



MINISTERUL FINANTELOR

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



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

DECIZIA nr. 000/04.2021
privind soluționarea contestației depusă 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 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Y prin adresa nr. **000/2021**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **000/2021**, cu privire la contestația formulată de X, având CIF RO **000**, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. **000**.

X contestă **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 000/2021**, emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2021** de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Y – A.J.F.P. Z, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** - impozit 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 de asigurări pentru șomaj datorată de angajat;
- **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;

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

- **000 lei** - contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- **000 lei** - contribuția asiguratorie pentru muncă.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere nr. **000/2021** a fost comunicată la data de **00.00.2021**, prin remitere sub semnătură, conform semnăturii olografe a asministratorului societății de pe adresa nr. **000/2021** prin care a fost înaintat actul administrativ fiscal contestat, iar contestația a fost depusă în data de **00.00.2021** și înregistrată sub nr. **000**, așa cum reiese din ștampila registraturii Administrației Județene a Finanțelor Publice **Z**, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

În ceea ce privește competența de soluționare a contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. **000/2021**, emisa în baza Raportului de inspectie fiscala nr. **000/2021** de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P. **Y** – A.J.F.P. **Z**, având în vedere prevederile art. 4 alin. (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, la dosarul contestației se află Nota prin care președintele A.N.A.F. a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației de la serviciul specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **Y** către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **X**

I. Prin contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. 000/2021, emisa în baza Raportului de inspectie fiscala nr. 000/2021, societatea susține următoarele:

În mod nelegal, în temeiul art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspectie fiscala a reîncadrat sumele acordate cu titlu de indemnizatii de delegare salariatilor avand functia de soferi, întrucât:

- pentru efectuarea transportului deține camioane în proprietate;
- șoferii sunt angajați în baza contractului individual de muncă pe durată nedeterminată;
- sunt delegați în străinătate în comenzi de transport primite de la societăți cu sediul social în străinătate.

Persoanele delegate în străinătate în baza comenzilor primite de la societăți cu sediul social în străinătate, nu pot fi asimilate contractelor prevăzute de art. 5 alin. 2 lit.a din Legea nr. 16/2017, întrucât acestea *„nu presupun trimiterea unor angajați ai subscrisei să lucreze pentru societățile din străinătate”*, iar *„faptul că detașarea transnațională presupune prestarea unei activități de către salariatul detașat la un beneficiar/utilizator din alt stat membru rezultă și din prevederile art. 3 alin.2 lit. m din Hotărârea Guvernului nr. 905/2017 privind registrul de evidență al salariaților”*;

- angajații societății în funcția de conducător auto *„nu prestează niciun fel de activitate la un alt beneficiar/utilizator din străinătate”*, ci doar activitatea de conducere a autovehiculelor și livrare a marfurilor în beneficiul subscrisei, lucrând pe teritoriul altor state membre, însă *„strict pentru efectuarea curselor de transport și doar pe durata transportului”* și nu în favoarea partenerilor contractuali;

- societatea, în calitate de operator de transport, execută concomitent mai multe curse pentru diverși parteneri contractuali, activitatea acesteia *„fiind o excepție de la institutia detașării transnaționale”*, așa cum se precizează la art. 9 din Legea nr. 16/2017, societății îi sunt aplicabile prevederile art. 43 și art. 44 din Codul Muncii, în acest sens fiind și jurisprudența instanțelor naționale, respectiv deciziile emise de Tribunalul Covasna (Decizia nr. 1383/20.12.2019), Curtea de Apel Brașov (Decizia nr. 808/08.10.2019), (Decizia nr. 1227/01.10.2019), dar și prevederile art. 7 din OUG nr. 28/2015, precum și Scrisoarea nr. 2354/31.07.2015 adresată Ministerului Muncii de către Uniunea Națională a Transportatorilor Rutieri din România;

- angajații în funcția de șofer de camion, au desfășurat activitate de transport rutier de marfă pe teritoriul statelor membre UE din dispoziția reprezentantului societății și nu a beneficiarilor de transport, fiind vorba despre o activitate temporară, pentru care sunt aplicabile prevederile art.9 Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Contestatară invocă faptul că, angajații societății în funcția de șofer autocamion, care și-au desfășurat activitatea în țări membre UE au beneficiat de următoarele sume de bani achitate de societate:

- suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar (salariul minim pe economie), pentru care societatea întocmeste state de plată, calculează obligațiile fiscale aferente, respectiv impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii, pe care le înregistrează în evidența contabilă, le declară și achită la organul fiscal teritorial din România;

- suma definită de societate ca indemnizație de delegare/detașare (diurna care se încadrează în limitele prevăzute de lege) aferentă zilelor în care salariatul a lucrat efectiv în spațiul UE, înregistrate în evidența contabilă în contul 625 *„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”*, pentru care societatea nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat obligații fiscale, respectiv impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii, încadrându-se în limita legală prevăzută de lege pentru deducere.

De asemenea, subliniază că *„specificul activității de transport”* este acela ca *„fiecare camion, fiecare sofer va efectua diferite curse în intervalul în care se va afla în deplasare, destinații pe care societatea de transport nu le poate cunoaște în totalitate la data plecării, ca nu există un unic beneficiar al prestației companiei, ca nu va fi un singur stat în care se va găsi salariatul respectiv pe perioada delegării, ca nu se cunosc toate datele în care se va deplasa acesta”*, iar aplicabilitatea prevederilor Legii nr. 16/2017 trebuie să se facă prin raportare la *„specificitatea”* activității de transport, care nu poate fi obiect al art. 5 din acest act normativ și nici al art. 3 alin. 2 lit.m din HG nr.905/2017.

Clauza referitoare la *„Locul de muncă”* din contractele de muncă încheiate între societate și angajații acesteia în funcția de conducător auto, prevede că locul de muncă este stabilit ca fiind sediul societății, perioadele de deplasări în afara țării urmand a fi stabilite prin informări sau acte adiționale din analiza cărora reiese caracterul temporar al delegării. Or, deplasarea conducătorului auto este considerată delegare doar dacă locul muncii înscris în contractul individual de muncă este propriu-zis modificat prin delegare, ceea ce în cazul de față nu s-a petrecut. 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.

Din niciun document nu rezultă ca soferii au desfășurat permanent activitate în afara țării, societatea având amenajat un spațiu de parcare cu capacitate de acoperire a întregii flote de autoturisme detinute, angajații domiciliind în țară, iar comenzile societății includ și livrări naționale.

Societatea susține și că legiuitorul nu a limitat în timp numărul prelungirilor perioadelor de delegare, delegarea putând interveni atât imediat după încheierea contractului cât și la un moment ulterior, nefiind reglementată nicio perioadă maximă, existând posibilitatea ca activitatea la locul de muncă prevăzută în contract să fie ulterioară finalizării perioadei de delegare, singura cerință legală care definește noțiunea de „*temporar*” fiind existența acordului salariatului în legătură cu prelungirea perioadelor de delegare.

Spre deosebire de legislația națională, care distinge între delegare și detașare, societatea susține că legislația comunitară vorbește numai despre „detașare”, motiv pentru care noțiunea de „detașare” diferă de cea reglementată de Codul Muncii, iar legislația comunitară, respectiv Legea nr. 16/2017 care transpune în legislația națională prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European se referă la orice situație în care un salariat al unui angajator dintr-un stat membru își desfășoară, pentru o anumită perioadă de timp, activitatea la o altă persoană aflată într-un alt stat membru, fiind irelevant dacă această situație a fost generată de o modificare unilaterală a locului muncii, dispusă de angajator, de o modificare reconvențională a locului muncii agreeată de salariat și angajator în cadrul unui act adițional la contractul de muncă sau locul muncii la persoana din străinătate a fost stabilit încă de la început la contractul de muncă încheiat de salariatul respectiv cu angajatorul său.

Astfel, se susține că în accepțiunea legislației comunitare, suntem în prezența unei „detașări” dacă un salariat al unui angajator din România își desfășoară, temporar, activitatea într-un alt stat membru în baza unui contract de prestări servicii încheiat între angajatorul din România și beneficiarul dintr-un alt stat membru.

