



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație 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 / 2020

privind soluționarea contestației formulate de
X SRL din Municipiul M,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 000 /2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , prin adresa nr.000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 000/14.01.2020, asupra contestației formulate de **X SRL** cu sediul social în , jud. , înregistrată la ONRC sub nr.000, CUI 000, reprezentantă convențional de Y, conform împuternicirii avocațiale nr. 000, aflată la dosarul cauzei.

X SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SB 000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SB 000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru **suma de 000 lei**, reprezentând:

- 000 lei - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- 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 – contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

-000 lei – contribuție asiguratorie pentru munca.

În raport de comunicării Deciziei de impunere nr. F-SB 000/ 2019, respectiv 18.12.2019, potrivit confirmării prin semnatura și stampila societății de pe adresa de înaintare emisă de AJFP , contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la organele de inspecție fiscală în data de 30.12.2019, conform ștampilei Serviciului Registratura aplicată pe originalul contestației aflată 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 investită să se pronunțe asupra contestației formulată de X SRL, anexată în original la dosarul cauzei.

I. Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice sub nr. SBG_REG 000/2019, X SRL contestă Decizia de impunere nr. F-SB 000/ 2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , pentru următoarele motive de fapt și de drept:

Societatea a solicitat deschiderea procedurii insolventei, în varianta reorganizării judiciare, conform dosarului nr. 000/00/2019, aflat pe rolul Tribunalului și, pe cale de consecință, a făcut obiectul unui control de fond, care s-a finalizat prin emiterea deciziei de impunere contestată.

În derularea contractelor comerciale, societatea a aplicat prevederile art. 17 alin. (3) lit. b) și alin. (4), respectiv art. 44 alin. (2) din Codul muncii, coroborate cu dispozițiile art. 3 lit. e) și d) din HG nr. 38/2008 privind organizarea timpului de munca al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier, precum și art. 76 din Codul fiscal.

Societatea susține ca legislația acordă societăților comerciale dreptul de a plăti o sumă zilnică pentru angajații delegați să efectueze activități în afara localității de reședință a angajatorului.

Diurna face parte din aspectele contractuale stabilite de părți la semnarea contractelor de munca, aceasta nefiind platită ca rambursare a cheltuielilor specifice de deplasare, ci suplimentar față de acestea.

Societatea sustine ca diurna în valuta se diferentiaza pe doua categorii și se acorda la nivelul prevăzut pentru fiecare țara în care are loc deplasarea, potrivit anexei la HG nr. 518/1995, actualizata în 2014.

În statele din UE este prevăzut același nivel de diurna legala (35 euro/zi cu posibilitatea de maxim fiscal de $2,5 \times 35$ euro/zi = 87,5 euro/zi).

Pentru deplasarea în Romania, diurna zilnica a fost modificata prin OMFP nr. 60/21.01.2015 de la 13 lei/zi la 17lei/zi, cu o limita legala de 2,5 ori nivelul stabilit pentru institutiile publice ($17 \times 2,5 = 42,5$ lei/zi) conform art. 21 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal.

Diferența dintre diurna acordata pentru statele UE și cea acordata în Romania se justifica prin necesitatea acoperirii unor costuri mai mari din tarile cu un nivel de viața mai ridicat.

Societatea arata ca delegarea reprezintă exercitarea temporara a unor activități în afara locului de munca și poate avea o durata maxima de 60 zile, cu posibilitatea de prelungire pentru perioade succesive de maxim 60 zile calendaristice, cu acordul salariatului,

În conformitate cu art. 44 alin. (2) din Codul muncii, pe perioada deplasarii, salariatul are dreptul pe lângă plata cheltuielilor de transport și cazare și la o indemnizatie de delegare (diurna) în conditiile prevazute de lege sau în contractul de munca.

Societatea expliciteaza prevederile HG nr. 518/1995, actualizata în anul 2016 și prevederile OUG nr. 28/2015 prin care a fost completata Legea nr. 344/2006, aratand modul de acordare a diurnei fractionate și modul de legiferare a diurnei în cazul personalului care efectueaza transport internațional.

De asemenea, societatea invoca hotărârea CJUE în cauza C-396/15 prin care s-a reținut ca, în măsura în care indemnizatia pentru deplasare zilnica nu este platita cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv de lucrator pentru detasare, aceasta trebuie considerata ca fiind o alocatie specifica detasarii și ca facand parte din salariu.

