



**MINISTERUL FINANTELOR**

**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. 000/05.2021**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**X,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 000/2021**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, prin adresa nr. **000/2021**, cu privire la contestația formulată de **X**, cod unic de înregistrare **000**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. **000**, prin avocat **Z**, în baza împuternicirii avocațiale nr. **000/2020**, aflata în original la dosarul contestației, împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2021** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2021**, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**.

Societatea contestă suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii	<b>000 lei</b>
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați	<b>000 lei</b>
- contribuția asiguratorie pentru muncă	<b>000 lei</b>
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	<b>000 lei</b>
- contribuția de asigurări sociale datorate de angajator	<b>000 lei</b>
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați	<b>000 lei</b>
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator	<b>000 lei</b>
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați	<b>000 lei</b>
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	<b>000 lei</b>

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

- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice **000 lei**
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator **000 lei**

Contestația a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Y, la data de **00.00.2021**, așa cum reiese din ștampila oficiului poștal aplicată pe plicul de expediere, existent în original la dosarul contestației, în termenul prevăzut de art.270 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, față de data de **00.00.2021**, data primirii de către societatea contestată a Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2021** și a Deciziei de impunere nr. **000/2021**, așa cum reiese din mențiunea olografă a reprezentantului societății, pe adresa nr.**000/2021**, emisă de organele fiscale, aflata în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.1 art. și 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 soluționeze contestația formulată de X (numită în continuare X sau societate).

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2021, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y, X susține următoarele:***

Societatea a făcut obiectul unui control inopinat, urmare căruia a fost întocmit Procesul verbal nr.**000/2020**, control care a vizat perioada **00.00.2015-00.00.2020** și care a concluzionat că sumele achitate salariaților pentru munca desfășurată de aceștia în străinătate reprezintă venituri de natură salarială, nu indemnizații de delegare.

Ulterior, la aceleași concluzii au ajuns și organele de inspecție fiscală care, verificând perioada **00.00.2015-00.00.2020**, au constatat că societatea a înregistrat sume semnificative în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, sume ce au fost acordate salariaților cu titlu de diurnă, pentru activitatea de transport desfășurată.

Societatea precizează că în perioada verificată a efectuat transporturi rutiere de mărfuri pe diverse rute, atât în țară, cât și pe teritoriul Uniunii Europene, în baza Licenței de transport nr.0159948/20.03.2013

emisă de Ministerul Transporturilor și Infrastructurii – Autoritatea Rutieră Română, cu mijloace de transport închiriate sau proprii și cu personal propriu, încadrat cu funcția de conducător auto transport rutier de mărfuri.

X apreciază că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că sumele primite de salariații societății cu titlu de diurnă ar reprezenta, în fapt, drepturi de natură salarială, stabilind astfel impozit suplimentar pe veniturile din salarii, precum și contribuții sociale obligatorii aferente. Mai mult, s-a constatat și faptul că societatea, pentru plata personalului angajat ca șoferi autocamion, care au prestat activitatea de transport mărfuri pe teritoriul altor state ale Uniunii Europene, a întocmit state de plată a salariilor, achitând impozit pe venit și contribuții sociale la nivelul salariului minim brut pe economie.

În susținerea contestației, societatea menționează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contracte individuale de muncă, dar și ordine de deplasare din care, în mod aleator, au fost alese lunile martie, iulie și noiembrie din perioada 2015 – 2019.

Mai mult, coroborând dispozițiile legale incidente în materie, respectiv art.43 și art.45 din Codul muncii, precum și cele ale Uniunii Europene, RES precizează că își deleagă angajații (șoferi de autocamion) în străinătate, noțiunea de *delegare* din Codul muncii corespunzându-i aceea de *detașare transnațională*, așa cum este aceasta definită în Directiva 96/71/CEE a Parlamentului European, directivă transpusă și în legislația internă prin Legea nr.16/2017.

În acest sens, societatea consideră că îi sunt aplicabile prevederile art.5 alin.2 lit.a din Legea nr.16/2017. De asemenea, prevederile legale incidente (Legea nr.344/2006, respectiv Legea nr.16/2017) garantează lucrătorilor detașați de pe teritoriul României, cel puțin salariul minim aplicabil pe teritoriul statului membru al Uniunii Europene, ori, așa cum au consemnat și organele de inspecție fiscală societatea a acordat angajaților salariul minim garantat în România.

Având în vedere prevederile legale, societatea apreciază că esența delegării, respectiv a detașării transnaționale (similară cu noțiunea de *delegare* reglementată de art.43 din Codul muncii, nu cu noțiunea de *detașare* prevăzută de art.45 din același act normativ), presupune exercitarea de către salariat a activității în alt loc decât cel în care lucrează în mod normal, scopul indemnizației de delegare/detașare acordate (al diurnei), fiind de a asigura protecția socială a angajatului.

De asemenea, întrucât așa cum s-a stabilit prin contractele individuale de muncă, activitatea șoferilor s-a desfășurat în deplasare (delegare), nu în detașare, fapt pentru care X consideră că a interpretat în mod legal noțiunea de delegare, întrucât aceasta nu a dobândit un caracter permanent, așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală, ci unul temporar, așa cum este prevăzut de normele legale, prin prisma faptului că

locul de muncă al șoferilor de autocamion este în afara țării, aceștia prestând servicii de transport pe teritoriul intracomunitar.