Totodată, arată contestatara că în cazul „detașării” cu caracter transnațional, salariatul detașat va presta munca în baza contractului de muncă încheiat cu angajatorul care l-a detașat, fiind în continuare angajatul său. În această situație, contractul individual de muncă nu se suspendă, toate drepturile salariale și celelalte drepturi bănești rezultate din detașare revenind angajatorului care detașează, context în care „detașarea” reglementată de dispozițiile europene împrumută elemente, atât de la instituția delegării, cât și de la cea a detașării reglementată de legislația națională, dar nu se confundă cu nici una dintre acestea.

În ceea ce privește drepturile de care ar trebui să beneficieze salariații "detașați" în străinătate, societatea susține că Legea nr. 16/2017 definește "indemnizația specifică detașării transnaționale" ca fiind indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților, acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, fiindu-i aplicabil regimul fiscal prevăzut de art. 76 alin. (2) lit. k din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, un salariat român care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, în numele societății și sub coordonarea acesteia, în baza unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii este considerat că se regăsește în situația unei detașări transnaționale, fiind îndreptățit să primească o indemnizație de detașare al cărei regim fiscal este cel prevăzut de Codul fiscal la 55 alin. (2) lit. i) (în vigoare până la data de 31.12.2015) și de art. 76, alin. (2) lit. k) în vigoare până de la data de 01.01.2016.

Față de cele prezentate, contestatara învederează că este operator economic având ca obiect principal de activitate "*Transporturi rutiere de marfuri*" (Cod CAEN 4941) și în desfășurarea acestei activități delegă în străinătate angajați având funcția de soferi, activitatea de transport auto fiind supusă unor reglementări specifice, respectiv unei autorizări speciale și unei verificări continue, astfel cum prevede art. 9 din OG nr. 27/2011 privind transporturile rutiere, art. 3 alin.1 din Regulamentul CE nr. 1071/2009, licența de transport fiind eliberată după îndeplinirea condițiilor prevăzute de regulamentele UE nr. 1071/2009 și 1072/2009.

Față de aspectele prezentate, societatea susține că organele de inspecție fiscală au aplicat incomplet și incorect prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale, transpusă în legislația națională prin Legea nr.344/19.07.2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv prin Legea nr.16/17.03.2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, precum și jurisprudența națională și europeană, fiind încălcate o serie de principii fundamentale în materia institutiei delegării/detașării transnaționale aferente activității sale de transport internațional rutier de marfuri, având în vedere că normele comune pentru accesul la piața transportului rutier internațional de mărfuri sunt stabilite prin Regulamentul

(CE) nr.1072/2009 al Parlamentului European si al Consiliului din 21 octombrie 2009, O.G. 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”*.

Societatea susține și că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere și soluția pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin Hotărârea 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.

Față de cele arătate, **X** solicită admiterea contestației și, pe cale de consecință, anularea **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 000/2021**, emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2021** de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. **Y** – A.J.F.P. **Z**, pentru suma de **000 lei**, precum și a actelor administrative fiscale prin care vor fi calculate obligații fiscale accesorii aferente debitelor contestate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 000/2021, emisă de organele

de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Z au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2021, astfel:

Perioada supusa inspectiei fiscale: **00.00.2015-00.00.2020**

Organele de inspecție fiscală au constatat că **X** are ca obiect de activitate transporturi rutiere de mărfuri – cod CAEN 494, iar în perioada verificată a înregistrat venituri din această activitate, respectiv din transporturi rutiere de mărfuri pe teritoriul UE, transporturi rutiere de mărfuri pe teritoriul național și prestări servicii în construcții.

Transportul era efectuat cu mijloace de transport din patrimoniul său, precum și cu mijloace de transport închiriate pe ale căror contracte este specificat că activitatea se desfășoară în Comunitatea Europeană, preponderent pentru clienți din Spania și ocazional pentru clienți din Marea Britanie, Bulgaria și Ungaria.

S-a constatat că venitul lunar al angajaților este alcătuit din salariu de bază minim pe economie din România, la care se adaugă o sumă de bani netă, respectiv diurnă pentru deplasare, evidențiată în contul 625.