În plus, societatea invoca scrisoarea de răspuns nr. III a 7-39083-34 a Ministerului Federal al Muncii și Problemelor Sociale din Germania la interpelările privind salariul minim, în care se precizeaza ca, în măsura în care se plătește o diurna suplimentar la rambursarea cheltuielilor efective ale angajatului pentru transport și cazare, cu scopul de a compensa dezavantajele exercitarii activitatii în alt loc decât cel de resedinta și decât mediul obișnuit, iar mărimea acesteia depinde de țara în care este utilizat angajatul, întrucât sunt compensate costurile de viața diferite dintre Romania și Germania, o astfel de diurna poate fi considerata ca făcând parte din salariul minim.

Societatea sustine ca a îndeplinit toate conditiile legale prevazute pentru plata drepturilor salariale ale angajatilor, inclusiv în aceea ce privește

diurna și prin urmare solicita admiterea contestației și anularea actelor de impunere prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare eronate și exagerate.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-SB 000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-SB 000/2019, astfel:

Perioada verificată: 01.07.2015 – 30.09.2019

În urma verificării informațiilor din baza de date ANAF - Revisal a rezultat că în perioada iulie 2015-septembrie 2019, societatea a avut angajați cu contract individual de muncă, în funcțiile de șoferi autocamion de mare tonaj, un director, dispeceri, coordonatori transport și economiști, pentru care a acordat salariul minim brut pe țară garantat în plată, legiferat în România.

Angajații societății și-au desfășurat activitatea de transport rutier de mărfuri pe teritoriul intracomunitar în principal pentru clienții din O Y, Z, ...

Prestările de servicii de transport au fost executate pe baza de contracte de prestări servicii sau pe baza de comenzi care țin loc de contract, iar facturarea s-a efectuat săptămânal în funcție de comenzile transmise de beneficiari și efectuate de societate.

Fiecare șofer a condus în comunitate o perioadă de 4 săptămâni, urmată de 2 săptămâni de concediu de odihnă sau zile libere plătite pentru orele suplimentare efectuate. Pe pontajul întocmit lunar, șoferii în concediu de odihnă au fost pontati cu "c", iar cei în zile libere plătite au fost pontati la serviciu 8 ore pe zi. Atât concediul de odihnă, cât și zilele libere plătite au fost acordate la cererea salariatului.

S-a constatat ca perioada de 4 săptămâni nu a fost o perioadă fixă, aceasta variind în funcție de curse și în funcție de cât au dorit șoferii să stea în comunitate.

Pentru a asigura transportul șoferilor în comunitate la locul unde se află capetele tractor, societatea deține mai multe microbuze de transport persoane care fac curse regulate, săptămânale, în O.

La plecarea în O șoferul a primit un ordin de deplasare, cu mențiunea "deplasare comunitate" pe o zi (ziua plecării) și o foaie de parcurs valabilă începând cu ziua următoare în care a preluat mașina. La expirarea perioadei de 4 săptămâni, pe ordinul de deplasare s-a mai trecut o zi, respectiv ziua predării mașini, cu mențiunea CEE – RO.

Pe perioada în care șoferul a avut mașina în gestiune, acesta a fost considerat ca fiind la muncă și a primit diurna, pentru fiecare zi, indiferent

dacă a fost sau nu în cursă, în quantum de 000 sau 000 de euro, în funcție de contractul individual de muncă.

Societatea a înregistrat în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" (în anul 2015=000 lei; în anul 2016 = 000 lei; în anul 2017=000 lei; în anul 2018=000 lei; în anul 2019=000 lei), reprezentând sumele (în euro/lei) acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare salariaților, pentru toate zilele calendaristice în care aceștia s-au aflat în curse în străinătate.

Pentru aceste sume societatea nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat obligații fiscale (impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii), asimilând aceste sume diurnei externe.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca sumele zilnice primite de salariații, care au efectuat prestări servicii de transport pe teritoriul intracomunitar în beneficiul societăților Y, J, L, M .., pentru zilele în care aceștia s-au aflat în misiune, nu erau menite să acopere unele cheltuieli specifice delegării (masă, cazare, transport), ci erau destinate pentru a compensa inconvenientul creat prin prezența în străinătate.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca la nivelul societății, lipsesc condițiile de aplicabilitate a art. 55 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 76 din Legea nr. 227/2015, coroborat cu prevederile HG nr. 518/1995, având în vedere ca în speta lipsește 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 inspecție fiscală au considerat ca în speta sunt aplicabile prevederile art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003, respectiv art.76,alin.(1) din Legea nr.227/2015, potrivit cărora 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, 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.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art. 11 alin. (1) din Legile nr.571/2013 și nr. 227/2015, privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile art.7 și art. 14 din Legea nr.207/2015, organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele plătite de angajaților cu titlu de indemnizație de delegare/detașare, respectiv diurna începând cu data de 01.07.2015, ca venituri de natură

salarială, întrucât prin desfășurarea muncii în străinătate a angajaților societății nu sunt întrunite condițiile art. 43 – art. 46 din Codul muncii, referitoare la delegare și detașare.

