în anul 2018 în sumă de 000 lei.

De asemenea, se reține că societatea verificată a cuprins indemnizația de delegare la pct.J „*Salarizare*” din contractele individuale de muncă, pe lângă salariul de bază lunar brut, sporuri și alte adaosuri.

Totodată, potrivit celor specificate în contractele individuale de muncă, acordarea indemnizațiilor de delegare era condiționată de prezentarea ordinelor de deplasare, dar și a rapoartelor de activitate zilnice și a fișelor de pontaj, angajații având dreptul la indemnizația de delegare proporțional cu numărul de zile lucrate la locul de muncă din străinătate.

Astfel, potrivit celor reținute anterior, personalul societății societatea X și-a desfășurat activitatea doar pe șantierele din Austria ale societății societatea A pentru care a primit „*diurne*”, în funcție de numărul de zile lucrate.

De asemenea, din contractele individuale de muncă întocmite pentru salariații încadrați ca șoferi autocamion/mașină de mare tonaj, se reține că la rubrica „*Locul de muncă*”, a fost prevăzut faptul că activitatea se desfășoară pe teren și/sau angajatorul avea dreptul să îl delege pe angajat la un alt loc de muncă.

Or, deplasarea conducătorului auto este considerată delegare doar dacă locul muncii înscris în contractul individual de muncă este propriu-zis modificat prin delegare. Art. 17 alin.3 lit.b) coroborat cu alin.4 din Codul muncii stabilesc ca în contractul individual de muncă al salariatului se înscrie, ca element obligatoriu, locul muncii sau, în lipsa unui loc de muncă fix, posibilitatea ca salariatul să muncească în diverse locuri.

De regulă, conducătorul auto nu are un loc de muncă fix, el fiind un salariat mobil.

Or, salariatului mobil nu i se va acorda diurna atunci când se deplasează la locul de muncă sau la locurile de muncă înscrise în contractul individual de muncă, întrucât aceste deplasări nu sunt determinate de delegare sau detașare, ci de exercitarea atribuțiilor de serviciu la locul de muncă.

Astfel, un angajator care efectuează operațiuni de transport internațional va acorda conducătorilor auto diurna exclusiv în perioada în care locul muncii, așa cum este prevăzut în contractul individual de muncă, este modificat prin delegare/detașare.

Potrivit prevederilor art. 41 – 44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 41

(1) Contractul individual de muncă poate fi modificat numai prin acordul părților.

(2) Cu titlu de excepție, modificarea unilaterală a contractului individual de muncă este posibilă numai în cazurile și în condițiile prevăzute de prezentul cod.

(3) Modificarea contractului individual de muncă se referă la oricare dintre următoarele elemente:

- a) durata contractului;*
- b) locul muncii;*
- c) felul muncii;*
- d) condițiile de muncă;*
- e) salariul;*
- f) timpul de muncă și timpul de odihnă.*

ART. 42

(1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detașarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă.

(2) Pe durata delegării, respectiv a detașării, salariatul își păstrează funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul individual de muncă.

ART. 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.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că modificarea locului de muncă dintr-un contract individual de muncă se poate face doar cu acordul părților și în mod excepțional, în mod unilateral de către angajator prin delegare, care reprezintă exercitarea atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.

Or, în fapt, locul de muncă al salariaților societatea X, angajați în funcția de șoferi autocamion/mașină de mare tonaj, a fost în Austria.

Totodată, potrivit prevederilor legale invocate mai sus, 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. Or, în cazul dl. Y, acesta a fost prezent pe șantierele din Austria, 249 de zile în anul 2016, 197 de zile în anul 2017 și 222 de zile în anul 2018.

De asemenea, potrivit prevederilor legale anterior menționate salariații delegați au dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare.

Pentru justificarea sumelor acordate cu titlu de „diurne externe”, societatea a prezentat ordine de deplasare și unele tabele intitulate „Centralizator privind zilele de delegații”, întocmite lunar, care cuprindeau valoarea zilnică a diurnei (diferită de la un salariat la altul), numărul de zile de calcul a diurnei pentru fiecare salariat, valoarea totală în euro și valoarea transformată în lei, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte că indemnizațiile specifice delegării au fost acordate salariaților cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de delegare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă.