Din documentele prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu reflectă delegarea ori detașarea salariaților cu necesitatea plății diurnei, astfel că întrucât nu sunt îndeplinite prevederile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare, veniturile obținut cu titlul de indemnizație de delegare/detașare se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, angajații **X** neavând dreptul la acordarea indemnizației de delegare/detașare.

Astfel, având în vedere aspectele prezentate anterior, s-a procedat la stabilirea fondului de salarii recalculat aferent perioadei **00 2015 – 00 2020**, în suma de **000 lei**.

Pentru venitul brut recalculat în suma totală de **000 lei**, impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar potrivit prevederilor art.57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și potrivit prevederilor art.78 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este în suma totală de **000 lei**.

Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator suplimentar este în suma de **000 lei**, stabilită potrivit prevederilor art. 296⁵ și art. 296¹⁸ alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv potrivit art.136 lit. c), art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati suplimentara este in suma de **000 lei**, stabilita potrivit prevederilor art. 296⁴ si art. 296¹⁸ alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv potrivit art.136 lit.a), art.137 alin. (1) lit.a) si art.139 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator suplimentara este in suma de **000 lei**, stabilita in conformitate cu prevederile art.80 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente si boli profesionale, republicata, coroborata cu prevederile art.296⁵ alin.(5) si art.296¹⁸ alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv potrivit prevederilor art. 202 lit. a), art. 204 alin.(1) lit.a) si art. 207 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator suplimentara este in suma de **000 lei**, stabilita in conformitate cu prevederile art.26 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.296⁵ si art.296¹⁸ alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale art.185 alin. (1), art.186, art.188 si art.190 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajati suplimentara este in suma de **000 lei**, stabilita in conformitate cu prevederile art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborata cu prevederile art. 296⁴ si art. 296¹⁸ alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale art. 185 alin. (1), art. 186, art. 187 si art. 190 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contributia angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale suplimentara este in suma de **000 lei**, stabilita in conformitate cu prevederile art.7 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art. 296⁵ si art. 296¹⁸ alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completarile ulterioare, precum si ale art.211 si art.212 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator suplimentara este in suma de **000 lei**, stabilita in conformitate cu prevederile art.267 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.296⁵ si art.296¹⁸ alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv cu prevederile art. 155 alin.(1) lit.a), art.156 si art.158 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajati suplimentara este in suma de **000 lei**, stabilita in conformitate cu prevederile art. 266 alin. (1) din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art. 296⁴ si art. 296¹⁸ alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale art. 155 alin. (1) lit. a), art. 156 si art. 157 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

Contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice suplimentara este in suma de **000 lei**, stabilita in conformitate cu prevederile art. 6 din O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art. 296⁶ si art. 296¹⁸ alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale art. 194, art. 195 alin. (1) lit. a) si art. 199 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

Contributia asiguratorie pentru munca datorata de angajator suplimentara este in suma de **000 lei**, stabilita in conformitate cu prevederile art. 220 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

Referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar de natura impozitului pe veniturile din salarii in suma de 000 lei si contributiilor sociale in suma totala de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra legalității

reîncadrării sumelor plătite angajaților în funcția de soferi autocamion cu titlu de indemnizație de delegare/detașare (diurna) cu data de 00.00.2015, ca venituri de natura salarială, în condițiile în care din instrumentarea speței, în ceea ce privește legalitatea reîncadrării sumelor plătite angajaților în funcția de soferi cu titlu de diurne, ca venituri de natura salarială, nu rezultă situația de fapt.

În fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca în perioada **00.00.2015-00.00.2020**, **X** a desfasurat activitate constand, in principal, in transporturi rutiere de marfuri in spatiul european pentru clienți din Spania, dar și din Marea Britanie, Ungaria și Bulgaria.

Din verificarile efectuate a rezultat faptul ca, in perioada **00 2015-00 2020**, societatea verificata a inregistrat in contul 625.01 „Cheltuieli diurna”, cheltuieli cu diurnele platite soferilor care efectueaza transporturi in spatiul european.