În aceste condiții, în urma asimilării la venituri salariale a indemnizațiilor de deplasare/detașare acordate salariaților cu munca în străinătate, prin Decizia de impunere nr. F-SB 000/13.12.2019, în temeiul art. 43, art. 44 alin. (1) și (2), art. 45, art. 55 alin. (1), art. 55 alin. (2) lit. k), art. 57 alin. (1) și (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 76 alin. (1), art. 78 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venituri salariale în sumă de 000 lei și un impozit aferent suplimentar de plată în suma de 000 lei.

În temeiul art. 296⁵ și art. 296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în temeiul art. 138 lit. a) și art. 140 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o bază suplimentară în suma de 000 lei, careia îi corespunde o contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în suma de 000 lei.

În temeiul art. 296⁴ și art.296¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art.138 lit. a), art.139 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o bază suplimentară în suma de 000 lei careia îi corespunde o contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în suma de 000 lei.

În temeiul art. 296¹⁸ și art. 296⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în temeiul art. 203 și art. 204 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o bază suplimentară în suma de 000 lei, careia îi corespunde o contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în suma de 000 lei.

În temeiul art. 296⁵, art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.186 și art.188 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o bază suplimentară în suma de 000 lei careia îi corespunde o contribuție de asigurări pentru somaj datorată de angajator în suma de 000 lei.

În temeiul art. 296⁴ și art. 296¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.186 și art.187 din legea 227/ 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentară în suma de 000 lei careia îi corespunde o contribuție individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în suma de 000 lei.

În temeiul art. 296⁵ și art. 296¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 211, art. 212 din legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentară în suma de 000 lei careia îi corespunde o contribuție a angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de 000 lei.

În temeiul art. 296⁵ și art.296¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.156 și art.158 din legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentară în suma de 000 lei, careia îi corespunde o contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în suma de 000 lei.

În temeiul art. 296⁴ și art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 156 și art.157 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentară în suma de 000 lei careia îi corespunde o contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în suma de 000 lei.

În temeiul, art. 296¹⁸ și art. 296⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în temeiul art. 194 și art. 195 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentară în suma de 000 lei, careia îi corespunde o contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în suma de 000 lei.

În temeiul, art. 220³ și art. 220⁴ din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentară în suma de 000 lei, careia îi corespunde o contribuție asiguratorie pentru munca în suma de 000 lei.

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:

În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând:

- 000 lei - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- 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 – contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei – contribuție asiguratorie pentru munca.

Agentia Nationala de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor de bani acordate salariatilor angajați pentru a lucra în strainatate, în condițiile în care, din punct de vedere fiscal, aceste sume nu reprezintă indemnizații de delegare/detasare, fiind în conformitate cu legislația fiscală din România și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, drepturi salariale.

In fapt, în perioada iulie 2015-septembrie 2019, societatea a desfășurat activitatea de transport rutier de mărfuri pe teritoriul intracomunitar, pentru clienții din O, având angajați cu contract individual de muncă, în funcțiile de șoferi autocamion de mare tonaj, un director, dispeceri, coordonatori transport și economiști, pentru care a acordat salariul minim brut pe țară garantat în plată, legiferat în România.

Prestările de servicii de transport au fost executate pe baza de contracte de prestări servicii sau pe baza de comenzi care țin loc de contract, iar facturarea s-a efectuat săptămânal în funcție de comenzile transmise de beneficiari și efectuate de societate.

Fiecare șofer a condus în comunitate o perioadă de 4 săptămâni, urmată de 2 săptămâni de concediu de odihnă sau zile libere plătite pentru orele suplimentare efectuate, iar pe perioada în care șoferul a avut mașina în gestiune, acesta a fost considerat ca fiind la muncă și a primit diurna, pentru fiecare zi, indiferent dacă a fost sau nu în cursă, în cuantum de 000 sau 000 de euro, în funcție de contractul individual de muncă.