Or, conform celor stabilite de instanțe, diurna poate fi dovadă pentru plata salariului minim. Astfel, CJUE a arătat, în Cauza C-396/15, că diurna este acceptată ca parte a salariului minim, observând că, din moment ce indemnizația pentru deplasarea zilnică nu este plătită cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv de salariat pentru detașare, aceasta trebuie considerată, în conformitate cu directiva detașării lucrătorilor, drept o alocație specifică detașării și astfel ca făcând parte din salariu.

Astfel, se reține că societatea X a aplicat eronat prevederile art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, transformând caracterul temporar al delegării într-o situație de permanență, fiind denaturată în totalitate notiunea de „delegare” așa cum a fost gândită de legiuitor pentru că altfel salariații s-ar afla într-o „delegare permanentă”.

De asemenea, angajații societății X, neavând un loc de munca permanent în România, nu pot 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 în Austria.

Prin urmare, așa cum s-a reținut anterior, personalul propriu al societății X a fost trimis să își desfășoare atribuțiile de serviciu în Austria, pe șantierele societății A, motiv pentru care în această situație nu se poate vorbi de o delegare a angajaților contestatarii, nefiind vorba de o delegare așa cum aceasta este prevăzută în Codul muncii.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că societatea X a acordat eronat angajaților sume de bani sub forma indemnizațiilor de deplasare în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerația primită de salariați pentru munca prestată în străinătate, în baza contractelor individuale de muncă.

Prin urmare, organul de soluționare reține că sumele acordate angajaților cu titlu de indemnizație de delegare sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, conform zilelor lucrate de aceștia și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor pentru perioada ianuarie 2016 – septembrie 2018.

Mai mult, potrivit contractului de prestări servicii încheiat între cele două societăți, societatea X s-a obligat să cedeze către societatea A o cotă parte din prețul contractului „*cu scopul acoperirii cheltuielilor necesare administrării contractului*”.

Prin nota explicativă din data de 05.06.2019, administratorul societății a declarat că “*aceste sume acoperă impozit pe venit salarial plătit prin firma societatea A către Finanțele Austriece*”.

Organul de soluționare a contestației reține că în timpul inspecției fiscale reprezentanții societății verificate au pus la dispoziție, în copii certificate “conform cu originalul”, liste lunare având înscrise în antet numele beneficiarului din Austria, respectiv societatea A, în cuprins fiind înscrise numele angajaților care au lucrat în Austria, zilele de lucru, care au coincis cu zilele pentru care

s-a plătit diurnă angajaților, și sume de bani în euro, sume care, conform celor precizate de reprezentanții societății, au reprezentat impozitele pe venit achitate în Austria, în numele acestor persoane.

Conform centralizatorului acestor liste, a rezultat că în perioada iulie 2015 – mai 2016, pentru angajații nerezidenți a fost achitat în Austria un impozit pe venit ("BE") în valoare totală de 000 euro, echivalentul a 000 lei.

Astfel, în acest caz însăși petenta a clarificat sumele plătite angajaților ca venituri salariale având în vedere că s-a achitat impozitul pe salarii statului austriac.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală, prin stabilirea obligațiilor fiscale aferente veniturilor salariale, calificate astfel de petentă, au aplicat identitatea de rațiune, mai sus descrisă.

Mai mult, una dintre obligațiile prevăzute prin Contractul de prestări servicii nr. 000 /2015, a fost aceea ca societatea X să dețină formularul A1 pentru fiecare angajat pus la dispoziția societății societatea A din Austria.

Or, De la 1 mai 2010, a devenit aplicabil, în relațiile dintre statele membre ale Uniunii Europene, Regulamentul (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, odată cu intrarea în vigoare a Regulamentului (CE) nr.987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 septembrie 2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004.

Unul dintre principiile care stau la baza coordonării sistemelor de securitate socială între statele membre, instituite prin regulamentele europene menționate anterior, este principiul unicității legislației aplicabile [prevăzut la art. 11 alin. (1) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004], respectivele acte europene obligatorii, direct aplicabile între statele membre, conținând reguli de determinare a legislației aplicabile, astfel încât o persoană să nu fie supusă, în același timp, mai multor legislații de securitate socială sau să nu se regăsească în situația în care niciuna dintre legislațiile incidente să nu-i fie aplicabilă (altfel spus, pentru preîntâmpinarea conflictului pozitiv sau negativ de legi).