Transportul era efectuat cu mijloace de transport din patrimoniul său, precum și cu mijloace de transport închiriate pe ale căror contracte este specificat că activitatea se desfășoară în Comunitatea Europeană.

S-a constatat că venitul lunar al angajaților este alcătuit din salariu de bază minim pe economie din România, la care se adaugă o sumă de bani netă, respectiv diurnă pentru deplasare.

Din documentele prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu reflectă delegarea ori detașarea salariaților cu necesitatea plății diurnei, veniturile lunare nete fiind acordate salariaților în funcție de perioada și volumul muncii prestate, sume pentru care societatea nu a calculat în totalitate și nu a declarat la bugetul general consolidat al statului obligații fiscale aferente, respectiv impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

In concluzie, in baza art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv a art.11 alin.(1) Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a constatat ca diurnele platite soferilor reprezinta in fapt venituri de natura salariala, pentru care **X** avea obligatia sa constituie, sa declare si sa plateasca impozit pe venit si contributiile sociale aferente.

Societatea sustine ca legislatia comunitara, respectiv Legea 16/2017 care transpune in legislatia nationala Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si a Consiliului din data de 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii - “Directiva 96/71/CE”, se refera la orice situatie in care un salariat al unui angajator dintr-un stat membru isi desfasoara, pentru o anumita perioada de timp, activitatea la o alta persoana

aflata intr-un alt stat membru, fiind irelevant daca aceasta situatie a fost generata de o modificare unilaterala a locului muncii dispusa de angajator, ca in cazul delegarii sau detasarii dispuse de Codul muncii, de o modificare conventionala a locului muncii agreata de salariat si angajator in cadrul unui act aditional la contractul de munca sau locul muncii la persoana din strainatate a fost stabilit inca de la inceput in contractul de munca incheiat la salariatul respectiv cu angajatorul sau.

Sustine ca detasarea reglementata de dispozitiile europene imprumuta elemente atat de la institutia delegarii, cat si de la institutia detasarii reglementate de legislatia nationala, dar nu se confunda cu niciuna dintre acestea, iar in ceea ce priveste drepturile salariatilor detasati in strainatate, acestea sunt definite in Legea 16/2017, fiindu-le aplicabile regimul fiscal prevazut la art.76 alin.2 lit.k, alin.4, art.142 lit.g, art.157 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

X arată ca angajatii trimisi sa lucreze in afara Romaniei se incadreaza in institutia detasarii transnationale, asa cum este prevazuta de normele comunitare si implementate in legislatia nationala prin intermediul Legii 16/2017, fiind considerati detasati transnational pe perioada de timp in care isi desfasoara activitatea in afara Romaniei, iar potrivit prevederilor art.2 alin.1 lit.h din Legea 16/2017 si conform HG 518/1995 pe perioada detasarii in strainatate, salariatii detasati au dreptul sa primeasca indemnizatia de detasare care este neimpozabila in limitele stabilite de Codul fiscal, fiind in sarcina angajatorilor obligatia de a asigura lucratorilor delegati in Comunitatea Europeana conditiile minime de munca si de incadrare in munca din tara respectiva.

In drept, în ceea ce privește sfera de cuprindere a impozitului pe venit, art.40 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

“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 anterior citate, impozitul pe venit se aplică asupra veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, de persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în România.

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.

De asemenea, 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, stipulează:

“(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; (...).”

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 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 pe perioada **00.00.2016-00.00.2018**, care stipulează:

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezentă 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.”

La art. 76 alin. 4 lit. h) din același act normativ menționat mai sus, se precizează:

„(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”.

Prin urmare:

- 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 primite 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 anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că pentru munca prestată, respectiv pentru activitatea de transport rutier de marfuri desfășurată în spațiul UE, respectiv Spania, Ungaria, Marea Britanie și Bulgaria, în perioada **00.00.2015-00.00.2020**, **X** a plătit angajaților săi în funcția de șofer de camion sume de bani cu titlu de indemnizație de delegare/detașare (diurna), pentru care nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat obligații fiscale, respectiv impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii, considerându-le neimpozabile, în înțelesul impozitului pe venit.