Societatea a înregistrat în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" (în anul 2015=000 lei; în anul 2016 = 000 lei; în anul 2017=000 lei; în anul 2018=000 lei; în anul 2019=000 lei), reprezentând sumele (în euro/lei) acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare salariaților, pentru toate zilele calendaristice în care aceștia s-au aflat în curse în străinătate, pentru care societatea nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat obligații fiscale (impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii), asimilând aceste sume diurnei externe.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca sumele zilnice primite de salariații, care au efectuat prestări servicii de transport pe teritoriul intracomunitar, pentru zilele în care aceștia s-au aflat în misiune, nu au fost menite să acopere unele cheltuieli specifice delegării (masă, cazare, transport), ci pentru a compensa inconvenientul creat prin prezența în străinătate, astfel ca, în temeiul art. 11 alin. (1) din Legile nr.571/ 2013 și nr. 227/2015, privind Codul Fiscal, coroborat cu art.7 și art. 14 din Legea nr. 207/2015, au reîncadrat sumele plătite de angajaților cu titlu de indemnizație de delegare/detașare, respectiv diurna, începând cu data de 01.07.2015, ca venituri de natură salarială.

În consecință, în temeiul art. 55 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 76 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia de impunere nr. F-SB 000/ 13.12.2019, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venituri salariale în sumă de 000 lei și un impozit aferent suplimentar de plată în suma de 000 lei.

Totodată, în temeiul art. 296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în temeiul art. 138 - art. 220⁴ din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au stabilit obligații suplimentare de natura contribuțiilor sociale în suma de 000 lei.

În drept, pentru perioada 01.07.2015-31.12.2015 sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"Definirea veniturilor din salarii

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

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

[...],”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

-salariile de bază;

-sporiurile 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:(...)**”.

Pe perioada 01.01.2016 – 30.09.2019 sunt aplicabile prevederile art.59 alin.(1) lit.a), 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. 59 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. 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 documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În urma verificării informațiilor din baza de date ANAF-Revisal s-a constatat că în perioada iulie 2015 - septembrie 2019, societatea a avut ca angajați cu contract individual de muncă, în funcțiile de șoferi autocamion de mare tonaj, un director, dispeceri, coordonatori transport și economiști.

Societatea a acordat angajaților salariul minim brut pe țară garantat în plată, legiferat în România.

Pentru salariații încadrați în funcția de șoferi autocamion de mare tonaj au fost întocmite contractele individuale de muncă. Din conținutul acestora se rețin următoarele:

- obiectul contractului: prestarea muncii în schimbul remunerației;
- durata contractului: perioada nedeterminată;
- locul de muncă: la punctul de lucru situat în Mediaș, strada, iar în lipsa unui loc de muncă pe timpul deplasărilor în străinătate se acorda și o indemnizație zilnică în valută, denumită diurnă, în cuantumul de 000 euro/zi în perioada 2015 - 2017 și de 000 euro/zi în perioada 2018 - 2019;
- felul muncii - șofer tir - cod COR 833201;
- durata concediului: se specifică numărul de zile;
- salarizare: salariul de bază brut lunar. Sporuri/indemnizații/prestații suplimentare în bani sau natură/alte adaosuri:1% week end.

Pentru toate contractele de muncă s-a utilizat același formular.

Spre exemplificare se retin contractele individuale de muncă aferente anilor 2016 și 2017 nr. 000/07.01.2016 și nr. 000/31.05.2017, aflate la dosarul cauzei.

Din documentele puse la dispoziție de societate a rezultat că în perioada iulie 2015 - septembrie 2019, angajații societății și-au desfășurat activitatea de transport rutier de mărfuri pe teritoriul intracomunitar în principal pentru clienții din O, Z, Y, J..

Prestările de servicii de transport au fost executate pe baza de contracte de prestări servicii sau pe baza de comenzi care țin loc de contract iar facturarea s-a făcut săptămânal în funcție de comenzile transmise de beneficiari și efectuate de societate.

Spre exemplificare se retin contractele încheiate cu Z.. la data de 2017, Y.. în data de 2017 și 2019 și câte un exemplar din facturile emise către beneficiari, aflate la dosarul cauzei, care contin comenzile efectuate în perioada de facturare.

În ceea ce privește activitatea desfășurată de societate, din declarația dată de Y, în calitate de împuternicit al administratorului social și persoana care avea ca sarcină principală de serviciu evidența deconturilor aferente curselor efectuate de șoferi, se retine următorul mod de lucru al societății:

- principala activitate a societății este tractarea pe teritoriu comunitar, cu capete tractor deținute de societate (proprietate sau chirie) și pe care lucrează șoferii ai societății a unor semiremorci, care nu sunt proprietatea societății, în funcție de comenzile furnizate de beneficiarul de transport;
- practic în funcție de capacitatea societății, respectiv a numărului de capete tractor disponibile zilnic și locul în care se află mașinile, dispecerii beneficiarului de transport transmit comenzile societății, comenzi de transport în care se indică locul de preluare, semiremorcile disponibile și ruta de transport;
- întreg parcul auto al societății de capete tractoare (tiruri) funcționale sunt în permanență plecate în afara României în țări din comunitate, în principal în O;