Regula de bază care se aplică în cazul lucrătorilor migranți constă în aceea că persoanele fac obiectul legislației de securitate socială a statului membru pe teritoriul căreia lucrează, conform principiului *lex loci laboris* prevăzut la art. 11 alin. (3) lit. a) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004.

De la regula generală, Regulamentul (CE) nr. 883/2004 a prevăzut numeroase excepții și reguli specifice de determinare a legislației aplicabile, precum situația detașării, situația de pluriactivitate, etc.

Cea mai importantă dintre excepțiile de la regula generală în materia determinării legislației aplicabile, din punct de vedere al gradului de aplicare, este reglementată la art. 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004, cadrul legal al trimiterii temporare de personal pe teritoriul altui stat membru denumită, în limbaj curent, „*detașare, din punctul de vedere al securității sociale.*”

În aplicarea noilor regulamente de coordonare a sistemelor de securitate socială (CE) nr. 883/2004 și nr. 987/2009, menținerea la sistemul de securitate socială din statul de trimitere se atestă prin documentul portabil A1.

Documentul portabil A1, care este emis pentru toate situațiile în care nu este aplicabilă regula generală în domeniul determinării legislației aplicabile, dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială (asigurări sociale de stat - pentru pensie, pentru accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, de șomaj) din statul de trimitere (statul de care aparține instituția care a emis respectivul document).

În același sens este și adresa nr. 000 /2015 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în care se precizează că *”în conformitate cu prevederile Regulamentului (CE) 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială documentul portabil A1 reprezintă un atestat privind legislația aplicabilă și el confirmă faptul că salariatul își achită contribuțiile sociale în altă țară din UE, atunci când el este detașat în străinătate sau când lucrează în mai multe țări în același timp, iar pe durata de valabilitate a formularului A1, salariatul rămâne supus legislației sociale din statul de unde a fost detașat.”*

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat eroarea contribuabilului privind sumele acordate sub denumirea de *”indemnizatii de detașare”* acestea fiind în fapt venituri de natura salariala sau asimilate salariilor care se includ în baza de impozitare pentru contribuții sociale și speței îi sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1), precizează că:

”ART:137

Categoriile 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;(...)

ART. 155*)

Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

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

ART.185

Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări pentru somaj

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru somaj, prevăzuți la art. 184, datorează, după caz, contribuții de asigurări pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.(...)

ART.193

Categoriile de venituri supuse contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 192, datorează, după caz, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

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

ART.202

Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, prevăzuți la art. 201, datorează, după caz, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru următoarele categorii de venituri:

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

ART.214

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

Incidente speței sunt considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.547/2016, care reține că:

„Cum activitatea desfășurată nu reprezintă, în sensul art.43 din Codul muncii, «exercitarea temporară a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu, în afara locului de muncă» și în opinia Înaltei Curți, organele fiscale au stabilit cu justețe că sumele de bani acordate de recurenta-reclamantă cu titlu de «diurne», «bonus» și «cheltuieli de deplasare», angajaților săi trimiși în străinătate, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare, respectiv de detașare.

Mai mult, cum bine a reținut judecătorul fondului și în cuprinsul sentinței atacată și la nivelul Uniunii Europene au fost emise directive prin care a fost reglementat expres regimul juridic al angajaților, lucrătorul detașat, fiind definit, similar prevederii Codului muncii, ca fiind acel «lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal» (art.2 alin.1 din Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European). (...)

S-a reținut corect că, sumele plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate cu titlu de diurnă, bonusuri și cheltuieli de deplasare, nu sunt de natura indemnizațiilor de delegare/detașare, fiind în mod expres legate de desfășurarea obiectului societății verificate și anume prestare de servicii de menaj, activități gospodărești către persoane fizice străine, nefiind vorba de o activitate temporară, ci de singura activitate desfășurată de toți angajații recurente, așa încât nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.43 și art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.”

Incidente speței sunt și reținerile din Hotărârea nr.321/R/2017, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș:

„Chiar și în situația în care s-ar considera că angajații recurente SC E. SA au fost detașați în Ungaria, relevante sunt dispozițiile art.3 alin.7 teza a II-a din Directiva nr.96/71/CC , potrivit cărora alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Instanța a observat că nu s-a dovedit faptul că sumele plătite angajaților cu contract de muncă temporară ce au desfășurat activitatea în Ungaria reprezintă decontări, dovedite cu documente

justificative ale unor cheltuieli de transport, cazare și masă, astfel că sunt incluse în categoria veniturilor din salarii.

