

DECIZIA NR. 138 / 22.06.2020  
privind soluționarea contestației formulată de  
**X SRL**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. A\_SLP x /24.02.2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, prin adresa nr.x /20.02.2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP x/24.02.2020, asupra contestației formulată de **X SRL** cu sediul în str. x, nr. 46, et. 2 camera 2, sector 1, București, înregistrată la ONRC sub nr. x, având CUI x, reprezentată prin cabinet avocat x, conform împuternicirii avocațiale nr. x din data de 20.01.2020, aflată în original la dosarul cauzei.

**X SRL** contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/20.12.2019* emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.x/20.12.2019* de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice, pentru suma de **x lei**, reprezentând:

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

În raport de data comunicării prin remitere sub semnătură a Deciziei de impunere nr.x/20.12.2019, respectiv **20.12.2019**, conform adresei nr.x a Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice, care poartă amprenta semnăturii reprezentantului legal al X SRL, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice la data de **30.01.2020**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Totodată, prin contestația formulată, societatea a solicitat, în temeiul art.276 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației, iar aceasta i-a fost acordată în data de 11.06.2020, conform procesului verbal încheiat în acest sens, anexat în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **X SRL**.

**I. Prin contestația formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.x/20.12.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/20.12.2019, societatea susține următoarele:**

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

Contestatarea invocă nelegalitatea deciziei de impunere ca urmare a depășirii duratei legale pentru efectuarea inspecției fiscale.

#### **B. ASPECTE DE FOND**

Obiectul principal al inspecției fiscale l-a reprezentat calificarea, din punct de vedere fiscal, a sumelor acordate propriilor angajați, cu titlu de diurnă, trimiși să efectueze activitate de transport internațional de mărfuri.

Petenta afirmă că urmare inspecției fiscale efectuate, au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare în sumă de x lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

În cursul inspecției fiscale, contestatarea precizează că a adus argumente echipei de inspecție fiscală prin care a subliniat faptul că societatea are ca obiect de activitate transportul internațional de mărfuri, fapt ce implică anumite particularități față de alte domenii (construcții, curățenie). Cea mai specifică particularitate o reprezintă faptul că persoanele implicate sunt într-o permanentă mișcare și se află în mod curent în afara localității de

domiciliu, fapt ce implică cheltuieli mai mari cu masa și cazarea. De aceea, societatea a decis să acorde salariaților săi, pe lângă venitul salarial, și o diurnă în cuantum fix. Aceasta a fost considerată venit neimpozabil întrucât nu a depășit de 2,5 ori nivelul diurnei acordate de către instituțiile publice din România propriilor angajați.

**În ceea ce privește afirmația organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că societatea avea obligația să ofere angajaților săi salariul minim din Olanda**, petenta afirmă că delegarea este definită în cadrul art.43-44 din Codul muncii și presupune aceea situație în care salariatului își schimbă locul normal de unde prestează munca, dar care rămâne sub autoritatea și coordonarea angajatorului său. În acest caz salariul se achită de către angajatorul de care aparține angajatul.

De asemenea, detașarea este reglementată de către art.45-47 din Codul muncii și presupune aceea situație în care salariatul își schimbă locația obișnuită de unde prestează muncă, însă temporar este transferat în subordinea și coordonarea altui angajator. În acest caz, salariul se achită de către noul angajator care a preluat coordonarea și responsabilitatea salariatului.

Astfel, deși societatea susține că a realizat o delegare de salariați, prin avansarea teoriei cu privire la plata salariului minim din Olanda organele de inspecție fiscală au analizat situația din prisma regulilor specifice instituției detașării.

Din punctul de vedere al societății, o astfel de teorie este caracterizată de absurd deoarece deși organele de inspecție fiscală au susținut că șoferii X SRL se supun legislației de securitatea socială din România și că nu au avut raporturi juridice de dreptul muncii cu angajatori din afara României, aceștia trebuiau să fie remunerați cu salariul minim din Olanda, iar impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale trebuiau determinate conform legilor fiscale române.

Totodată, prin avansarea acestei teorii, organele de inspecție fiscală nu au fost consecvente, considerând că salariul minim din Olanda este compus din salariul minim din România la care se adaugă în mod obligatoriu valoarea diurnei achitată de către angajatorul român.

Contestatară afirmă că în acest sens este și legislația Uniunii Europene și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (C-396/13,C-549/13), din cuprinsul cărora se poate observa că o societate română care ar ajunge să delege salariați în alt stat membru al Uniunii Europene (de ex. Olanda) nu trebuie să le asigure acestora salariul minim din acel stat membru, ci este suficient să le asigure acestora salariul minim din România.

Petenta susține că în cadrul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au făcut dovada faptului că în Olanda delegarea șoferilor locali se realizează prin includerea diurnei în salariul minim. Având în vedere

aceste considerente, societatea precizează că în mod eronat echipa de inspecție fiscală a stabilit că diurna este parte a salariului minim.

În ceea ce privește situația fiscală a sumelor achitate de către societate salariaților delegați, contestatara afirmă că regulile cu incidență se regăsesc exclusiv în cadrul Noului Cod fiscal. Prevederile legale cuprinse la art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilesc faptul că salariații care nu desfășoară activitate de muncă la locul obișnuit, cum este în general situația celor care muncesc în afara României, în special a șoferilor implicați în transportul internațional de mărfuri, trebuie să beneficieze de o sumă, pe lângă cea care acoperă transportul, masa și cazarea, care să fie considerată neimpozabilă, în limita plafonului de 2,5 ori nivelului legal stabilit pentru diurnă prin HG nr.518/1995.