- revenirea în țara a capetelor tractor are loc o dată pe an, în funcție de data expirării inspecției tehnice periodice și doar pentru efectuarea acesteia, ulterior mașina revine în spațiul comunitar;
- pentru a nu genera costuri suplimentare cu venirea în țară și ulterior cu revenirea în comunitate, societatea, care deține și 4 semiremorci, efectuează transport intracomunitar de marfă pentru clientul Y....;
- astfel, fiecare cap tractor efectuează 2 curse pe an spre România și din România, aceasta fiind singura perioadă în care mașina se afla în România;
- fiecare șofer conduce în comunitate o perioadă de 4 săptămâni, perioadă urmată de 2 săptămâni de concediu de odihnă sau zile libere plătite pentru orele suplimentare efectuate;
- pe pontajul întocmit lunar, șoferii în concediu de odihnă sunt pontati cu "c", iar cei în zile libere plătite sunt pontati la serviciu 8 ore pe zi. Atât concediul de odihnă, cât și zilele libere plătite sunt acordate la cererea salariatului;
- perioada de 4 săptămâni nu este o perioadă fixă, aceasta variază în funcție de curse și în funcție de cât doresc șoferii să stea pe comunitate;
- pentru a putea asigura transportul șoferilor în comunitate, la locul unde se află capetele tractor, societatea deține mai multe microbuze de transport persoane care fac curse regulate, de regulă săptămânale, în O;
- la plecarea în O șoferul primește un ordin de deplasare, cu mențiunea "deplasare comunitate" pe o zi (ziua plecării) și o foaie de parcurs valabilă cu ziua următoare în care preia mașina;
- astfel șoferul știe ce mașina va prelua și unde este situată mașina, dar încă nu știe ce curse va face;
- la expirarea perioadei de 4 săptămâni pe ordinul de deplasare se mai trece o zi, respectiv ziua predării mașini, cu mențiunea CEE - RO;
- pe perioada în care șoferul are mașina în gestiune, acesta se consideră ca fiind la muncă și primește diurna, pentru fiecare zi indiferent dacă este sau nu în cursă, în cuantum de 000 sau de 000 de euro în funcție de contractul individual de muncă;
- societatea deține toate informațiile legate de cursele efectuate de către șoferi (ore lucrate, ore de conducere, timp staționare, etc.) pe baza cardurilor tahograf, a aparatelor tahograf instalate pe capetele tractor, precum și a programului informatic de gestiune ale acestora, informații care stau la baza calculului diurnelor acordate.

Spre exemplificare se retin ordinele de deplasare si documentele aferente ale șoferilor Y din data de 2016, Z din data de.2017,V.. din data de.2018 și L.. din data de 2019, aflate la dosarul cauzei.

Organul de soluționare reține că activitatea salariaților societății X SRL nu se desfășoară pe teritoriul national, societatea neprezentând contracte cu clienți români care să demonstreze că desfășoară activitate și în România.

Din actele aflate la dosarul cauzei a rezultat ca societatea, în perioada iulie 2015 - septembrie 2019, a înregistrat în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări", în anul 2015 suma de 000 lei, în anul 2016 suma de 000 lei, în anul 2017 suma de 000 lei, în anul 2018 suma de 000 lei, în anul 2019 suma de 000 lei, reprezentând sumele (în euro/lei) acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare salariaților, pentru toate zilele calendaristice în care aceștia s-au aflat în curse în străinătate. Sumele reprezentând diurna au fost achitate atât prin caseria unității (în valută), cât și prin bancă în baza calculelor de diurna întocmite la data revenirii șoferilor din comunitate.

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 obligații fiscale (impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii), asimilându-le aceste sume acordate diurnei externe.

Fata de aceasta situație, organul de soluționare a contestației reține ca în materie de detașare/delegare sunt incidente prevederile Legii nr.53/2003 privind Codul Muncii care stipulează următoarele condiții:

art. 42 – 48 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii precizează următoarele:

"Art. 42 (1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detasarea 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 afară locului sau de muncă.

Art. 44 (1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile și se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile.

(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 Detasarea 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) Detasarea 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 prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni.

(3) Salariatul poate refuza detasarea dispusă de angajatorul sau 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 cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detasarea.

(2) Pe durata detașării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detasarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detașat.

Art.52 (1) Contractul individual de muncă poate fi suspendat din inițiativa angajatorului în următoarele situații:

d) pe durata detașării”.

Prin urmare, se retine ca salariul reprezinta contraprestatia muncii depuse de salariat in baza contractului individual de munca si este constituit din salariul de baza, indemnizatiile, sporurile, precum si alte adaosuri.

Conform Legii nr. 344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, modificata și completată de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, “salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru pentru salariatul detasat de pe teritoriul Romaniei este cel definit de legislatia statului membru pe teritoriul caruia este detasat salariatul”, iar “indemnizatia specifica detasarii transnationale este definita ca indemnizatia destinata sa asigure protectia sociala a salariatilor acordata in vederea compensarii inconvenientelor cauzate de detasare”, care constau in indepartarea salariatului de mediul sau obisnuit.

În plus, tot in respectiva lege se precizeaza ca salariatii detasati de pe teritoriul Romaniei beneficiaza, in statul membru in care sunt prestate serviciile, de salariul minim si de conditii de sanatate si securitate in munca.

De asemenea, art. 11 din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, prevede ca “*orice indemnizație specifică detașării transnationale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detasare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masa*”.

Așa cum s-a constatat de către organele de inspecție fiscală, X SRL a acordat formal angajaților sume de bani sub forma de indemnizație de

delegare/detașare salariaților în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerație primită de salariați pentru munca prestată în străinătate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat eroarea contribuabilului privind sumele acordate sub denumirea de indemnizație de delegare/detașare salariaților, acestea fiind în fapt venituri de natura salarială sau asimilate salariilor care se includ în baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din salarii și pentru contribuții sociale.

Mai mult, angajații contestatarii X SRL neavând un loc de muncă 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 O, aceștia prestand activitatea pentru care au fost angajați doar în străinătate.

Legislația comunitară, respectiv Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996, privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, modificată și completată de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, stipulează la art.3 și art.7 următoarele:

"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;

d) cheltuieli generate de detașare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării;

e) indemnizație specifică detașării - indemnizația acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare.

(2) În sensul prezentei legi, noțiunea de "salariat" este cea reglementată în legislația română.

(3) Pe întreaga perioadă a detașării salariatul detașat își va păstra raportul de muncă direct cu angajatorul care l-a detașat.(...)

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;

(...)

(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."

De asemenea, se reține că potrivit aceleiași directive, detasarea are trei forme diferite:

-salariatii sunt angajati la o companie in Romania, care imprumuta salariatii sucursalei din tara gazda sau unei alte companii care apartine aceluiasi grup de firme;

-salariatii sunt plasati sau detasati in tara gazda de un agent de munca temporara;

-salariatii lucreaza la o companie din Romania, care contracteaza o lucrare cu o firma din tara gazda si pentru asta isi duce proprii lucratori acolo.

Pentru a garanta ca drepturile si conditiile de munca ale unui lucrator detasat sunt protejate de teritoriul U.E, legislatia Comunitatii Europene a stabilit o serie de reguli obligatorii privind termenii si conditiile angajarii lucratorului detașat, astfel incat, atat lucratorul strain cat si cel autohton sa actioneze in cadrul aceluiasi standard.

Aceste reguli reflecta standardul lucratorilor locali in statul membru gazda, in care este trimis sa lucreze și sunt prevazute la capitolul "Conditii de lucru si de angajare" - art. 3 din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii, care precizeaza:

„Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la art. 1 alin. (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:

(a) perioadele maxime de lucru și perioadele minime de odihnă;

(b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

(c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare;

În sensul prezentei directive, noțiunea de salariu minim, menționată la lit. (c) al doilea paragraf este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul.”

Prin urmare, având în vedere dispozițiile mai sus precizate, alocațiile specifice detasării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

De asemenea, se stabilește în sarcina societății, obligația de a asigura lucrătorilor delegați în O condițiile minime de muncă și de încadrare în muncă din țara respectivă cu scopul de a se evita astfel apariția unui „*dumping social*” pe teritoriul statului membru gazdă și de „*concurența neloială*”.

În sensul acestei directive, noțiunea de salariu minim este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul, respectiv salariul minim din O și nu salariul minim pe economie din România.

Mai mult, se reține că diferența dintre remunerația înscrisă în contractul de muncă încheiat pentru fiecare salariat și cea primită efectiv de salariat, a fost acordată salariatului de către societate cu titlul de diurnă, sume pentru care nu s-au calculat impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii.

Din prevederile legale enunțate se reține faptul că în situația în care, în cadrul unei prestări de servicii transnaționale, angajatorii stabiliți în România își trimit lucrătorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru, pentru a executa lucrări cu caracter temporar, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detasarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, dacă există un raport de muncă, pe perioada detasării, între salariat și întreprinderea care face detasarea, noțiunea de salariu minim la care aceștia au dreptul pe durata executării lucrărilor pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, este cea stabilită de legislația și practica națională a aceluși stat.

Această abordare vizând includerea în salariul minim a indemnizației de detasare este prevăzută și în jurisprudența Curții de Justiție a UE în cauza C-341/2002 unde se prevede că: „*In opinia Curții, prin faptul că nu a recunoscut drept elemente constitutive ale salariului minim indemnizațiile și sporurile care nu alterează raportul dintre munca prestată și remunerația pe care lucrătorul o primește în schimb și care sunt plătite angajatorilor care își au sediul în alte state membre salariaților care lucrează în construcții și care sunt detașați în Germania, Germania nu și-a îndeplinit obligațiile ce îi revin potrivit art 3 din Directiva 96/71/CE.*”

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiaza personalul detasat din punct de vedere al contributiilor sociale obligatorii sunt aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala si ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr. 987/2009.

Conform art. 11. alin. (3) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004, persoana care desfasoara o activitate salariale sau independenta intr-un stat membru se supune legislatiei din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de baza in materie de determinare a legislatiei aplicabile conform principiului *lex loci laboris* (legea de la locul indeplinirii activitatii).

De la acest principiu. art. 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/ 2004 stabileste regula speciala potrivit careia *„Persoana care desfasoara o activitate salariale intr-un stat membru, pentru un angajator care isi desfasoara in mod obisnuit activitatile in acest stat membru, si care este detasata de angajatorul respectiv in alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continua sa fie supusa legislatiei primului stat membru, cu conditia ca durata previzibila a activitatii sa nu depaseasca 24 de luni si ca persoana sa nu fi fost trimisa pentru a inlocui o alta persoana detasata.”*

De asemenea, art. 14 alin. (1) lit. a) din Regulamentul (CE) nr. 1408/71 prevede ca *“persoana care exercita o activitate salariale pe teritoriul unui stat membru in serviciul unei intreprinderi de care apartine in mod obisnuit si care este detasata de aceasta intreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o munca in contul acesteia, va continua sa faca obiectul legislatiei primului stat membru”*.

Aşa cum s-a constatat de catre organele de inspectie fiscala, sumele zilnice primite de salariaţii care au efectuat prestări servicii de transport pe teritoriul intracomunitar în beneficiul societăţilor Y, Z, V..., ETC, pentru zilele în care aceştia s-au aflat în misiune, nu erau menite să acopere unele cheltuieli specifice delegării (masă, cazare, transport), ci erau destinate pentru a compensa inconvenientul creat prin prezenţa în străinătate.

In aceste conditii, se retine ca in speta lipseste caracterul ocazional, excepţional a misiunilor, respectiv caracterul substitutiv a sumelor primite, prin faptul ca angajatorul în loc să acopere în mod direct unele cheltuieli direct legate de deplasare, asigură o suma forfetară pentru acoperirea acestora.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale şi argumentele prezentate, se reţine că în mod corect organele de inspecţie fiscală au aplicat prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, respectiv Legii nr.227/2015 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reîncadrat diurnele acordate salariaților ca fiind venituri asimilate salariilor întrucât:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta",

coroborat cu 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, potrivit căruia:

" 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".

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 operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

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

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele acordate cu titlul de "indemnizație de delegare" și le-au reîncadrat în categoria veniturilor de natură salarială, în speța se aplica și legislația națională incidentă contribuțiilor sociale obligatorii, stabilită de Legea nr. 571/2003, respectiv Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.296³ lit.g) și art.296⁴ alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, potrivit căroră:

"Art. 296³ Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

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

Art. 296⁴ Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale 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;"

De la 01.01.2016, speței îi sunt incidente prevederile art.136 alin.(1) lit.c) și art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"Art. 136 Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

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

Art.137 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;”

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

Se remarcă o prevedere legală comună fiecărei contribuții și anume cea referitoare la baza de impozitare.

Astfel, baza de impozitare a contribuțiilor sociale obligatorii o reprezintă castigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate.

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, se reține că sumele acordate personalului sub denumirea de *”indemnizații de delegare”* sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, pe baza statelor de plată în funcție de numărul de zile lucrate și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale aferente pentru perioada 01.07.2015 – 30.09.2019.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. 671023/25.09.2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: ”sumele primite în ... de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296⁴ lit.o) și art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii”.

Această opinie a avut la bază și adresa nr.27970RG/2045DJCLM/23.09.2014, în care s-a precizat că: ”indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Prin contestatie societatea arată ca delegarea reprezintă exercitarea temporară a unor activități în afara locului de muncă și poate avea o durată maximă de 60 zile, cu posibilitatea de prelungire pentru perioade succesive de maxim 60 zile calendaristice, cu acordul salariatului,

De asemenea, în conformitate cu art. 44 alin. (2) din Codul muncii, pe perioada deplasării, salariatul are dreptul pe lângă plata cheltuielilor de transport și cazare și la o indemnizație de delegare (diurna) în condițiile prevăzute de lege sau în contractul de muncă, iar potrivit HG nr. 518/1995, actualizată în anul 2016 și prevederile OUG nr. 28/2015 prin care a fost completată Legea nr. 344/2006, privind modul de acordare a diurnei fracționate și modul de legiferare a diurnei în cazul personalului care efectuează transport internațional, diferența dintre diurna acordată pentru statele UE și cea acordată în România se justifică prin necesitatea acoperirii unor costuri mai mari din țările cu un nivel de viață mai ridicat.

Față de susținerile contestatarii se reține că personalul trimis în străinătate are dreptul la o indemnizație zilnică în valută, conform art.5 alin. (1) A lit.a) din HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, actualizată prin Hotărârea nr.582/15.07.2015, care prevede:

"Art.5 (1) Personalului trimis în străinătate în condițiile prezentei hotărâri i se acordă:

A. În străinătate, o indemnizație zilnică în valută primită pe perioada delegării și detașării în străinătate, denumită în continuare indemnizație de deplasare, compusă din:

a) o sumă zilnică, denumită în continuare diurnă, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea;

b) o sumă zilnică, denumită în continuare indemnizație de cazare, în limita căreia personalul trebuie să își acopere cheltuielile de cazare. Prin cheltuieli de cazare se înțelege, pe lângă tarifele sau chiria plătite, și eventualele taxe obligatorii pe plan local, precum și costul micului dejun, atunci când acesta este inclus în tarif."

În concluzie, personalul detasat în străinătate a primit conform HG nr.518/995, diurna zilnică, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.

Potrivit hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauză C-396/13, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Satakunnan käräjäoikeus (Finlanda), prin decizia din 12 iulie 2013, primită de Curte la 15 iulie 2013, în procedura Sähköalojen ammattiliitto ry împotriva Elektrobudowa Spółka Akcyjna, se precizează, fără echivoc, că *"o diurnă cum este cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unei detașări a acestora în interiorul statului membru în cauză; (...)"*

Avand in vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestatiilor reține că sumele acordate de X SRL angajaților cu titlu de diurnă reprezintă remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, conform zilelor lucrate de aceștia, care nu erau menite să acopere unele cheltuieli specifice delegării (masa, cazare, transport) ci erau destinate pentru a compensa inconvenientul creat prin prezenta în străinătate și puteau fi folosite în mod liber de salariați.

Mai mult, invocând hotărârea CJUE în cauza C-396/15 și scrisoarea de răspuns nr. III a 7-39083-34 a Ministerului Federal al Muncii și Problemelor Sociale din Germania la interpelările privind salariul minim, în care se precizează că, în măsura în care se plătește o diurnă suplimentară la rambursarea cheltuielilor efective ale angajatului pentru transport și cazare, cu scopul de a compensa dezavantajele exercitării activității în alt loc decât cel de reședință și decât mediul obișnuit, iar mărimea acesteia depinde de țara în care este utilizat angajatul, întrucât sunt compensate costurile de viață diferite dintre România și Germania, o astfel de diurnă poate fi considerată ca făcând parte din salariul minim, chiar societatea consideră diurna ca fiind parte din salariul minim din țara de destinație, în condițiile în care societatea detine pentru fiecare sofer documente care atestă că soferii sunt plătiți cu salariul minim din țara de destinație, de unde rezultă fără echivoc că aceste sume de bani nu au fost acordate cu titlul de rambursare a cheltuielilor specificate (masa, cazare, transport) ci pentru a completa veniturile în vederea acoperirii unor costuri mai mari din țările cu un nivel de viață mai ridicat.

În consecința sumelor acordate de contestatară salariaților săi cu titlu de diurnă nu pot îndeplini calitatea de indemnizație de delegare/diurnă având în vedere că acestea sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca pentru care au fost angajați, prestată în străinătate, în funcție de numărul 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 impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale pentru perioada 01.07.2015-30.09.2019.

În consecință, 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 X SRL, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SB 000/.2019 emisă în baza Raportului de inspecție

fiscală F-SB 000/.2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice pentru suma de **000 lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora și contribuții sociale.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-SB 000/2019 emisa de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru **suma de 000 lei**, reprezentând:

- 000 lei - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- 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 – contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- 000 lei – contribuție asiguratorie pentru munca.

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

DIRECTOR GENERAL