În consecință, în mod judicios a apreciat instanța de fond că sumele astfel acordate sunt de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către reclamantă a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.

Aspectul că sumele acordate cu titlu de diurnă au fost reîncadrate din punct de vedere fiscal nu are semnificația încalcării principiului certitudinii fiscale prin raportare la conținutul adresei nr.000 / 09.2011, atât timp cât prin acesta s-a urmărit unificarea practicii organelor fiscale privind interpretarea și aplicarea dispozițiilor Codului fiscal.”

Referitor la afirmația societății potrivit căreia situația de fapt se încadrează la art.9 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii internaționale care reglementează delegarea/detașarea personalului care efectuează operațiuni de transport internațional, se reține că, în speță, nu este vorba despre o societate ai cărei angajați efectuează transporturi rutiere în statele UE (are cod CAEN 4520 “*Întreținerea și verificarea autovehiculelor*”, are un singur client, nu a contractat servicii de transport), ci despre o societate care și-a pus la dispoziție personalul către o societate din spațiul intracomunitar, aceasta din urmă punând la dispoziție utilajele proprii.

Faptul ca art. 9 din Legea nr. 16/2017 incadreaza situatiile excluse din sfera detasarilor internationale in cadrul conceptului de delegare nu inseamna ca un conducator auto va fi considerat in mod automat in delegare daca normele si conditiile privitoare la delegare - constand in modificarea locului muncii – nu sunt indeplinite.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au aplicat în mod eronat prevederile art.11 alin.1 din Codul fiscal întrucât acestea fac referire doar la „tranzacții” se reține că acest articol precizează că:

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

iar pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/**activitate** care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/**activități** pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice **impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.**”*

Prin urmare, acest argument nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală se aplică și în cazul reîncadrării formei unei **activități**, pentru ajustarea efectelor fiscale aplicându-se regulile de determinare specifice **impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.**

Totodată, se reține că aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice tranzacție/activitate nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

Faptul ca art. 9 din Legea nr. 16/2017 incadreaza situatiile excluse din sfera detasarilor internationale in cadrul conceptului de delegare nu inseamna ca un conducator auto va fi considerat in mod automat in delegare daca normele si conditiile privitoare la delegare - constand in modificarea locului muncii – nu sunt indeplinite.

Mai mult, necesitatea excluderii acestei categorii de angajați ai societăților de transport din categoria celor detașați în lumina prevederilor Legii nr. 344/2006 în vigoare din data de 30 iunie 2015 rezidă dintr-o simplă analiză a Notelor de fundamentare ale O.U.G. nr. 28/2015, care în Secțiunea a doua, punctul 1 – Descrierea situației actuale, menționează expres că *“prin specificul ei, activitatea desfășurată de către angajații cu funcția de șofer este continuă și face parte integrantă din atribuțiile postului, reieșind faptul că deplasările externe nu pot fi încadrate ca activități temporare.”*

În ceea ce privește deciziile instanțelor de judecată prezentate în susținerea contestației, respectiv Decizia nr.000/2019 a Curții de Apel Y, Decizia nr.000/2019 a Tribunalului W, Decizia nr.000/2019 a Tribunalului Q și Decizia nr.000/2019 a Tribunalului R, acestea nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât acestea

au ca obiect plata diurnei stabilită în cadrul operațiunilor de transport internațional pentru care sunt aplicabile prevederile art.7¹ din Legea nr.344/2006 sau a art.9 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul serviciilor de transport internațional. Or, în speța analizată s-a demonstrat faptul că societatea contestatară nu justifică încadrarea în situațiile analizate în deciziile instanțelor de judecată invocate, fapt pentru care nu există triplă identitate, respectiv de cauză, obiect și părți.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de societatea X împotriva Deciziei de impunere pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de 000 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei, 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 angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei, contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei, contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei, impozitul pe veniturile din salarii în sumă de (-000) lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **societatea X** împotriva **Deciziei de impunere** emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- 000 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- 000 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 000 lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- 000 lei contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- 000 lei contribuția asiguratorie pentru muncă;
- (-000) lei impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

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

DIRECTOR GENERAL