Petenta subliniază faptul că în cadrul prevederilor art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează în clar faptul că indemnizația de delegare este neimpozabilă și în alte cazuri decât cele în care aceasta este folosită pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

Conform HG nr.518/1995, cuantumul sumei acordate de către instituțiile publice propriilor angajați care desfășoară activitate în Olanda poate fi de cel mult 35 euro/zi. Prin urmare, societatea consideră că angajații unei entități private nu datorează impozit pe venit și contribuții sociale dacă nivelul sumei încasate este de cel mult 87,5 euro/zi.

Contestatara susține că echipa de inspecție fiscală a ignorat faptul că activitatea desfășurată în cauză, aceea de transport internațional de mărfuri, implică în mod obligatoriu deplasarea persoanelor implicate pe teritoriul mai multor țări. Faptul că șoferii X SRL plecau în cursă de la garajele din Olanda nu înseamnă faptul că activitatea acestora era limitată strict la teritoriul olandez.

Prin urmare, societatea afirmă că argumentul echipei de inspecție fiscală cu privire la faptul că X SRL trebuia să acorde salariul minim pe economie din Olanda, prin includerea diurnei în cadrul acestuia, este unul care nu are niciun suport în legislația națională sau cea europeană.

**În ceea ce privește afirmația organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că salariații mobili nu au dreptul la diurnă**, petenta afirmă că unul dintre argumentele invocate de acestea este acela că șoferii X SRL li s-a plătit sporul de mobilitate reglementat la art. 25 din Codul muncii, nefiind astfel aplicabile prevederile art. 42 - 44 din Codul muncii privind delegarea.

Societatea consideră că este necesar să se stabilească natura juridică a acestor sume, respectiv dacă se aplică prevederile privind clauza de mobilitate sau prevederile privind delegarea.

În acest sens, societatea invocă o serie de puncte de vedere exprimate cu privire la neclaritatea prevederilor legale de la confluența dreptului fiscal cu dreptul muncii în materia remunerațiilor acordate șoferilor de transport internațional, respectiv Adresa nr. 803233/23.12.2014 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Comunicatul de presă nr. 908.376/23.12.2014 elaborat de Serviciul Comunicare, Relații Publice și Mass-Media, expunerea de motive a Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Contestatară afirmă că atâta vreme cât legislația națională este neclară, dar și jurisprudența existentă nu este constantă, devine aplicabil principiul „in dubio contra fiscum”.

În concluzie, având în vedere că reglementările legale incidente sunt neclare, petenta consideră că sumele achitate de către societate angajaților care desfășoară activitate în străinătate reprezintă indemnizații de delegare, care nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile în înțelesul impozitului pe venit, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin HG nr.518/1995.

O încercare de a îndrepta, printre altele, situațiile apărute în practică din cauza interpretării diferite a legislației actuale privind acordarea drepturilor de care pot beneficia salariații în desfășurarea activităților rezultate din activitatea externă desfășurată, a fost introdusă prin OUG nr. 28/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, astfel cum rezultă din expunerea de motive a acestei ordonanțe de urgență.

Astfel, petenta afirmă că prin intermediul OUG nr. 28/2015 s-a introdus în cadrul Legii nr. 344/2006, art. 71 din care rezultă că angajaților care prestează activitate de transport extern li se aplică prevederile art. 43 din Codul muncii și beneficiază de drepturile prevăzute la art. 44 alin. (2). Acest text de lege a fost preluat și în cadrul art. 9 din Legea nr. 16/2017, care a înlocuit, cu începere din luna mai 2017, Legea nr. 344/2006. Prin urmare, societatea consideră că afirmația echipei de inspecție fiscală referitoare la faptul că șoferii implicați în transportul internațional de mărfuri nu pot beneficia de diurnă este contrazisă chiar de texte de lege exprese cuprinse în cadrul legislației speciale.

Prin urmare, contestatară apreciază că afirmația organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că șoferii X SRL nu ar avea dreptul la diurnă întrucât aceștia au beneficiat de un spor de mobilitate sau datorită faptului că nu ar fi părăsit sediul social al societății din București, în perioada în care s-au aflat în cursele internaționale de transport, este una greșită.

De asemenea, contestatară precizează că organele de inspecție fiscală și-au extins competențele în mod nejustificat, ajungând să interpreteze și să aplice norme de dreptul muncii care sunt în sfera exclusivă de competență a

inspectorilor de muncă din cadrul Ministerului Muncii. În conformitate cu dispozițiile art. 5 din Directiva 96/71 /CE, statele membre, prin autoritățile competente (inspectoratele de muncă din România și autoritățile echivalente din celelalte state membre) sunt responsabile cu respectarea legislației aplicabile în materia determinării salariului minim.

Societatea afirmă că autoritățile responsabile cu protecția salariatului din România sau din alt stat membru UE nu ar fi depistat nereguli în determinarea salariului minim de către societatea verificată în legătură cu acordarea diurnei sau cu privire la neacordarea salariului minim pe economie. Prin urmare, ANAF și organele sale subordonate nu dețin competența în a realiza aprecieri cu privire la determinarea salariului minim sau cu privire la acordarea diurnei, ca parte a protecției sociale a salariatului, în condițiile în care nu există obiecțiuni din partea organismelor de resort.