Din verificarea documentelor prezentate de societate în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au reîncadrat conform art. 11 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.11 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sumele plătite de către **X** cu titlu de indemnizație de delegare/detașare (diurna) angajaților săi în funcția de șofer de camion pentru munca prestată în spațiul UE în perioada **00.00.2015-00.00.2020** în categoria veniturilor salariale întrucât nu sunt de natura indemnizației de delegare/detașare (diurnei), ci sunt în mod expres legate de desfășurarea obiectului de activitate al societății și anume a preșterilor de servicii transport rutier marfa.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea prin contestația formulată invocă aplicarea legislației comunitare, respectiv Legii 16/2017 care transpune în legislația națională Directiva 96/71/CE a

Parlamentului European si a Consiliului din data de 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii.

In ceea ce priveste drepturile salariatilor detasati in strainatate, sustine ca sunt definite in Legea 16/2017, fiindu-le aplicabile regimul fiscal prevazut la art.76 alin.2 lit.k, alin.4, art.142 lit.g, art.157 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, contestatara arată ca dispozitiile art.43 din Codul muncii cu privire la delegare nu-si gasesc aplicabilitate in speta analizata, fiind aplicabile dispozitiile speciale ale Legii nr.344/2006 si ale Legii nr.16/2017, iar salariatii societatii se incadreaza in notiunea de detasati de pe teritoriul Romaniei, distinctia din Codul muncii intre delegare si detasare fiind lipsite de relevanta juridica in cauza de fata.

X sustine ca a demonstrat ca angajatii trimisi sa lucreze in afara Romaniei se incadreaza in institutia detasarii transnationale, asa cum este prevazuta de normele comunitare si implementate in legislatia nationala prin intermediul Legii 16/2017, fiind considerati detasati transnational pe perioada de timp in care isi desfasoara activitatea in afara Romaniei, iar potrivit prevederilor art.2 alin.1 lit.h din Legea 16/2017 si conform HG 518/1995 pe perioada detasarii in strainatate, salariatii detasati au dreptul sa primeasca indemnizatia de detasare care este neimpozabila in limitele stabilite de Codul fiscal, fiind in sarcina angajatorilor obligatia de a asigura lucratorilor delegati in Comunitatea Europeana conditiile minime de munca si de incadrare in munca din tara respectiva.

Pornind de la argumentele societatii, in opozitie cu constatările echipei de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine ca la baza reincadrării sumelor de bani din categoria indemnizațiilor de delegare/detașare (diurnelor) in categoria veniturilor din salarii, efectuata de catre echipa de inspectie fiscala, a stat faptul ca sumele plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate cu titlu de diurnă, nu sunt de natura indemnizațiilor de delegare/detașare, fiind în mod expres legate de desfășurarea obiectului de activitate al societății verificate și anume a prestarilor de servicii transport marfa, nefiind vorba despre o activitate temporară, ci de singura activitate desfășurată de către toți angajații soferi in afara Romaniei.

Se retine că 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 retine 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, O.G. 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 creand, potrivit alin. 2 al aceluiași articol menționat *”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 stipuland 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. 76 alin.4 lit.h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din data de 01.01.2016, respectiv art.55 alin.4 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal valabil până la data de 31.12.2015.

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 și a directivelor Uniunii Europene în materie, în același sens fiind și poziția direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, respectiv Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale exprimată într-o speta similară prin adresa nr. **000/2020**, anexată în copie la dosarul cauzei.

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, prin urmare, 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 transpusă în legislația natională 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;”

în timp ce la art. 3 și art. 5 din același act normativ, se precizează:
” Articolul 3

Prevederile prezentei legi se aplică:

a) întreprinderilor stabilite pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează pe teritoriul României salariați cu care au stabilite raporturi de muncă în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (1);

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

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

a) detașarea unui salariat 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 României, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

b) detașarea unui salariat la o unitate sau la o întreprindere care aparține grupului de întreprinderi, situată pe teritoriul României, 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 României, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.

(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 sus menționată:

”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, în mod unilateral de către angajator prin delegare, care reprezintă exercitarea atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.

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.