Totodată, **X** menționează că desfășoară activitate de transport național și internațional de mărfuri, prin intermediul salariaților proprii, activitatea acestora fiind continuă, nerealizându-se într-un loc fix, astfel că deplasarea lor reprezintă o îndeplinire a atribuțiilor de serviciu ce le revin. Astfel, sumele achitate cu titlu de diurnă trebuie tratate, din punct de vedere fiscal, ca indemnizații de delegare, întrucât salariații au desfășurat atât curse de transport intern, cât și internațional. Mai mult, sumele acordate angajaților au fost destinate să acopere unele cheltuieli specifice delegării (transport, cazare, masă), aceasta reprezentând o plată a activității desfășurate.

În concluzie, **X** nu este de acord cu obligațiile fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală prin recalificarea sumelor reprezentând indemnizații primite pe perioada delegării în străinătate de angajații societății. Mai mult, în susținerea contestației societatea invocă prevederile art.43 din Codul muncii, referitoare la definirea delegării, precum și pe cele ale art.5 alin.1 lit. a din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind drepturile și obligațiile personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în ceea ce privește definirea diurnei, coroborate cu cele ale art.1, respectiv art.17 din același act normativ.

Mai mult, **X** consideră că din punct de vedere fiscal, speței îi sunt aplicabile și prevederile art.55 din Codul fiscal, care stabilește veniturile ce sunt incluse în venituri salariale, iar nu cele ale art.76 din Codul fiscal, care se referă la tratamentul aplicat indemnizației de detașare, care este parte a salariului minim, fiind supusă impozitării în aceleași condiții. Totodată, activitatea de transport auto presupune existența unei licențe care este eliberată după ce societatea îndeplinește toate condițiile prevăzute de reglementările europene.

Societatea apreciază că față de alte entități care prestează tipuri de servicii statice, societățile de transport acționează în mod independent, dispunând de organizare proprie și de libertate contractuală în selectarea clienților pe o piață concurențială, executând simultan mai multe prestații (mai multe curse). Astfel, salariații care efectuează operațiuni de transport internațional, pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul altui stat membru sunt considerați salariați aflați în delegație, care beneficiază de plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și de indemnizație pe întreaga perioadă a delegării.

Un argument în susținerea faptului că lucrătorii s-au aflat în delegare, nu în detașare transnațională, este faptul că în conformitate cu prevederile art.3 alin.2 lit.m din Hotărârea Guvernului nr.905/2017 privind Registrul general de evidență al salariaților, angajatorul este obligat să

precizeze data la care începe și cea la care se termină detașarea transnațională, statul în care urmează să se realizeze detașarea transnațională, beneficiarul, precum și natura serviciilor prestate. Astfel, se face referire la schimbarea locului de muncă pentru șoferi, dar în cazul de față locul de muncă menționat în contracte este sediul societății, unde aceștia revin atunci când se întorc în țară.

În același sens sunt și prevederile Hotărârii Guvernului nr. 38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier, care au transpus prevederile Directivei 2002/15/CE, prin care postul de lucru se află la sediul principal al întreprinderii pentru care o persoană efectuează activități mobile de transport sau la sucursale ale întreprinderii, indiferent dacă acestea sunt situate sau nu în același loc cu sediul social sau sediul principal.

În consecință, **X** apreciază că nu există niciun argument pentru reconsiderarea sumelor acordate ca fiind venituri de natură salarială, impunând astfel indemnizația de delegare la care au drept angajații care sunt delegați în străinătate. Mai mult, societatea consideră că procedându-se altfel ar fi încălcate principiile certitudinii impunerii sau cel al securității juridice.

Referitor la suma calculată pentru accesoriile aferente, societatea, având în vedere aspectele menționate, consideră că nu are obligația de a achita impozitul pe salarii suplimentar stabilit de organele de inspecție fiscală întrucât indemnizațiile de orice natură nu intră în baza de impozitare pentru venituri de natură salarială. Mai mult, nu a fost contestat nivelul indemnizațiilor acordate, sumele fiind reconsiderate și incluse în venituri de natură salarială, pentru care au fost calculate, fără temei legal, obligații suplimentare.

În susținerea contestației, societatea invocă și jurisprudența europeană, respectiv cauza Van den Bosch Transport BV, referitoare la modul în care se aplică noțiunea de detașare transnațională la șoferii care lucrează în transportul internațional rutier de marfă, în sensul că pentru a se considera că șoferul este detașat trebuie ca activitatea într-un stat membru terț să aibă caracter de permanență, „iar activitățile efectuate aici să fie consistente în integralitate activității de transport”.

Având în vedere cele de mai sus, societatea solicită admiterea contestației, astfel cum a fost formulată și documentată cu înscrisurile atasate acesteia.

***II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2021, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. 000/2021, au fost constatate următoarele:***

Perioada verificată a fost **00.00.2015-00.00.2020** și a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe veniturile salariale și a contribuțiilor sociale aferente fondului de salarii.

Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada verificată, societatea a înregistrat sume semnificative în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri”, sume reprezentând contravaloarea diurnelor acordate angajaților cu funcția de șoferi autocamion de mare tonaj, personal ce a prestat activitatea de transport rutier de mărfuri pe teritoriul altor state membre ale Uniunii Europene.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că acești angajați au încheiate contracte individuale de muncă, cu normă întreagă, documente care au fost înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă Y, sumele aferente fiind declarate în aplicația REVISAL.

Au fost analizate contractele individuale de muncă, rezultând că obiectul acestora este prestarea activității în schimbul remunerației, pe durată nelimitată, iar în lipsa unui loc de muncă fix, activitatea urmând să se desfășoare la sediul social al angajatorului sau în deplasare. Pe unele contracte de muncă a fost făcută mențiunea conform căreia „Delegarea este dispusă de către angajator, pe o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pe perioade succesive de maximum 60 zile calendaristice, cu acordul salariatului. Salariatul delegat are dreptul la indemnizațiile de delegare, în condițiile prevăzute de lege și de contractul colectiv de muncă aplicabil”. Totodată, prin Contractul colectiv de muncă s-a prevăzut că transportul angajaților din țară în străinătate, la/de la locul în care preiau/predau autocamionul este gratuit, fiind asigurat de societate, cu mijloace proprii de transport.

Din analiza, prin sondaj, a ordinelor de deplasare puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea cuprind informații referitoare la locul unde se deplasează șoferii (de exemplu, Austria sau Lituania), locul de încărcare, data plecării/sosirii și cuantumul diurnei acordate. Documentele analizate, însă, nu prezintă semnăturile angajaților care au încasat diurna, ale casierului sau ale persoanei care a verificat decontul. Societatea realizează evidența informațiilor referitoare la cursele efectuate pe teritoriul intracomunitar în baza cardurilor tahograf, a aparatelor tahograf instalate pe capetele de tractor și a unui program informatic, datele rezultate stând la baza diurnelor acordate. Sumele acordate cu titlu de diurnă au fost înregistrate în evidența contabilă prin intermediul contului 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri”.

Având în vedere aspectele menționate, precum și prevederile legale incidente speței, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele acordate cu titlul de diurnă, reprezintă în fapt venituri de natură

salarială acordate șoferilor de autocamion care au desfășurat activitatea de transport rutier exclusiv pe teritoriul comunitar. Această activitate a fost realizată în baza contractelor individuale de muncă, exercitarea atribuțiilor fiind realizată pe teritoriul comunitar, în mod continuu, astfel că deplasarea angajaților a reprezentat o îndeplinire a atribuțiilor de serviciu.

Mai mult, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele acordate angajaților nu au fost destinate acoperirii și altor cheltuieli specifice deplasării (transport, cazare, masă).

În concluzie, având în vedere aspectele menționate precum și prevederile legale incidente speței, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2015, respectiv ale aceluiași articol din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2016 – 2020, au reîncadrat operațiunile, stabilind că sumele acordate cu titlu de diurnă angajaților reprezintă, în fapt, venituri de natură salarială.

Baza impozabilă suplimentară a fost în sumă de **000 lei**, pentru care a fost stabilit impozit pe veniturile de natură salarială în sumă de **000 lei**. De asemenea, pentru perioada **00.00.2015-00.00.2020**, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de **000 lei**, aferent căreia au calculat obligații fiscale suplimentare de natura contribuțiilor sociale în sumă 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 impozit pe veniturile din salarii în cuantum de 000 lei și contribuții sociale aferente fondului de salarii în cuantum de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligațiile fiscale în cuantumul menționat mai sus, în condițiile în care, din instrumentarea speței, în ceea ce privește legalitatea reîncadrării sumelor plătite angajaților în funcția de șoferi cu titlu de diurne ca venituri de natură salarială, nu rezultă situația de fapt.***

**În fapt**, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că **X**, în perioada **00.00.2015-00.00.2020**, a înregistrat sume semnificative în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri”,

sume reprezentând contravaloarea diurnelor acordate angajaților cu funcția de șoferi autocamion de mare tonaj, personal ce a prestat activitatea de transport rutier de mărfuri pe teritoriul altor state membre ale Uniunii Europene.

Totodată, s-a constatat și faptul că pentru acești angajați, societatea a încheiat contracte individuale de muncă, documente care au fost înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă **Y**, sumele aferente fiind declarate în aplicația REVISAL, pentru veniturile încasate fiind achitate contribuții la nivelul salariului minim pe economie din România.

De asemenea, din analiza contractelor de muncă prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că angajații care au prestat activitatea de transport rutier de mărfuri au avut încheiate contracte individuale de muncă, cu normă întreagă, pe durată nelimitată, locul de muncă menționat fiind la sediul social al angajatorului sau în deplasare.

Mai mult, pe unele contracte de muncă a fost făcută mențiunea conform căreia *„Delegarea este dispusă de către angajator, pe o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pe perioade succesive de maximum 60 zile calendaristice, cu acordul salariatului. Salariatul delegat are dreptul la indemnizațiile de delegare, în condițiile prevăzute de lege și de contractul colectiv de muncă aplicabil”*. Totodată, prin Contractul colectiv de muncă s-a prevăzut că transportul angajaților din țară în străinătate, la/de la locul în care preiau/predau autocamionul este gratuit, fiind asigurat de societate, cu mijloace proprii de transport.

În ceea ce privește ordinele de deplasare întocmite, s-a constatat faptul că deși documentele cuprind informații referitoare la locul deplasării, data plecării/sosirii sau cuantumul diurnei acordate, acestea nu sunt semnate de persoanele care au încasat diurna sau de cele care au verificat deconturile.

În consecință, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele acordate cu titlu de diurnă reprezintă, în fapt, venituri de natură salarială acordate șoferilor de autocamion, care au desfășurat activitatea exclusiv pe teritoriul comunitar, în baza contractelor individuale de muncă, exercitând în acest mod, atribuțiile de serviciu.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, **X** menționează că în perioada verificată a efectuat transporturi rutiere de mărfuri pe diverse rute, atât în țară, cât și pe teritoriul Uniunii Europene, în baza Licenței de transport nr. **000/2013**, emisă de Ministerul Transporturilor și Infrastructurii – Autoritatea Rutieră Română, cu mijloace de transport închiriate sau proprii și cu personal propriu, încadrat cu funcția de conducător auto transport rutier de mărfuri.



De asemenea, societatea apreciază că în mod eronat organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele primite de salariați cu titlu de diurnă stabilind că ar reprezenta drepturi de natură salarială, întrucât speței îi sunt aplicabile prevederile art.5 alin.2 lit.a din Legea nr.16/2017, salarizarea personalului făcându-se la nivelul minim din România, nu la nivelul minim din țările în care și-au desfășurat activitatea șoferii de autocamion. Astfel, **X** apreciază că esența delegării, respectiv a detașării transnaționale (similară cu noțiunea de *delegare* reglementată de art.43 din Codul muncii) presupune exercitarea de către salariat a activității în alt loc decât cel în care lucrează în mod normal scopul indemnizației de delegare acordată (al diurnei), fiind de a asigura protecția socială a angajatului.

Mai mult, societatea menționează că desfășoară activitate de transport național și internațional de mărfuri, prin intermediul salariaților proprii, activitatea acestora fiind continuă, nerealizându-se într-un loc fix, astfel că deplasarea lor reprezintă o îndeplinire a atribuțiilor de serviciu ce le revin. În consecință, sumele achitate cu titlu de diurnă trebuie tratate, din punct de vedere fiscal, ca indemnizații de delegare, întrucât salariații au desfășurat atât curse de transport intern, cât și internațional. Mai mult, sumele acordate angajaților au fost destinate să acopere unele cheltuieli specifice delegării (transport, cazare, masă), aceasta reprezentând o plată a activității desfășurate.

Societatea apreciază că față de alte entități care prestează tipuri de servicii statice, societățile de transport, acționează în mod independent, dispunând de organizare proprie și de libertate contractuală în selectarea clienților pe o piață concurențială, executând simultan mai multe prestații (mai multe curse). În consecință, salariații care efectuează operațiuni de transport internațional, pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul altui stat membru sunt considerați salariați aflați în delegație, care beneficiază de plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și de indemnizație pe întreaga perioadă a delegării.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe veniturile de natură salarială, la art.40 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

*„ART. 40*

*Sfera de cuprindere a impozitului*

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

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

Potrivit prevederilor legale citate, impozitul pe venit se aplică asupra veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din

afara României, în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România.

Prevederi similare se regăsesc și la art.59 alin.1 lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016.

De asemenea, potrivit art. 55 alin.1, alin.2 lit. i și lit. k și alin.4 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

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

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, 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 perioada în care s-a desfășurat activitatea remunerată, de denumirea veniturilor sau de forma sub care sunt acordate, respectiv inclusiv indemnizației și oricaror alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care

depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și oricaror alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

Prevederi similare regăsim și la art.76 alin.(1) și alin.(2) lit. k și lit. s din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016, astfel:

*„(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:*

*(...)k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, **pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:***

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

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

*(...)s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.”*

De asemenea, la art. 76 alin. 4 lit. h) din același act normativ menționat mai sus, este precizat:

*„(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:*

*h) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. (2) lit. k), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”.*

Având în vedere normele legale invocate, se reține că:

- nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit, indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați,

potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, precum și cele permise pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;

- partea care depășește plafonul de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice reprezintă venit impozabil, respectiv venit asimilat salariilor, pentru care se datorează impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii aferente.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2021**, se reține că **X**, pentru activitatea de transport efectuată, a acordat salariaților cu funcția de șofer, pe lângă salariu, diverse sume cu titlu de diurnă, sume ce au fost evidențiate în contabilitate, în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri”.

Analizând documentele prezentate de societate, organele de inspecție fiscală, în baza constatărilor prezentate în mod detaliat la situația de fapt, au reîncadrat sumele acordate cu titlu de diurnă în venituri de natură salarială stabilind suplimentar impozit pe venit și contribuții sociale aferente.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, societatea precizează că în mod eronat echipa de inspecție fiscală a reîncadrat sumele permise de salariați cu titlu de diurnă stabilind că sumele acordate ar reprezenta drepturi de natură salarială, întrucât a desfășurat activitate de transport național și internațional de mărfuri, prin intermediul salariaților proprii.

În susținerea contestației, la dosarul cauzei **X** a prezentat, copii ale contractelor de muncă, comenzi pentru prestări servicii permise de la diverși parteneri, CMR-uri, facturi.

Astfel, din analiza documentelor prezentate, organul de soluționare a contestației reține, cu titlu exemplificativ:

- *Contractul individual de muncă înregistrat sub nr.000/2011 în registrul general de evidență a salariaților, încheiat între X, având calitatea de angajator și domnul 1, având calitatea de salariat, are ca obiect „prestarea muncii și plata salariului”. Contractul a fost încheiat pe durată nedeterminată, iar conform pct.D, locul de muncă stabilit este „1. Activitatea se desfășoară la firmă + traseu (...); 2. În lipsa unui loc de muncă fix salariatul va desfășura activitatea astfel ...”.*

De asemenea, potrivit contractului, salariatul a fost încadrat cu salariul minim brut pe economie, valoarea acestuia fiind modificată prin acte adiționale, sarcinile și responsabilitățile ce îi revin salariatului fiind

stabilite prin fișa postului. Totodată, pentru domnul **1** a fost depusă o copie a Certificatului A1, valabil începând cu data de **00.00.2019**, din analiza căruia se reține că este confirmat statul de „angajat lucrând în două sau mai multe state” (rubrica 3.2).

- *Contractul individual de muncă înregistrat sub nr.000/2014 în registrul general de evidență a salariaților*, încheiat între **X**, având calitatea de angajator și domnul **2**, având calitatea de salariat, are ca obiect „prestarea muncii de către salariat sub autoritatea Angajatorului (...)”. Contractul a fost încheiat pe durată nedeterminată, iar conform pct.D, locul de muncă stabilit este „1. Activitatea se desfășoară în deplasare pentru transport rutier internațional de mărfuri; 2. În lipsa unui loc de muncă fix salariatul va desfășura activitatea astfel: deplasare, sediu social”.

De asemenea, potrivit contractului, salariatul a fost încadrat cu salariul minim brut pe economie, valoarea acestuia fiind modificată prin acte adiționale, sarcinile și responsabilitățile ce îi revin salariatului fiind stabilite prin fișa postului. Totodată, pentru domnul **2** a fost depusă o copie a Certificatului A1, valabil începând cu data de **00.00.2019**.

Având în vedere argumentul societății conform căruia a desfășurat activitate de transport de mărfuri pe bază de contracte, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea a prezentat Contractul de transport nr.**000/2014**, încheiat între **A** din Austria, având calitatea de expeditor și **X** având calitatea de căraș, având ca obiect „transportul de către căraș al mărfurilor conform comenzilor primite de la expeditor. Transportul va fi asigurat cu mijloace de transport aparținând cărașului”.

De asemenea, pentru realizarea activității de transport, **X**, în calitate de colaborator terț, a încheiat cu **B** din Lituania, în calitate de beneficiar, o serie de contracte de colaborare din analiza cărora se reține exemplificativ, Contractul nr.**000/2018**, prin care părțile au convenit următoarele clauze contractuale :

„2.1 Părțile au convenit ca în baza prezentului contract să desfășoare în comun activitatea de transport, astfel :

2.2 Colaboratorii, pentru realizarea activității economice ce formează obiectul contractului contribuie cu următorul aport ce constă în :

- a) **X** cu personalul salariat necesar desfășurării activității de transport
- b) **B** prin punerea la dispoziție de mijloace de transport (camioane pentru transport marfă) (...)”

De asemenea, **X** a depus și alte documente, din analiza cărora, organul de soluționare a contestației reține, cu titlu de exemplificare, următoarele:

- factura nr.**000/2020** are ca obiect „contravaloare transport, contract nr.**000/2020** din HU-23 la RO- 31 + RO-30”, fiind emisă pentru clientul **C**.

Anexat facturii, a fost prezentat CMR nr. **000**, din care se reține că **X** a preluat bunurile de la **D**, Ungaria livrându-le către **E**. Transportul a fost efectuat în baza Comenzii de transport **000/2020**, încheiată între **X**, în calitate de transportator și **C**. Conform acestui document, obiectul contractului l-a reprezentat: „Casa de expediții solicită organizarea de către transportator a următorului transport rutier pe ruta .... De asemenea, transportatorul a avut sarcina de a prelua marfa de la adresa de încărcare (HU), livrând-o la locul stabilit.

- factura nr. **000/2020**, are ca obiect „contravaloare transport, contract nr. **000/2020** din HU-60 la RO-30. Factura este însoțită de CMR din analiza căruia rezultă că locul încărcării mărfii a fost **E** Ungaria, destinatarul fiind **F** Lugoj, Timișoara, Romania. Transportul a fost efectuat în baza contractului **000**, încheiat de societate cu **G**, încărcarea având loc în data de **00.00.2020**, iar descarcarea la destinatar fiind efectuată în data de **00.00.2020**.

- factura nr. **000/2019** are ca obiect „contravaloare transport, contract nr. **000/2019** din RO-41 la d-71”, fiind emisa pentru clientul **H** Italia. Anexat facturii, a fost prezentată Comanda nr. **000** emisă de **H** din care rezultă că data încărcării a fost **00.00.2019**, iar locul de încărcare **I** din Oradea. De asemenea, data descărcării a fost **00.00.2019**, locul descărcării fiind **J** din Germania. Aceleași date au fost înscrise și în CMR-ul anexat, fiind făcută și mențiunea conform căreia transportul a fost efectuat cu autocamioanele având numerele de înmatriculare **000**, respectiv **000**.

Astfel, din analiza documentelor prezentate rezultă că **X** a efectuat transport rutier de mărfuri atât pe teritoriul României, cât și pe teritoriul altor state membre ale Uniunii Europene, angajând în acest scop personal care a avut funcția de șofer autocamion. Pentru activitatea prestată, șoferii au primit, pe lângă salariul minim brut pe economie din România și diverse sume de bani, stabilite în funcție de durata deplasării (număr de zile).

Se reține, de asemenea, faptul că tratamentul fiscal al diurnelor acordate salariaților angajați, trimiși să desfășoare activitate de transport pe teritoriul intracomunitar, are la baza încadrarea în prevederile Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv art. 5 alin.(2) sau art. 9, or din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu rezulta încadrarea situației de fapt în aceste prevederi legale.

Mai mult, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, dar și argumentele societății, organul de solutionare a contestatiei retine ca la baza reîncadrării sumelor de bani din categoria indemnizațiilor de delegare/detașare (diurnelor) in categoria veniturilor de natură salarială, de catre organele de inspectie fiscala, a stat faptul ca sumele plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate cu titlu de diurnă/cheltuieli

de deplasare, sunt în mod expres legate de desfășurarea obiectului de activitate al societății verificate, respectiv prestarea de servicii transport marfa, nefiind vorba despre o activitate temporară, ci de o activitate desfășurată de către toți angajații care au deținut funcția de șoferi.

Însă, activitatea de transport rutier de marfuri este o activitate reglementată specific, supusă autorizării speciale și verificării continue, nu doar pentru riscurile pe care le poate implica această activitate pentru cetățeni, ci și pentru faptul că implică aplicarea unor norme legale ale diferitelor state.

Astfel, se reține ca normele comune pentru accesul la piața transportului rutier internațional de mărfuri sunt stabilite prin Regulamentul (CE) nr.1072/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 21 octombrie 2009, Ordonanța Guvernului nr. 27/2011 privind transporturile rutiere, constituind, potrivit art.1 alin.1 *„cadrul general pentru organizarea și efectuarea transporturilor rutiere de mărfuri și persoane pe teritoriul României, precum și a activităților conexe acestora, în condiții de siguranță și calitate, cu respectarea principiilor liberei concurențe, garantarea accesului liber și nediscriminatoriu la piața transportului rutier, protecția mediului înconjurător, a drepturilor și intereselor legitime ale persoanelor fizice și juridice și pentru satisfacerea necesităților economiei naționale și a nevoilor de apărare ale țării”*, aceasta ordonanța creând, potrivit alin. 2 al aceluiași articol *„cadrul legal general pentru aplicarea directă a prevederilor Regulamentului (CE) nr. 1071/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 21 octombrie 2009 de stabilire a unor norme comune privind condițiile care trebuie îndeplinite pentru exercitarea ocupației de operator de transport rutier și de abrogare a Directivei 96/26/CE a Consiliului, ale Regulamentului (CE) nr. 1072/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 21 octombrie 2009 privind normele comune pentru accesul la piața transportului rutier internațional de mărfuri și ale Regulamentului (CE) nr. 1073/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 21 octombrie 2009 privind normele comune pentru accesul la piața internațională a serviciilor de transport cu autocarul și autobuzul și de modificare a Regulamentului (CE) nr. 561/2006, denumite în continuare Regulamentul (CE) nr. 1071/2009, Regulamentul (CE) nr. 1072/2009, respectiv Regulamentul (CE) nr. 1073/2009”*, alin. 3 al aceluiași articol stipulând ca *„Transportul rutier și activitățile conexe acestuia se desfășoară cu respectarea reglementărilor în vigoare privind condițiile de lucru ale conducătorilor auto, condițiile de exploatare a vehiculelor rutiere și de utilizare a infrastructurii rutiere, precum și condițiile privind siguranța circulației rutiere.”*

În ceea ce privește regimul fiscal aplicabil indemnizațiilor acordate de agenții economici din România care activează în domeniul transporturilor internaționale, persoanelor angajate în acest sens pentru efectuarea

operațiunii de transport internațional fără a fi detașați, fiind trimiși să lucreze pentru o perioadă limitată de timp în afara României în alte state membre UE sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru care sunt acordate sume cu titlu de indemnizație și orice alte sume de aceeași natură, primite de angajați pentru perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, cu respectarea legislației fiscale și a legislației muncii, sunt aplicabile prevederile art.55 alin.4 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 76 alin.4 lit.h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Totodată, în ceea ce privește aspectele referitoare la institutia detasarii/delegarii transnationale aferenta activitatii de transport international de marfuri, organul de solutionare a contestatiei retine că acestea intra sub incidenta legislației nationale a muncii si a directivelor Uniunii Europene în materie, in același sens fiind si poziția directiei de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, respectiv Directia generala de legislatie fiscala si reglementari vamale exprimata într-o speta similara, prin adresa nr. ALPF 1500/27.07.2020, document existent în copie la dosarul contestației.

Astfel, se retine ca oricarei prestari de servicii transnationale care implica o detasare a lucratorilor, indiferent de sectorul economic caruia ii corespunde o astfel de prestare, inclusiv în sectorul transportului rutier, i se aplica Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

De asemenea, se retine ca Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii a fost transpusa in legislatia nationala prin Legea nr. 344/19.07 2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv Legea nr.16/17.03.2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Astfel, potrivit art. 2 alin.1 lit. d din Legea nr.16/17.03.2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale:

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

*d) detașare transnațională - situația în care o întreprindere stabilită într-un stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează pe teritoriul altui stat membru salariați cu care are stabilite raporturi de muncă, în situațiile reglementate de art. 5;”*

iar la art. 3 lit.b și art. 5 alin.2 din același act normativ, este precizat:

” Articolul 3

*Prevederile prezentei legi se aplică:*



(...)

b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (2). (...)

#### Articolul 5

(...)

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

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

b) detașarea unui salariat de pe teritoriul României la o unitate sau la o întreprindere care aparține grupului de întreprinderi, situată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, ori pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.”

De asemenea, potrivit art. 9 din legea mai susmentionată:

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

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.

Conducătorul auto nu are un loc de muncă fix, el fiind un salariat mobil, clauza de mobilitate fiind reglementată de art.25 din Codul muncii, care precizează:

*„(1) Prin clauza de mobilitate părțile în contractul individual de muncă stabilesc că, în considerarea specificului muncii, executarea obligațiilor de serviciu de către salariat nu se realizează într-un loc stabil de muncă. În acest caz salariatul beneficiază de prestații suplimentare în bani sau în natură.*

*(2) Cuantumul prestațiilor suplimentare în bani sau modalitățile prestațiilor suplimentare în natură sunt specificate în contractul individual 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 sau acte adiționale în cazul depășirii celor 60 de zile după care angajatorul trebuie să obțină acordul salariatului.

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, modificarea este efectuată de către angajator prin delegare.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în vederea stabilirii regimului detașării/delegării transnaționale, în speta, echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze incidenta art. 9 din Legea nr.16/17.03.2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, precum și incidenta prevederilor art. 43 și art. 44 din Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care aplicarea prevederilor art. 43 din Legea nr. 53/2003 – Codul muncii sau ale Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale în cazul șoferilor angajați ai companiilor de transport este esența tratamentului fiscal al diurnelor acordate acestor angajați.

Totodată, pentru stabilirea situației de fapt fiscale, organul de soluționare a contestației reține că prevederile mai susmenționate trebuie corelate cu Directiva 2002/15/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 11 martie 2002 privind organizarea timpului de lucru al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier, document în care este reglementată activitatea lucrătorii mobili angajați de întreprinderi de transport înființate într-un stat membru, care participă la activități mobile de transport rutier reglementate de Regulamentul (CEE) nr. 3820/85 sau, în absența unor dispoziții specifice, de Acordul european privind munca echipajelor de pe vehiculele care efectuează transporturi rutiere

internaționale (AETR) și Regulamentul Parlamentului European și al Consiliului (CE) nr. 561/2006 de armonizare a anumitor dispoziții din domeniul social privind transportul rutier și amendare a Regulamentului Consiliului (CEE) nr. 3821/85 și Regulamentului Consiliului (CE) nr. 2.135/98 și abrogare a Regulamentului Consiliului (CEE) nr. 3820/85 sau activități de transport rutier care fac obiectul Acordului european privind activitatea echipajelor vehiculelor care efectuează transporturi rutiere internaționale (AETR), denumit în continuare Acordul AETR transpusă în Hotărârea Guvernului nr.38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier.

În scopul transpunerii în legislația națională a prevederilor Directivei 2014/67/UE, a fost adoptată Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale. Această normă a preluat și dispozițiile Legii nr. 344/2006, pe care a abrogat-o, asigurând astfel transpunerea printr-un singur act normativ a prevederilor Directivei 96/71/UE și pe cele ale Directivei 2014/67/UE.

Mai mult, prin Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare, sunt stabilite nivelurile indemnizației pentru fiecare țară în care are loc deplasarea, nivel asupra căruia organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat, acestea reîncadrând automat întreaga sumă acordată angajaților în categoria veniturilor de natură salarială.

În consecință, reîncadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală nu este realizabilă în orice manieră, ci ea trebuie să corespundă scopului real al tranzacției/activității, aceasta neputându-se efectua într-o manieră arbitrară, trebuind să presupună o legătură rezonabilă și un minim de indicii probatorii, față de tranzacția/activitatea în care are loc reîncadrarea potrivit art. 11 alin. 2 din Codul fiscal, cu observarea scopului și conținutului tranzacției/activității despre a cărei reîncadrare este vorba, sau să ia în considerare mijloace de probă în acest sens.

Mai mult, potrivit alin. 1 al art. 11, reîncadrarea are o finalitate certă, de vreme ce ea se face pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. Justificarea ei rezidă în aceea de a pune în acord realitatea juridică cu realitate faptică, astfel fundamentându-se și abilitarea specială a organului fiscal, conferită de acest text de lege, de a ignora și schimba aparența unei operațiuni.

Organul de soluționare a contestației reține ca aplicarea art.11 din Codul fiscal trebuie să se bazeze pe analiza concretă a fiecărui caz în parte, respectiv a elementelor obligatorii din contractele de muncă privitoare la acordarea diurnei în raport cu conținutul economic al activității

desfășurate și să demonstreze cu ajutorul mijloacelor de probă prevăzute de lege, că forma juridică a acestor contracte nu reflecta conținutul economic al activității desfășurate.

De asemenea, în speta se reține și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C-815/18 *Federatie Nederlandse Vakbeweging/Van den Bosch Transporten B.V. și alții* unde se stabilesc condițiile privind calitatea de lucrători detașați a șoferilor în cauză, respectiv Curtea a amintit că, pentru ca un lucrător să fie considerat detașat „pe teritoriul unui stat membru”, desfășurarea muncii sale trebuie să prezinte o legătură suficientă cu teritoriul respectiv.

Existența unei astfel de legături este stabilită în cadrul unei aprecieri globale a unor elemente cum sunt natura activităților desfășurate de lucrătorul în cauză pe teritoriul respectiv, gradul de intensitate a legăturii activităților acestui lucrător cu teritoriul fiecărui stat membru în care își desfășoară activitatea, precum și partea pe care respectivele activități pe aceste teritorii o reprezintă în ansamblul serviciului de transport.

Astfel, Curtea (Marea Cameră) declară:

*„1. Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii trebuie interpretată în sensul că aceasta este aplicabilă prestărilor de servicii transnaționale în sectorul transportului rutier.*

*2. Articolul 1 alineatele (1) și (3) și articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71 trebuie interpretate în sensul că un lucrător care desfășoară o activitate de șofer în sectorul transportului rutier internațional, în cadrul unui contract charter între întreprinderea care îl angajează, stabilită într-un stat membru, și o întreprindere care este situată într-un stat membru diferit de cel în care persoana interesată lucrează în mod normal, este un lucrător detașat pe teritoriul unui stat membru în sensul acestor dispoziții în cazul în care desfășurarea muncii sale prezintă, pe perioada limitată în cauză, o legătură suficientă cu acest teritoriu. Existența unei astfel de legături este stabilită în cadrul unei aprecieri globale a unor elemente cum sunt natura activităților desfășurate de lucrătorul în cauză pe teritoriul respectiv, gradul de intensitate a legăturii activităților acestui lucrător cu teritoriul fiecărui stat membru în care își desfășoară activitatea, precum și partea pe care respectivele activități pe aceste teritorii o reprezintă în ansamblul serviciului de transport.*

*Faptul că un șofer de transport internațional care a fost pus de către o întreprindere stabilită într-un stat membru la dispoziția unei întreprinderi stabilite într-un alt stat membru, primește instrucțiunile inerente misiunilor sale, le începe sau le încheie la sediul acestei a doua întreprinderi nu este suficient în sine pentru a considera că șoferul menționat a fost detașat pe teritoriul acestui alt stat membru în sensul*

Directivei 96/71, din moment ce desfășurarea muncii șoferului respectiv nu prezintă, pe baza altor factori, o legătură suficientă cu acest teritoriu.

3. Articolul 1 alineatele (1) și (3) și articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71 trebuie interpretate în sensul că existența unei legături de grup între întreprinderile care sunt părți la contractul de punere la dispoziție de lucrători nu este, ca atare, relevantă pentru a aprecia existența unei detașări a lucrătorilor.

4. Articolul 1 alineatele (1) și (3) și articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71 trebuie interpretate în sensul că un lucrător care desfășoară o activitate de șofer în sectorul transportului rutier și care, în cadrul unui contract charter între întreprinderea care îl angajează, stabilită într-un stat membru, și o întreprindere situată în alt stat membru, desfășoară operațiuni de cabotaj pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal trebuie, în principiu, să fie considerat detașat pe teritoriul statului membru în care se efectuează aceste operațiuni. Durata operațiunii de cabotaj este un element lipsit de relevanță pentru aprecierea existenței unei astfel de detașări, fără a se aduce atingere aplicării eventuale a articolului 3 alineatul (3) din această directivă.

5. Articolul 3 alineatele (1) și (8) din Directiva 96/71 trebuie interpretat în sensul că problema dacă o convenție colectivă a fost declarată de generală aplicare trebuie apreciată prin raportare la dreptul național aplicabil. Corespunde noțiunii vizate de aceste dispoziții o convenție colectivă de muncă ce nu a fost declarată de generală aplicare, dar a cărei respectare condiționează, pentru întreprinderile care intră sub incidența sa, scutirea de la aplicarea unei alte convenții colective de muncă declarate, în ceea ce o privește, de generală aplicare și ale cărei dispoziții sunt în esență identice cu cele ale acestei alte convenții colective de muncă.”

Organul de soluționare a contestației reține din analiza raportului de inspecție fiscală că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a operațiilor prin prisma îndeplinirii/neîndeplinirii tuturor condițiilor referitoare la activitatea de transport rutier internațional de marfuri și instituirea delegării/detașării transnaționale aferente acestei activități, neexistând constatări cu privire la excepțiile prevăzute de la aplicarea Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale privind transpunerea legislației comunitare coroborate cu analiza documentară privind stabilirea naturii sumelor achitate angajaților în funcția de șofer.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este

analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia ordinele de deplasare prezentate de contestatari nu conțin semnăturile angajaților și casierului, având în vedere prevederile Anexei 2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, care stipulează:

#### **ORDIN DE DEPLASARE (DELEGATIE - Cod 14-5-4)**

##### **1. Serveste ca:**

- *dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- *document pentru stabilirea diferentelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.*

**2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar.**

##### **3. Circulă:**

- *la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare;*
- *la persoana care efectuează deplasarea;*
- *la persoanele autorizate ale unității la care s-a efectuat deplasarea, pentru confirmarea sosirii și plecării persoanei delegate;*
- *la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular, la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilindu-se diferența de primit sau de restituit, cu luarea în considerare a eventualelor penalizări și semnătura pentru verificare. În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie. În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziție de încasare către casierie;*
- *la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză;*

- la conducătorul unității pentru aprobarea cheltuielilor efectuate.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

5. Continutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;

- denumirea și numărul formularului;

- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; stampila unității; semnătura conducătorului unității; data;

- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație;

- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;

- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;

- numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;

- semnături: conducătorul unității; controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, după caz; titularul de avans.”

Or, din analiza ordinelor de deplasare anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că acestea sunt semnate de persoana responsabilă cu verificarea deconturilor de cheltuieli și aprobate de conducătorul unității.

Întrucât documentele existente la dosar contestației nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra datorării obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina societății, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Totodată, în urma refacerii inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală va avea în vedere toate argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea cauzei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu



modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din Ordinul presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa Decizia de impunere nr. **000/2021**, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Y, pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii	<b>000 lei</b>
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați	<b>000 lei</b>
- contribuția asiguratorie pentru muncă	<b>000 lei</b>
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	<b>000 lei</b>
- contribuția de asigurări sociale datorate de angajator	<b>000 lei</b>
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați	<b>000 lei</b>
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator	<b>000 lei</b>
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați	<b>000 lei</b>
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	<b>000 lei</b>
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice	<b>000 lei</b>
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator	<b>000 lei</b>

urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, având obligația, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei.

\*  
\*       \*

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

**DECIDE**

Desființarea Deciziei de impunere nr. **000/2021**, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii	<b>000 lei</b>
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați	<b>000 lei</b>
- contribuția asiguratorie pentru muncă	<b>000 lei</b>
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	<b>000 lei</b>
- contribuția de asigurări sociale datorate de angajator	<b>000 lei</b>
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați	<b>000 lei</b>
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator	<b>000 lei</b>
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați	<b>000 lei</b>
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	<b>000 lei</b>
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice	<b>000 lei</b>
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator	<b>000 lei</b>

urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, având obligația, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei.

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

**DIRECTOR GENERAL**