Petenta apreciază că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a aplica prevederile art. 76 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal, unde sunt prevăzute, în mod clar, fără a face trimitere la noțiunea de diurnă, că sumele acordate cu titlu de indemnizație pentru desfășurarea muncii în altă localitate decât cea de domiciliu sunt neimpozabile în limita unui plafon.

În ceea ce privește faptul că nu a existat un acord al salariaților pentru prelungirea cu încă 60 de zile a delegării, societatea nu înțelege legătura dintre un aspect de dreptul muncii și unul de drept fiscal.

De asemenea, petenta invocă, din nou, necompetența organelor de inspecție fiscală cu privire la interpretarea și aplicarea unor norme de dreptul muncii.

Prin Legea nr. 40/2011, art. 44 alin. (1) din Codul muncii a fost modificat, în sensul în care perioada de delegare poate fi mai mare de 120 de zile (60 de zile inițial + 60 de zile prelungire), existând posibilitatea prelungirii acestei perioade cu acordul salariatului. Acordul salariatului în cauză poate să fie unul expres sau unul tacit, prin neformularea de obiecțiuni la procedura delegării. În prezenta speță, contestatara susține că echipa de inspecție fiscală nu a prezentat nicio probă din care să rezulte că șoferii X SRL s-ar fi împotriviți delegării lor pentru o perioadă mai mare de 60 de zile.

În continuarea contestației petenta invocă refacerea inspecției fiscale întrucât determinarea corectă a impozitului pe venitul din salarii presupune și diminuarea bazei de impozitare cu suma reprezentând deducere personală, conform art. 78 alin. (2) pct. ii) din Codul fiscal, aspect pe care organele de inspecție fiscală nu l-au avut în vedere la calculul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar.

Referitor la Regulamentul 593/17-iun-2008 privind legea aplicabilă obligațiilor contractuale (Roma I), ce reprezintă o normă cu caracter general, petenta susține că acesta cuprinde și dispoziții în materie de dreptul muncii.

În cazul în speță, petenta consideră că relevanță o au trimiterile privind munca temporară, de unde rezultă că atâta timp cât angajatul își reia munca în țara de origine (după finalizarea curselor/delegării în spațiul european, șoferii X SRL reveneau la sediul din România unde petreceau o perioadă de timp până la următoarea deplasare) munca realizată de acesta în străinătate se consideră muncă temporară.

Astfel, atâta timp cât angajatul român revine în România după exercitarea atribuțiilor de serviciu pe teritoriul european (fie el și șofer de autocamion și desfășurându-și activitatea în cabina autocamionului) munca în străinătate se consideră muncă temporară, iar acesta este îndreptățit la a primi diurnă conform dispozițiilor din Regulamentul intern al societății din România.

În continuarea contestației petenta invocă jurisprudența națională, conform căreia angajatorul este obligat să acorde diurnă angajaților săi, respectiv Decizia 348/22.03.2018 și Decizia 786/26.06.2018 a Curții de Apel Timișoara, Decizia 132/07.02.2018 a Curții de Apel Cluj și Decizia 2072/10.10.2018 a Curții de Apel Ploiești.

Prin urmare, contestatara se consideră îndreptățită să acorde șoferilor săi sume cu titlu de diurnă, fiind aplicabile dispozițiile art. 43 coroborate cele ale art. 44 alin 2 din Codul Muncii, sume considerate neimpozabile, în înțelesul impozitului pe venit, conform art. 76 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal, respectiv sume ce nu se cuprind în baza lunară de calcul a contribuțiilor de asigurări sociale și a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate, conform art. 142 lit. g) și art. 157 din Codul fiscal.

**II. Prin Decizia de impunere nr.x/20.12.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/20.12.2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii, astfel:**

Perioada verificată: 01.09.2016 – 31.08.2018

În perioada verificată, activitatea societății a constat în prestări de servicii de transport internațional de mărfuri, conform codului CAEN principal, în baza contractului de prestări servicii încheiat în data de 01.06.2016 cu societatea X, din Olanda.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prestarile de servicii de transport s-au efectuat cu vehiculele detinute în baza contractului de leasing operational încheiat, în data de 01.03.2016, cu societatea X, din Olanda.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL, a detinut un număr de 12 autovehicule, înmatriculate în România.

În perioada verificată, societatea a avut angajați șoferi, cu contracte individuale de muncă, pe perioade determinate, cărora le-au acordat "diurne" pentru deplasările în străinătate. Angajații societății și-au îndeplinit funcția de șoferi atât pe autovehiculele înmatriculate în România, în baza contractului mai sus menționat, cât și pe autovehicule având numere de înmatriculare din țări UE, pentru care X SRL nu a încheiat niciun contract/acord.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe ordinele de deplasare a fost înscrisă "diurna" acordată șoferilor, precum și numerele de înmatriculare ale autovehiculelor cu care s-au efectuat transporturile din România și din alte țări.

În urma verificării documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a întocmit lunar state de plată, fiind calculat impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile reținute salariaților și cele datorate de angajator la nivelul salariului minim brut pe țară garantat în plată, legiferat în România, sau la un nivel foarte apropiat acestuia.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cursele efectuate, șoferii primeau salariul înscris în contractele individuale de muncă, precum și anumite sporuri, cum ar fi cel de mobilitate.

În perioada verificată, societatea a avut un singur client, din Olanda, respectiv societatea X, activitatea în ansamblul ei desfășurându-se în totalitate pe parcurs extern, în interiorul autovehiculelor utilizate în serviciile de transport.

În România, salariații angajați drept șoferi au fost pontajați în fiecare zi lucrătoare cu 8 ore, pentru care au fost întocmite state lunare de salarii la nivelul salariului prevăzut în contractele de muncă și au fost calculate obligațiile fiscale aferente, respectiv impozitul pe venit și contribuțiile sociale, care au fost declarate și achitate la organul fiscal competent.

Pentru fiecare zi în care șoferii au efectuat transporturi în afara teritoriului României, X SRL le-a plătit acestora o "diurna" de 60 euro/zi sau de 68 euro/zi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de angajații X SRL pe teritoriul Uniunii Europene nu poate fi considerată delegare, așa cum este definită de art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, și implicit nici sumele în euro achitate personalului trimis să efectueze transporturi în țări din Uniunea Europeană, la comanda societății X, nu pot fi considerate diune.

Având în vedere că activitatea șoferilor a constat exclusiv în transportul de marfă în afara teritoriului României, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta reprezintă exercitarea permanentă a atribuțiilor de serviciu, definite conform fișei postului.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a aplicat prevederile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul



prestării de servicii transnaționale și a Directivei 96/71/CE a Parlamentului European, respectiv nu a acordat salariaților săi salariul minim din țara unde și-au desfășurat activitatea, în speță Olanda, neexistând o alta locație de prestare a serviciilor decât cea normala stipulata în contractele de munca.

Totodată, X SRL nu a prezentat nicio autorizație validă de agent de munca temporară conform prevederilor Hotărârii nr.1256/21.12.2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară.

În perioada verificată nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente ale angajaților X SRL care să ateste calitatea de persoane impozabile sau calitatea de rezident din punct de vedere fiscal, în Olanda sau în alt stat decât România.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit art.11 din Legea nr.16/2017 orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu a existat niciun acord al salariatului pentru prelungirea cu încă 60 de zile a delegării.

Prin urmare, pentru perioada 01.09.2016 – 31.08.2018 au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sarcina X SRL de natura contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit în suma totală de **x lei**, reprezentând:

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

În temeiul prevederilor art.11 alin1, art.76 alin.1, art.78, art.138, art.139 alin.1, art.156, art.157, art.158, art.186, art.187, art.188, art.193, art.194, art.195, art.203, art.204, art.209, art.210, art.211, art.212, art. 220<sup>2</sup>, art. 220<sup>3</sup>, art. 220<sup>4</sup> din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 alin.1 lit.a) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal,

art.17 alin.3 lit.b),alin.4, alin.5, art.25 alin.1, art.42 alin.1, art.43, art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

**A.** În ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal contestat, pentru încălcarea prevederilor art.126 și art.127 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la durata maximă a inspecției fiscale și la motivele de suspendare ale acesteia, invocată de societate, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 126 Durata efectuării inspecției fiscale**

*(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:*

*a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;*

*b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;*

*c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.*

*2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1)”.*

Totodată, în speță, se rețin și prevederile art.123 alin.(2), art.127 alin. (3) și alin.(7) și art.130 alin.(4) din același act normativ, respectiv:

**”ART.123 Începerea inspecției fiscale**

*(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.*

**ART. 127 Suspendarea inspecției fiscale**

(3) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.*

(7) *Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.*

**ART. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

(4) *Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept”.*

Din analiza prevederilor legale, mai sus citate, se reține că durata inspecției fiscale, în cazul contribuabililor mici, nu poate fi mai mare de **45 de zile**, iar în cazul în care aceasta nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei corespunzătoare, respectiv **90 de zile**, inspecția fiscală încetează fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

De asemenea, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control, data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală, iar perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Totodată, conducătorul inspecției fiscale poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului, în acest caz, suspendarea neputând fi mai mare de 3 luni.

Din documentele aflate la dosarul contestației, se reține că inspecția fiscală la contribuabilul mic X SRL a început în data de **19.08.2019** (data înscrisă în registrul unic de control la poz.5), a fost suspendată în perioada 07.10.2019-12.11.2019 și s-a finalizat în data de **09.12.2019** (data programată pentru discuția finală).

Astfel, se reține că perioadele efective de durată a inspecției fiscale au fost 19.08.2019 - 06.10.2019 (49 de zile) și 13.11.2019 - 09.12.2019 (27 de zile), totalizând un număr de **76 de zile**, **nefiind depășit termenul legal de decădere de 90 de zile**, stabilit pentru durata maximă a inspecției fiscale.

Referitor la nelegalitatea suspendării inspecției fiscale, din documentele aflate la dosarul contestației, se reține că aceasta s-a dispus chiar la solicitarea expresă a societății, astfel:

Prin adresa înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr.X/04.10.2019, X SRL a solicitat suspendarea inspecției fiscale pe o perioadă de 30 de zile calendaristice, până la data de 04.11.2019, în temeiul art.127 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru a putea prezenta informațiile și documentele relevante în cadrul inspecției fiscale.

Urmare cererii societății, prin Decizia de suspendare nr.X/07.10.2019, Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice a dispus suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 07.10.2019, în conformitate cu art.127 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, în temeiul art.127 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin Comunicarea reluării inspecției fiscale nr.X/11.11.2019, Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice a comunicat către X SRL că inspecția fiscală va fi reluată începând cu data de 13.11.2019.

Față de cele mai sus prezentate, se reține că argumentul societății potrivit căruia suspendarea inspecției a fost nelegală, întrucât în decizia de suspendare nu s-a indicat motivul pentru care a fost emisă, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece suspendarea s-a dispus chiar la solicitarea societății, fiind indicat și temeiul juridic aplicabil. Faptul că în cuprinsul Deciziei de suspendare nr.X/07.10.2019, după art.127 alin.(3) a fost menționat și *"lit."*, în condițiile în care alineatul respectiv nu conține și litere, nu poate constitui decât o eroare materială ce nu putea cauza nicio vătămare societății, deoarece aceasta avea cunoștință despre faptul că suspendarea s-a dispus la solicitarea sa.

De asemenea, referitor la nulitatea actului administrativ contestat pentru nerespectarea prevederilor art.127 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se reține că acesta nu se încadrează în niciunul din motivele de nulitatea a actului administrativ fiscal, așa cum sunt acestea expres prevăzute la art.49 din același act normativ.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

**B. Referitor la suma de x lei, reprezentând contribuții sociale în sumă de X lei și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de x lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților care au fost trimiși să lucreze în Olanda, în condițiile în care din instrumentarea speței**

**rezultă că sumele achitate sub denumirea de indemnizații de delegare sunt venituri de natură salarială/asimilate salariilor.**

**În fapt**, în perioada verificată, activitatea societății a constat în prestări de servicii de transport internațional de mărfuri, conform codului CAEN principal, în baza contractului de prestări servicii încheiat în data de 01.06.2016 cu societatea X, din Olanda.

Prestările de servicii de transport s-au efectuat cu vehiculele deținute în baza contractului de leasing operațional încheiat, în data de 01.03.2016, cu societatea X, din Olanda.

În perioada verificată, societatea a avut angajați șoferi, cu contracte individuale de muncă, pe perioade determinate, cărora le-au acordat "diurne" pentru deplasările în străinătate. Angajații societății și-au îndeplinit funcția de șoferi atât pe autovehiculele înmatriculate în România, în baza contractului mai sus menționat, cât și pe autovehicule având numere de înmatriculare din țări UE, pentru care X SRL nu a încheiat niciun contract/acord.

În urma verificării documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a întocmit lunar state de plată, fiind calculat impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile reținute salariaților și cele datorate de angajator la nivelul salariului minim brut pe țară garantat în plată, legiferat în România, sau la un nivel foarte apropiat acestuia.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cursele efectuate, șoferii primeau salariul înscris în contractele individuale de muncă, precum și anumite sporuri, cum ar fi cel de mobilitate.

În perioada verificată, societatea a avut un singur client, din Olanda, respectiv societatea X, activitatea în ansamblul ei desfășurându-se în totalitate pe parcurs extern, în interiorul autovehiculelor utilizate în serviciile de transport.

În România, salariații angajați drept șoferi au fost pontajați în fiecare zi lucrătoare cu 8 ore, pentru care au fost întocmite state lunare de salarii la nivelul salariului prevăzut în contractele de muncă și au fost calculate obligațiile fiscale aferente, respectiv impozitul pe venit și contribuțiile sociale, care au fost declarate și achitate la organul fiscal competent.

Pentru fiecare zi în care șoferii au efectuat transporturi în afara teritoriului României, X SRL le-a plătit acestora o "diurnă" de 60 euro/zi sau de 68 euro/zi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de angajații X SRL pe teritoriul Uniunii Europene nu poate fi considerată delegare, așa cum este definită la art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, și implicit nici sumele în euro achitate personalului trimis să efectueze transporturi în țări din Uniunea Europeană, la comanda societății X, nu pot fi considerate diune.

Avand in vedere ca activitatea soferilor a constat exclusiv in transportul de marfa in afara teritoriului Romaniei, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceasta reprezinta exercitarea permanenta a atributiilor de serviciu, definite conform fisei postului.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.x/20.12.2019 emisă în baza Raportului de inspectie fiscala nr.x/20.12.2019 de către organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina contestatarei contribuției sociale și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă totală de x lei, în temeiul prevederilor art.11 alin1, art.76 alin.1, art.78, art.138, art.139 alin.1, art.156, art.157, art.158, art.186, art.187, art.188, art.193, art.194, art.195, art.203, art.204, art.209, art.210, art.211, art.212, art. 220<sup>2</sup>, art. 220<sup>3</sup>, art. 220<sup>4</sup> din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 alin.1 lit.a) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, art.17 alin.3 lit.b), alin.4 și alin.5, art.25 alin.1, art.42 alin.1, art.43, art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, în ceea ce privește sfera de cuprindere a impozitului pe venit, art.59 alin.1 lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

**ART. 59**

**Sfera de cuprindere a impozitului**

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

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

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.

De asemenea, in perioada verificată sunt aplicabile prevederile art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**ART. 76\*)**

**Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor**

*(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de*

*perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.*

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

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

coroborate cu dispozițiile pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*”12. (1) În sensul art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

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

*(i) salariile de bază;*

*(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;(…)*

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

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

De asemenea, sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală, se reține că în perioada verificată X SRL a avut ca obiect principal de activitate cod CAEN 4941 *”Transporturi rutiere de mărfuri”*.

În perioada verificată, societatea a angajat personal, în funcția de șofer mașină de mare tonaj, pe bază de contracte individuale de muncă pe perioade determinate.

În contractele individuale de muncă, la rubrica *”Locul de muncă”* au fost prevăzute următoarele:

*”Sediul companiei, din București ori în vehiculul pe care îl utilizează în exercitarea atribuțiilor sale.”*

De asemenea, se reține că în contractele individuale de muncă a fost prevăzut salariul de bază ( în general salariul minim brut pe economie prevăzut în România) precum și alte elemente constitutive ale salariului:

“a)sporuri: spor de weekend;

**b)indemnizatii: indemnizatie de mobilitate”**

iar la capitolul “Alte clauze” s-a precizat faptul că:

**“d) în cazul în care salariatul urmează să-și desfășoare activitatea în străinătate, informațiile prevăzute la art. 18 alin. (1) din Legea nr. 53/2003-Codul muncii se vor regăsi și în contractul individual de muncă.”**

Organul de soluționare a contestației reține că potrivit art.18 alin.1 și alin.2 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii:

„ART.18

(1) În cazul în care persoana selectată în vederea angajării ori salariatul, după caz, urmează să își desfășoare activitatea în străinătate, angajatorul are obligația de a-i comunica în timp util, înainte de plecare, informațiile prevăzute la art. 17 alin. (3), precum și informații referitoare la:

a) durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate;

b) moneda în care vor fi plătite drepturile salariale, precum și modalitățile de plată;

c) prestațiile în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate;

d) condițiile de climă;

e) reglementările principale din legislația muncii din acea țară;

f) obiceiurile locului a căror nerespectare i-ar pune în pericol viața, libertatea sau siguranța personală;

g) condițiile de repatriere a lucrătorului, după caz.

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

iar potrivit art.25 din același act normativ:

„ART.25

(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 contractantul individual de muncă.”



Astfel, se reține că în cazul în care un salariat urmează să își desfășoare activitatea în străinătate, angajatorul are obligația de a-i comunica în timp util, înainte de plecare, informații referitoare la durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate, moneda în care vor fi plătite drepturile salariale, prestațiile în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate etc., informații pe care angajatorul are obligația să le cuprindă în contractul individual de muncă.

De asemenea, prin clauza de mobilitate din contractul individual de muncă, angajatorul și salariatul stabilesc că executarea obligațiilor de serviciu de către salariat nu se realizează într-un loc stabil de muncă, caz în care salariatul beneficiază de prestații suplimentare în bani sau în natură. Cuantumul prestațiilor suplimentare în bani sau modalitățile prestațiilor suplimentare în natură sunt specificate în contractantul individual de muncă.

Organul de soluționare a contestației reține că, în perioada verificată activitatea societății a constat în prestări de servicii de transport internațional de mărfuri, doar în baza contractului de prestări servicii încheiat în data de 01.06.2016 cu societatea X, din Olanda, societate afiliată.

Astfel, se reține că X SRL nu a încheiat niciun contract prin care să se prevadă utilizarea salariaților pentru prestarea de muncă pe teritoriul României și nu a desfășurat activități economice care să presupună utilizarea directă a acestor salariați în România, activitatea desfășurându-se în totalitate în afara țării.

Serviciile de transport internațional de mărfuri s-au efectuat cu vehiculele deținute în baza contractului de leasing operațional încheiat, în data de 01.03.2016, cu societatea X, din Olanda, societate afiliată, precum și cu alte autovehicule, având numere de înmatriculare din țări UE, pentru care X SRL nu a încheiat niciun contract/acord.

Salariații angajați în funcția de șoferi au fost pontajați 8 ore/zi lucrătoare și li s-au acordat următoarele drepturi bănești:

- salariul de bază lunar, în lei, înscris în contractele individuale de muncă pentru care societatea verificată a întocmit, în țară, state lunare de salarii și a calculat obligațiile fiscale aferente (impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale), pe care le-a declarat și le-a achitat la organul fiscal competent din România;

- o sumă zilnică, în euro, cu titlu de „diurna”, sumă care nu a fost impozitată.

Având în vedere că salariații societății verificate au fost remunerați la nivelul salariului minim brut pe economie prevăzut în România sau la un nivel foarte apropiat acestuia, iar valoarea „diurnei” acordate a fost în sumă de 60 euro/zi sau 68 euro/zi, organul de soluționare a contestației reține că „diurnele”

acordate angajaților au fost considerabil mai mari decât salariile încasate de aceștia.

De asemenea, se reține că societatea verificată a cuprins la rubrica „Salarizare” din contractele individuale de muncă, pe lângă salariul de bază lunar brut, și o serie de sporuri, cum ar fi cel de weekend și cel de mobilitate.

Or, potrivit art.25 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, prin clauza de mobilitate înscrisă în contractele individuale de muncă, părțile au convenit că executarea obligațiilor de serviciu de către salariat nu se realiza într-un loc stabil de muncă, caz în care salariatul beneficia de prestații suplimentare în bani sau în natură. Totodată, se reține că angajatorul avea obligația de a specifica cuantumul acestora în contractele individuale de muncă.

Mai mult, având în vedere că în contractele individuale de muncă a fost prevăzut faptul că locul de muncă al angajaților șoferi va fi la “*sediul companiei din București ori în vehiculul pe care îl utilizează în exercitarea atribuțiilor sale*”, iar în cazul în care aceștia aveau să își desfășoare activitatea în străinătate, angajatorul avea obligația de a-i comunica în timp util, înainte de plecare, informații referitoare la durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate, moneda în care vor fi plătite drepturile salariale, prestațiile în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate etc.. Totodată, se reține că angajatorul avea obligația de a cuprinde aceste informații în contractul individual de muncă.

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

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

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

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

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

*”ART. 41*

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

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

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

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

*ART. 42*

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

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

*ART. 43*

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

*ART. 44*

(1) *Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.*

(2) *Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil."*

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

Or, în fapt, locul de muncă al salariaților X SRL, angajați în funcția de șoferi autocamion/mașină de mare tonaj, a fost doar pe teritoriul Uniunii Europene.

Totodată, potrivit prevederilor legale invocate mai sus, delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile

calendaristice. Or, in perioada verificată, angajații societății au efectuat curse doar pe teritoriul Uniunii Europene, cu plecare de la autobaza din Olanda, în baza solicitărilor făcute de societatea afiliată din această țară, respectiv X

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

Pentru justificarea sumelor acordate cu titlu de „diurne externe”, societatea a prezentat dipoziții de deplasare, întocmite de societate, fără a prezenta însă documente justificative din care sa rezulte ca indemnizațiile specifice delegării au fost acordate salariaților cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de delegare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masa.

Or, conform celor stabilite de instanțe, diurna poate fi dovadă pentru plata salariului minim. Astfel, CJUE a arătat, în Cauza C-396/13, că diurna este acceptată ca parte a salariului minim, observând că, din moment ce indemnizația pentru deplasarea zilnică nu este plătită cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv de salariat pentru detașare, aceasta trebuie considerată, în conformitate cu directiva detașării lucrătorilor, drept o alocație specifică detașării și astfel ca făcând parte din salariu.

Mai mult, societatea verificată nu a făcut dovada faptului că „diurna externă” a fost acordată în baza numărului de ore de condus efectiv, din momentul trecerii cu mijloacele de transport prin punctele de trecere a frontierei de stat a României, atât la plecarea în străinătate, cât și la înapoierea în țară astfel cum este prevăzut în HG nr.518/1995.

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

De asemenea, angajații X SRL, neavând un loc de munca permanent în România, nu pot beneficia de indemnizația de delegare întrucât aceștia nu s-au aflat în realitate în situația de a fi delegați de la locul lor de muncă din România pe teritoriul Uniunii Europene.

Prin urmare, așa cum s-a reținut anterior, personalul propriu al societății X SRL a fost trimis să își desfășoare atribuțiile de serviciu pe teritoriul Uniunii Europene, în baza comenzilor de transport emise de societatea X din Olanda, motiv pentru care în această situație nu se poate vorbi de o delegare a angajaților contestatarei, nefiind vorba de o delegare așa cum aceasta este prevăzută în Codul muncii.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că societatea X SRL a acordat eronat angajaților sume de bani sub forma indemnizațiilor de deplasare în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerația

primită de salariați pentru munca prestată în străinătate, în baza contractelor individuale de muncă.

Prin urmare, organul de soluționare reține că sumele acordate angajaților cu titlu de indemnizație de delegare sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, conform zilelor lucrate de aceștia și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor, precum și contribuțiile sociale aferente, incidente speței fiind prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1):

*ART:137*

***Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale***

*(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:*

*a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(…)  
ART. 155\*)*

***Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate***

*(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:*

*a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(…)  
ART.185*

***Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj*** *(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, prevazuti la art. 184, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.(…)*

*ART.193*

***Categorii de venituri supuse contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate***

*(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 192, datoreaza, dupa caz, contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:*

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

*ART.202*

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

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

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

### **ART.214**

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, prevăzute la art. 209, au obligația de a calcula contribuția de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.”

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

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

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

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

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

„Chiar și în situația în care s-ar considera că angajații recurenței SC E. SA au fost detașați în Ungaria, relevante sunt dispozițiile art.3 alin.7 teza a II-

a din Directiva nr.96/71/CC, potrivit căroro alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Instanța a observat că nu s-a dovedit faptul că sumele plătite angajaților cu contract de muncă temporară ce au desfășurat activitatea în Ungaria reprezintă decontări, dovedite cu documente justificative ale unor cheltuieli de transport, cazare și masă, astfel că sunt incluse în categoria veniturilor din salarii.

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

Aspectul că sumele acordate cu titlu de diurnă au fost reîncadrate din punct de vedere fiscal nu are semnificația încălcării principiului certitudinii fiscale prin raportare la conținutul adresei nr.82965/15.09.2011, atât timp cât prin acesta s-a urmărit unificarea practicii organelor fiscale privind interpretarea și aplicarea dispozițiilor Codului fiscal.”

De asemenea, potrivit reținerilor din Hotărârea nr.708/25.09.2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Oradea:

„Raportat la concluzia că angajații recurentei nu desfășurau temporar activitate în Italia, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, în mod nelegal sumele acordate acestora de către recurentă au fost calificate și tratate fiscal ca diurnă externă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urmă fiind supuse impozitării (...).”

Incidente speței sunt și reținerile din Hotărârea nr.867/R/2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș:

„Cei 24 de angajați ai intimatei au desfășurat activitate numai în Italia, astfel că delegarea lor nu a avut caracter temporar și indemnizația acordată salariaților nu reprezintă diurnă ci o remunerare a muncii prestate în străinătate. Ca urmare, în mod corect organul fiscal a constatat că diurna acordată celor 24 de salariați ai intimatei reprezintă un venit asimilat salariului, având același regim juridic, motiv pentru care intimata avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pentru perioada în litigiu.(...)”

În consecință, Curtea constată că în mod corect a procedat organul de control la recalificarea diurnelor plătite salariaților ca venituri salariale, față de faptul că munca prestată de aceștia în Italia a avut caracter permanent și

*față de prevederile art.3 lit.b) din Legea nr.344/2006, situație în care actele administrative atacate sunt legale (...)*”

Referitor la afirmația societății potrivit căreia asimilarea indemnizațiilor de detașare acordate de societate cu veniturile de natură salarială s-a realizat prin raportare la prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, Legii nr.344/2006 și Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare organele de inspecție fiscală au aplicat art.11 alin1, art.76 alin.1, art.78, art.138, art.139 alin.1, art.156, art.157, art.158, art.186, art.187, art.188, art.193, art.194, art.195, art.203, art.204, art.209, art.210, art.211, art.212, art. 220<sup>2</sup>, art. 220<sup>3</sup>, art. 220<sup>4</sup> din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 alin.1 lit.a) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, art.17 alin.3 lit.b), alin.4 și alin.5, art.25 alin.1, art.42 alin.1, art.43, art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, organul de soluționare reține că speței îi sunt aplicabile și prevederile Directivei 96/71/CE, respectiv ale Legii nr. nr.344/2006 și Legii nr.16/2017 , întrucât acestea se aplică 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, astfel cum este și cazul în speță.

Prin urmare, raportarea organelor de inspecție fiscală la faptul că salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază de salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene pe teritoriul căruia/căreia au fost detașați, este corectă.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia situația de fapt se încadrează la art.9 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii internaționale:

*„ART. 9 Personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, și care nu se încadrează în situațiile prevăzute la art. 5 alin. (2), i se aplică prevederile art. 43 din Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și beneficiază de drepturile prevăzute la art. 44 alin. (2) din același act normativ”*



aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât articolul în cauză se referă la personalul angajatorilor care efectuează operațiuni de transport internațional care **nu** se încadrează în situațiile prevăzute la art. 5 alin. (2), or societatea X SRL a desfășurat operațiuni de transport internațional care se încadrează în situația prevăzută la art. 5 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale unde este prevăzut faptul că:

*„ART. 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.”*

În ceea ce privește alegația contestatarii potrivit căreia *”organele de inspecție fiscală și-au extins competențele în mod nejustificat, ajungând să interpreteze și să aplice norme de dreptul muncii care sunt în sfera exclusivă de competență a inspectorilor de muncă din cadrul Ministerului Muncii”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit impozite și contribuții sociale în temeiul Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea determinării venitului real realizat și implicit al impozitului pe veniturile din salarii și al contribuțiilor sociale aferente.

Mai mult, prin Hotărârea nr.708/25.09.2019, definitivă, Curtea de Apel Oradea a reținut următoarele:

*„Nu poate fi primită nici critica recurentei în sensul nelegalității actelor administrativ-fiscale contestate ca urmare a necompetenței organului fiscal de a verifica raporturile de muncă având în vedere că (...) prin reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurnă ca fiind avantaje primite de salariați, în baza probelor strânse cu ocazia controlului, a fost determinată starea de fapt fiscală reală.”*

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile art. 77 alin. (2) din Codul fiscal, referitoare la deducerea personală acordată pentru veniturile din salarii la locul unde se află funcția de bază, se reține că prin adresa nr.X organele de inspecție fiscală au precizat că obligațiile fiscale stabilite suplimentar, pe

fiecare salariat în parte, au fost peste pragul minimal prevăzut de lege, fapt ce nu a mai permis acordarea deducerii personale.

Referitor la alegația societății potrivit căreia, în speță, relevanță o au prevederile legale privind munca temporară, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea verificată nu a fost autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale să funcționeze ca agent de muncă temporară, nu a încheiat contracte de muncă temporară, salariații săi nu au beneficiat de salariului minim din țara utilizatorului la care a fost puși la dispoziție și nu a făcut dovada că acesta nu a fost inferior celui pe care îl primeau salariații utilizatorului, care au prestat aceeași muncă sau una similară.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.x/20.12.2019 pentru suma totală de **x lei**, reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de x lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de x lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de x lei, contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de x lei, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de x lei, contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de x lei și contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de x lei.

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

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.x/20.12.2019 emisă de către organele de

inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice, respectiv pentru suma de **x lei**, reprezentând:

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

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**