Mai mult, trebuie calificată natura sumelor acordate șoferilor care își desfășoară activitatea în domeniul transportului internațional corelată 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, unde este reglementată activitatea lucrătorilor 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. 3.821/85 și Regulamentului Consiliului (CE) nr.2.135/98 și abrogarea Regulamentului Consiliului (CEE) nr. 3.820/85 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 HG nr.38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier.

Astfel, aceste aspecte trebuie coroborate cu prevederile legale naționale emise în clarificarea tratamentului activităților desfășurate de soferi în cadrul transporturilor internaționale, începând cu Expunerea de motive a Legii 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, cu Nota de fundamentare privind OUG nr.28/30.06.2015 pentru modificarea și completarea Legii nr.344/2006 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale și cu Expunerea de motive privind modificarea și completarea Legii nr.16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale privind transpunerile legislației comunitare, care fac aplicarea:

- Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, - Directivei 2014/67/UE privind asigurarea respectării aplicării Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii și de modificare a Regulamentului (UE) nr. 1024/2012 privind cooperarea administrativă prin intermediul Sistemului de informare al pieței interne („Regulamentul IMI”),

- Directivei 2018/957/UE de modificare a Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii. Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

În scopul transunerii 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. Legea nr. 16/2017 a preluat totodată 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 HG 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.

Astfel, reîncadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală nu este realizabilă în orice manieră, ci ea trebuie să tindă la surprinderea scopului real al tranzacției/activității, și astfel nu se poate face într-o modalitate arbitrară și care să nu 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 decât atât, 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, și în acest fel se fundamentează și această abilitare specială a organului fiscal, conferită de acest text de lege, de a ignora și schimba aparența unei operațiuni.

Organul de soluționare reține ca aplicarea art.11 din Codul fiscal trebuie să se bazeze pe analiza concreta a fiecărui caz în parte, respectiv a elementelor obligatorii din contractele de munca 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.

Organele de inspecție ar fi trebuit să analizeze natura sumelor acordate șoferilor care își desfășoară activitatea în domeniul transportului internațional coroborat cu aspecte de detaliu prezentate mai sus.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin Hotărârea 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

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

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.”

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, organul de soluționare a contestației reține din analiza raportului de inspectie fiscala ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza a operatiunilor prin prisma indeplinirii/neindeplinirii tuturor conditiilor referitoare la activitatea de transport rutier internațional de marfuri și institutia delegarii/detasarii transnationale aferenta acestei activitati, neexistand constatarari cu privire la exceptiile prevazute de la aplicarea Legii nr.16/2017 privind privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale privind transpunerile legislatiei comunitare coroborate cu analiza documentara privind stabilirea naturii sumelor achitate angajatilor în functia de sofer.

Prin urmare, se reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile 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 să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, 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, ținând cont totodată că, potrivit dispozițiilor art. 55 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

De asemenea, organele de inspectie fiscala vor avea în vedere și jurisprudenta naționala invocata de contestatara.

In 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 OPANAF 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 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **000/2021** prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de **000 lei**, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții aferente, 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.

Cu ocazia refacerii inspecției fiscale organele de inspecție fiscală vor depune toate diligențele pentru clarificarea situației fiscale a contribuabilului, cu respectarea tuturor prevederilor legale incidente în prezenta cauză.

De asemenea, în baza principiului de drept potrivit căruia „*accessorium sequitur principale*” și a art. 50 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *”Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate(...)*”, în măsura în care, ulterior înregistrării contestației, în legătura cu decizia de impunere desființată, au fost emise decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii, vor fi anulate și aceste acte administrative fiscale, urmând ca organul fiscal competent să recalculeze accesoriile în funcție de rezultatele refacerii inspecției fiscale dispuse prin prezenta decizie.

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

DECIDE

Desființarea **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. 000/2021**, emisa în baza Raportului de inspectie fiscala nr. **000/2021** de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P. **Y – A.J.F.P. Z**, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- **000 lei** - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- **000 lei** - contribuția individuala 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 de asigurări pentru șomaj datorată de angajat;
- **000 lei** - contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- **000 lei** - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- **000 lei** - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** - contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- **000 lei** - contribuția asiguratorie pentru muncă, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspectiei 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 Tribunalul ... în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL