



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel: + 021 319 97 54
e-mail: Contestatii.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr. 000/12.2020
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL din localitatea ...,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A – SLP 000/2020**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finantelor Publice ... prin adresa nr. 000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 000/2020, asupra contestației formulate de **X SRL** (denumita în continuare X sau societatea), cu sediul social în ..., CIF 000, înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr. 000, reprezentată convențional prin Cabinet individual de avocatura A, conform imputernicirii avocatale nr. 000/2020, anexată în original la dosarul cauzei.

X SRL contestă parțial Decizia de impunere nr. 000/2020 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finantelor Publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2020 pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în suma de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în suma de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați în suma de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în suma de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în suma de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați în suma de 000 lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în suma de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în suma de 000 lei;

- contribuția de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în suma de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de 000 lei,
- contribuția asiguratorie pentru munca în suma de 000 lei.

De asemenea, precizează că „*In măsura în care, ulterior înregistrării prezentei, în legătura cu obligațiile de plată stabilite suplimentar, astfel cum au fost acestea enumerate mai sus, sunt emise și Decizii de impunere cuantificând accesoriile, vă rugăm să considerați ca prezenta contestație se menține și cu privire la acelea, potrivit principiului „accessorium sequitur principale”.*

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, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. 000/2020, respectiv 00.00.2020, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației, respectiv 00.00.2020, fiind înregistrată sub nr. 000, conform stampilei serviciului Registratura al AJFP ..., aplicată pe adresa FN de comunicare a contestației.

Totodată, prin contestația formulată, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, X a solicitat susținerea orală a contestației, solicitare la care însă a renunțat în data de 00.00.2020, așa cum rezultă din adresa transmisă pe cale electronică, anexată în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.1 și art. 272 alin.5 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de X SRL, anexată în original la dosarul cauzei.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2020 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020, X SRL susține următoarele:

A. Aspecte procedurale

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală i-au îngrădit dreptul la apărare întrucât, urmând instiintării pentru discuția finală din data de

00.00.2020, in data de 00.00.2020 a depus punctul sau de vedere fata de proiectul raportului de inspectie fiscala comunicat in data de 00.00.2020, insa acesta a fost ignorat in totalitate de catre organele de inspectie fiscala, care au emis decizia de impunere in data de 00.00.2020 prin reiterarea concluziilor din raportul de inspectie fiscala.

De asemenea, conform prevederilor art. 4 alin.2, art.9 alin.1 si art. 130 din Codul de Procedura fiscala, prevederilor cap. III.9 din Ordinul nr. 2506/10.10.2018 pentru aprobarea sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala, precum si jurisprudenta CJUE (cauzele conexate C-129/13 si C-130/13), societatea considera ca:

- organele de inspectie fiscala nu si-au indeplinit obligatia de informare cu privire la constatările ce au format obiectul extinderii, intrucat Avizul de inspectie fiscala nr. 000/2020 prin care s-a dispus extinderea inspectiei fiscale a fost comunicat cu putin timp inainte de finalizarea inspectiei fiscale;

- organele de inspectie fiscala i-au încălcat dreptul la aparare, intrucat proiectul raportului de inspectie fiscala si a instiintarii pentru discutia finala i-au fost comunicate cu mai putin de 24 de ore inainte de data stabilita pentru finalizarea inspectiei fiscale, timp insuficient pentru studiul unui proiect de raport voluminos, pentru verificarea arhivei in vederea identificarii documentelor constatate prin proiectul de raport ca fiind neprezentate, cat si pentru prezentarea unui punct de vedere;

- *„nici acordarea unui termen de 5 zile (ulterior „discutiei finale”) in vederea exprimarii unui punct de vedere scris nu poate avea aptitudinea de a suplini garantiile oferite prin reglementarea dreptului la aparare”*, atata timp cat a fost privata in totalitate de posibilitatea ca in cadrul discutiei finale sa isi poata prezenta un punct de vedere, etapa de discutare a aspectelor retinute prin proiectul raportului de inspectie fiscala lipsind cu desavarsire;

- prin comunicarea proiectului raportului de inspectie fiscala si a instiintarii pentru discutia finala cu mai putin de 24 de ore inainte de data stabilita pentru finalizarea inspectiei fiscale, inspectia fiscala s-a efectuat fara informarea in timp real a societatii cu privire la neregularitatile constatate si fara a i se solicita documente sau informatii suplimentare, si deci fara acordarea posibilitatii efective de participare a societatii la discutia finala care ar fi putut conduce la concilierea partilor.

Pentru nesocotirea de catre organele de inspectie fiscala al acestui drept fundamental, societatea solicita admiterea contestatiei formulate, si anularea Deciziei de impunere nr. 000/2020 emisa în baza Raportului de inspectie fiscală nr.000/2020 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației Judetene a Finantelor Publice

De asemenea, conform prevederilor art. 49 alin.1 lit. c, art.4 alin.2, art. 113, art. 118 alin. 5, art. 7 alin. 2 si alin. 3, art. 6 din Codul de Procedura fiscala, precum si prevederilor cap. III.9 din Ordinul nr. 2506/10.10.2018 pentru aprobarea sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala, societatea

considera ca la baza actului administrativ fiscal contestat au stat o serie de vicii, excesul de putere al organelor de inspectie fiscala materializandu-se prin exercitarea abuziva a dispozitiilor art. 11 din Codul fiscal, intrucat organele de inspectie fiscala nu si-au indeplinit obligatiile exercitarii principiului rolului activ, si-au exercitat abuziv dreptul de apreciere si au incalcat dreptul la aparare al societatii, inspectia fiscala s-a desfasurat in mod superficial, concluziile rezultate avand caracter netemeinic, actul administrativ fiscal este nelegal, spre exemplificare:

- organele de inspectie fiscala nu au facut nicio prezentare detaliata a datelor referitoare la utilizarea metodei de control „*inspectia prin sonda*”, asa cum se specifica la punctul 43 din cap. III. 26 din Ordinul nr. 2506/10.10.2018 pentru aprobarea sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala;
- organele de inspectie fiscala nu au motivat de ce sustinerile si probele prezentate de catre societate cu ocazia depunerii punctului de vedere nu au fost luate in considerare, si nici nu au prezentat argumentele potrivit carora isi mentin constatarile initiale, astfel cum precizeaza art. 131 alin. 2 din Codul de Procedura Fiscala, precum si art. 73 alin. 2 din acelasi act normativ anterior invocat.

B. Aspecte de fond

Societatea face o scurta descriere a activitatii sale, precizand ca este un operator economic avand ca obiect principal de activitate "*Transporturi rutiere de marfuri*" (cod caen 4941) si ca in desfasurarea acestei activitati deleaga in strainatate angajati avand functia de soferi, activitatea de transport auto fiind supusa unor reglementari specifice, respectiv unei autorizari speciale si unei verificari continue, astfel cum prevede art. 9 din OG nr. 27/2011 privind transporturile rutiere, art. 3 alin.1 din Regulamentul CE nr. 1071/2009, licenta de transport fiind eliberata dupa indeplinirea conditiilor prevazute de regulamentele UE nr. 1071/2009 si 1072/2009.

In legatura cu sumele contestate, stabilite suplimentar de catre echipa de inspectie fiscala cu titlu de impozit pe venituri din salarii si contributi sociale, X apreciaza ca in mod nelegal, in temeiul art. 11 din Codul fiscal, echipa de inspectie fiscala a reincadrat sumele acordate cu titlu de indemnizatii de delegare salariatilor avand functia de soferi, acestia fiind delegati in strainatate potrivit art. 45 din Codul muncii, nefiind detasati transnational, in mod incomplet si incorect, echipa de inspectie fiscala, fara sa tina seama de „*specificitatea activitatii*” societatii, a invocat prevederi ale Directivei nr. 96/71/CE si a Legii nr. 16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, avand in vedere urmatoare:

- societatea nu a dispus masura prevazuta de art. 5 alin. 2 lit.a din Legea nr. 16/2017, respectiv nu a dispus detasarea salariatilor angajati in functia de

conducator auto in baza unui contract incheiat cu persoane juridice cu sediul in alte state membre UE, beneficiare ale serviciilor de transport de marfa efectuate de catre X;

- comenzile de transport primite de societate de la societati cu sediul social in strainatate nu pot fi asimilate contractelor prevazute de art. 5 alin. 2 lit.a din Legea nr. 16/2017, intrucat acestea *„nu presupun trimiterea unor angajati ai subscrisei sa lucreze pentru societatile din strainatate”*, iar *„faptul ca detasarea transnationala presupune prestarea unei activitati de catre salariatul detasat la un beneficiar/utilizator din alt stat membru rezulta si din prevederile art. 3 alin.2 lit.m din Hotararea Guvernului nr. 905/2017 privind registrul de evidenta al salariatilor”*;

- angajatii societatii in functia de conducator auto *„nu presteaza niciun fel de activitate la un alt beneficiar/utilizator din strainatate”*, ci doar activitatea de conducere a autovehiculelor si livrare a marfurilor in beneficiul X, lucrând pe teritoriul altor state membre, inasa *„strict pentru efectuarea curselor de transport si doar pe durata transportului”* si nu in favoarea partenerilor contractuali din strainatate;

- societatea, in calitate de operator de transport, executa concomitent mai multe curse pentru diversi parteneri contractuali, activitatea acesteia *„fiind o exceptie de la institutia detasarii transnationale”*, asa cum se precizeaza la art. 9 din Legea nr. 16/2017, societatii ii sunt aplicabile prevederile art. 43 si art. 44 din Codul Muncii;

- locul de munca al angajatilor societatii in functia de conducator auto fiind sediul societatii, exclude aplicarea prevederilor Legii nr. 16/2017, la sediul societatii conducatorii auto revenind din curse, in cazul depasirii celor 60 de zile fiind intocmite acte aditionale la contractele de munca, rezulta situatia delegarii angajatilor societatii in functia de conducator auto la alt loc de munca pe perioada in care acestia se regasesc in deplasare, si nu situatia detasarii transnationale, in acest sens fiind si prevederile HG nr. 38/2008 privind organizarea timpului de munca al persoanelor care efectueaza activitati mobile de transport rutier, precum si prevederile art. 3 al Directivei 2002/15/CE.

De asemenea, in sustinerea celor de mai sus, societatea:

- prezinta asemanarile si deosebirile dintre *„cele doua institutii juridice”*, respectiv intre *„detasarea transnationala”* si *„delegarea din dreptul intern”* asa cum rezulta din literatura juridica de specialitate;

- prezinta deosebirile intre societatile care presteaza alte tipuri de servicii, exceptand serviciile de transport international de marfuri, si societatile care presteaza in mod independent servicii de transport international de marfuri;

- prezinta *„specificul activitatii de transport”*, acela ca *„fiecare camion, fiecare sofer va efectua diferite curse in intervalul in care se va afla in deplasare, destinatii pe care societatea de transport nu le poate cunoaste in totalitate la data plecarii, ca nu exista un unic beneficiar al prestatiei companiei, ca nu va fi*

un singur stat in care se va gasi salariatul respectiv pe perioada delegarii, ca nu se cunosc toate datele in care se va deplasa acesta", precizand ca aplicabilitatea prevederilor Legii nr. 16/2017 trebuie sa se faca prin raportare la „specificitatea” activitatii de transport, care nu poate fi obiect al art. 5 din actul normativ anterior mentionat, si nici al art. 3 alin. 2 lit.m din HG nr.905/2017;

- prezinta clauza „*Locul de munca*” din contractele de munca incheiate intre societate si angajatii acesteia in functia de conducator auto, precizand faptul ca locul de munca era stabilit ca fiind sediul societatii, perioadele de deplasari in afara tarii urmand a fi stabilite prin informari sau acte aditionale din analiza carora reiese caracterul temporar al delegarii, spre exemplificare cazul salariatelor B si C;

- precizeaza faptul ca din niciun document nu rezulta ca soferii au desfasurat permanent activitate in afara tarii, societatea amenajand un spatiu de parcare cu capacitate de acoperire a intregii flote de autoturisme detinute, angajatii domiciliind in tara, iar comenzile societatii includ si livrari nationale;

- apreciaza ca singura cerinta legala care defineste notiunea de „temporar” este existenta acordului salariatului in legatura cu prelungirea perioadelor de delegare, legiuitorul nelimitand in timp numarul prelungirilor perioadelor de delegare, delegarea putand interveni atat imediat dupa incheierea contractului cat si la un moment ulterior, nefiind reglementata nicio perioada maxima, existand posibilitatea ca activitatea la locul de munca prevazut in contract sa fie ulterioara finalizarii perioadei de delegare.

Avand in vedere cele de mai sus, si invocand principiul certitudinii impunerii, principiul securitatii juridice si jurisprudenta UE, societatea apreciaza ca in mod corect a efectuat aplicabilitatea regimul fiscal al sumelor acordate angajatilor in functia de conducator auto cu titlu de indemnizatii de delegare/detasare, iar echipa de inspectie fiscala in mod nelegal a stabilit in sarcina sa obligatiile fiscale suplimentare, intrucat:

a) In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de 000 lei, trebuia sa faca aplicarea dispozitiilor art. 76 alin. 4 lit. h din Codul Fiscal si doar in masura in care constata depasirea plafonului neimpozabil reglementat de art. 76 alin. 2 lit. k din Codul Fiscal sa dispuna modificarea bazei impozabile si stabilirea obligatiilor de natura impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;

b) In ceea ce priveste contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în suma de 000 lei, respectiv contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați în suma de 000 lei, sunt aplicabile prevederile art. 142 lit. g din Codul Fiscal;

c) In ceea ce priveste contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în suma de 000 lei, sunt aplicabile prevederile art. 204 alin. 2 din Codul Fiscal;

- d) In ceea ce priveste contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în suma de 000 lei, respectiv contribuția de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în suma de 000 lei, sunt aplicabile prevederile art. 187 alin. 2 din Codul Fiscal;
- e) In ceea ce priveste contributia angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de 000 lei, sunt aplicabile prevederile art. 212 alin. 2 din Codul Fiscal;
- f) In ceea ce priveste contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în suma de 000 lei, respectiv contribuția de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați în suma de 000lei, sunt aplicabile prevederile art. 157 alin. 2 din Codul Fiscal;
- g) In ceea ce priveste contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în suma de 000 lei, sunt aplicabile prevederile art. 195 alin. 2 din Codul Fiscal;
- h) In ceea ce priveste contributia asiguratorie pentru munca în suma de 000 lei, sunt aplicabile prevederile art. 220ind.4 alin. 2 din Codul Fiscal.

Totodata, in baza argumentelor expuse, X solicita admiterea contestatiei si anulara in parte a Deciziei de impunere nr. 000/2020 si, pe cale de consecinta, anulara obligatiilor fiscale contestate de catre societate.

De asemenea, în baza principiului „accesorium sequitur principale”, in masura in care, ulterior inregistrarii contestatiei, in legatura cu decizia de impunere contestata, vor fi emise decizii referitoare la obligatiile fiscale accesorii, societatea solicita si anulara acestora.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2020, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. 000/2020, au fost constatate următoarele:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada: 01.07.2015 – 31.12.2018, societatea a angajat în România personal salarial in functia de soferi autocamion, pe care i-a trimis in spatiul UE pentru a presta munca salariala în baza comenzilor de transport lansate de clientii intracomunitari, conform punctului D „*Locul de munca*” din Contractele individuale de muncă „*Activitatea se desfășoară la SC X SRL, compartimente transporturi internaționale de marfuri, efectueaza trasee indicate prin contractele/comenzile de transport marfa în UE cu perioade de deplasare stabilite prin informari sau acte aditionale conf.art. 18 Codul muncii din sediul social/punct de lucru/alt loc de munca organizat al angajatorului [...]*”.

În raport cu personalul (angajați in functia de soferi autocamion) trimis la muncă în străinătate, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- societatea a încheiat următoarele documente: Contracte individuale de muncă înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă ..., ulterior declarate în REVISAL, în care se stipulează salariul de bază lunar brut (salariul minim pe economie) și acte aditionale la Contractele individuale de muncă care conțin clauze privitoare la locul muncii și diurna acordată;
- societatea nu a încheiat contract colectiv de muncă pentru angajați;
- societatea nu a prezentat certificate de rezidență fiscală pentru plata în vreun stat străin a unor impozite și contribuții salariale de către personalul aflat la muncă în spațiul UE;
- angajații în funcția de soferi autocamion, 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 întocmește în țara state de plată, calculează obligațiile fiscale aferente (impozit pe venit și contribuții sociale) pe care le înregistrează în evidența contabilă în contul 641 "*Cheltuieli cu salariile personalului*" și le declară la organul fiscal teritorial din România; o sumă cuprinsă între 000 euro și 000 euro înscrisă în actele aditionale la Contractul individual de muncă, reprezentând indemnizație de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a lucrat efectiv în spațiul UE, suma pe care societatea o înregistrează în evidența contabilă în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*", fără a calcula, declara și vira în România la bugetul general consolidat obligații fiscale reprezentând impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale aferente;
- angajații în funcția de soferi autocamion au desfășurat în perioada 01.07.2015-31.12.2018 activitate economică pe teritoriul UE în proporție de 99 %, respectiv au prestat activitatea pentru care au fost angajați în străinătate, cunoscând de la data încheierii contractului de muncă ca locul de desfășurare al activității este în spațiul UE, și-au asumat obligațiile aferente contractului individual de muncă, societatea ne prezentând documente din care să reiasă ca soferii de autocamion, în momentul revenirii din curse au prestat activitate la sediul social al societății, din Rapoartele locurilor desfășurării activității zilnice al mijloacelor de transport, puse la dispoziție de societate, a rezultat că deplasarea soferilor a fost doar în spațiul UE, iar intrarea pe teritoriul României a fost sporadică (o intrare pe parcursul unui an), în cele mai multe cazuri perioada de staționare în țară fiind de câteva ore pentru efectuarea inspecțiilor tehnice periodice.

În raport cu sumele de bani acordate de societate angajaților trimiși în străinătate cu titlu de indemnizații de delegare/detașare, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- locul de muncă al salariaților nu a fost în România și nici nu poate fi apreciat ca fiind fix, salariații fiind obligați să se deplaseze pe parcursul executării

contractului, în diferite locații, pentru perioade de timp variate, tocmai pentru îndeplinirea misiunii de muncă;

- pentru desfasurarea activitatii, au fost utilizate camioane în regim de leasing operational de la operatorul intracomunitar D, înmatriculate în Romania, precum și mijloace de transport proprii;

- conform celor menționate la pct. D din Contractul de munca : „*Locul de munca: 1.Activitatea se desfășoară la SC X SRL, compartimente transporturi internaționale de marfuri, efectueaza trasee indicate prin contractele/comenzile de transport marfa în UE- cu perioade de deplasare stabilite prin informari sau acte aditionale conf.art. 18 Codul muncii din sediul social/punct de lucru/alt loc de munca organizat al angajatorului [...]*”;

- personalul angajat trebuia initial sa desfasoare activitate în Romania, întrucât notiunea de delegare, așa cum este definita la art. 43 din Legea nr. 53/2003- Codul muncii, presupune ca fiind exercitarea temporara, din dispoziția angajatorului, de către salariat a unor lucrări sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu, în afara locului sau de munca, ori în cazul conducătorilor auto, în perioada 01.07.2015-31.12.2018, locul de munca a fost în strainatate;

- societatea nu a probat cu documente ca o parte preponderenta a activitatii s-a desfasurat de la un sediu fix și ca temporar au fost executate sarcini în afara acestui loc, ci întreaga activitate sau într-o proportie covarsitoare s-a desfasurat în afara sediului societății, clauza de mobilitate inscrisa în contractele individuale de munca fiind asumata de către angajați;

- transportul efectuat in spatiul intracomunitar de catre salariatii societatii nu a avut caracter temporar, ci permanent, angajații societății nu s-au aflat în realitate în situația de a fi delegati/detasati de la locul lor de munca din Romania în statele membre UE, aceștia prestand activitatea pentru care au fost angajați în strainatate.

Avand in vedere aceste constatari, organele de inspectie fiscala au concluzionat faptul ca sumele acordate angajaților X cu titlu de indemnizații de delegări/detașari în spațiul UE reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în strainătate pentru care societatea nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale aferente si, intrucat societatea nu a respectat legislatia europeana privind munca in strainatate, nu a respectat legislatia romaneasca privind conditiile de acordare a diurnei, angajarea si trimiterea fortei de munca in strainatate, inregistrarea de cheltuieli cu indemnizațiile de delegare/detașare cu scopul de a lucra in spatiul intracomunitar, au stabilit suplimentar obligatii fiscale in sarcina X, respectiv impozit pe venit din salarii in suma de 000 lei si contributi sociale in suma totala de 000 lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca în speta sunt aplicabile prevederile art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, si în temeiul prevederilor art. 11 alin. (1) din Legile nr.571/2013 și nr.227/2015, privind Codul

Fiscal, coroborat cu prevederile art.7 și art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala, organele de inspectie fiscală au reîncadrat sumele plătite angajaților cu titlu de indemnizație de delegare/detașare, respectiv diurna începând cu data de 01.07.2015, ca venituri de natură salarială, întrucât prin desfășurarea muncii în străinătate a angajaților societății nu sunt întrunite condițiile art. 43 – art. 46 din Codul muncii.

În aceste condiții, în urma asimilării la venituri salariale a indemnizațiilor de deplasare/detașare acordate salariaților cu munca în străinătate, prin Decizia de impunere nr. 000/2020, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar obligatii fiscale in sarcina X, respectiv impozit pe venit din salarii in suma de 000 lei si contributi sociale in suma totala de 000 lei, astfel:

- în temeiul art. 55 alin. (1), alin. (2) lit. k), art. 57 alin. (1) și art. 58 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art. 76 alin. (1), art. 78 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit o baza impozabila suplimentară pentru impozitul pe venituri salariale în sumă de 000 lei și un impozit aferent suplimentar de plată în suma de 000 lei;

- în temeiul art. 296³ și art. 296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 138 lit. a) și art. 140 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit o baza suplimentara în suma de 000 lei, careia ii corespunde o contributie de asigurari sociale datorata de angajator în suma de 000 lei;

- în temeiul art. 296³ și art.296¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.138 lit. a), art.139 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentara în suma de 000 lei careia ii corespunde o contributie individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați în suma de 000 lei;

- în temeiul art. 296¹⁸ și art. 296³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 201-art.203 si art. 207 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit o baza suplimentara în suma de 000 lei, careia ii corespunde o contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator în suma de 000 lei;

- în temeiul art. 296³ și art. 296¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.184, art.186-art.188 și art. 190 din legea 227/ 2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit o baza suplimentara în suma de 000 lei careia ii corespunde o contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator în suma de 000 lei;

- în temeiul art. 296¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.184-art.188 și art. 190 din legea 227/

2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit o bază suplimentară în suma de 000 lei careia îi corespunde o contribuție individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în suma de 000 lei;

- în temeiul art. 296³ și art. 296¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 209-art 211 și art. 214 din legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au stabilit o bază suplimentară în suma de 000 lei careia îi corespunde o contribuție a angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de 000 lei;
- în temeiul art. 296³ și art.296¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.153 și art.156 din legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au stabilit o bază suplimentară în suma de 000 lei, careia îi corespunde o contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în suma de 000 lei;
- în temeiul art. 296⁴ și art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 153, art.156, art.158 și art.168 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit o bază suplimentară în suma de 000 lei careia îi corespunde o contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în suma de 000 lei;
- în temeiul, art. 296¹⁸ și art. 296³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în temeiul art. 194, art. 195 și art. 199 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au stabilit o bază suplimentară în suma de 000 lei, careia îi corespunde o contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în suma de 000 lei;
- în temeiul, art. 220² și art. 220³ din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit o bază suplimentară în suma de 000 lei, careia îi corespunde o contribuție asiguratorie pentru munca în suma de 000 lei.

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

A.Aspecte procedurale

Referitor la încălcarea dreptului societății la apărare prin ignorarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art.9 și art.130 din Codul de procedură fiscală, invocată de contestatară, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

La art.9 alin.(1) și art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 9

Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

ART. 130

Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(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.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

Potrivit prevederilor legale, mai sus citate, se reține că, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, contribuabilul va fi informat despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

De asemenea, se reține că data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data la care se notifică renunțarea la discuția finală, iar acesta are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

În cazul în care contribuabilul și-a exprimat punctul de vedere asupra constatărilor, raportul de inspecție fiscală va cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală asupra acestuia, motivat în fapt și în drept, așa cum se prevede la art.131 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Din Raportul de inspecție fiscală nr.000/2020, existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că reprezentanților societății contestate le-au fost solicitate informații și documente justificative cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat.

Astfel, din mențiunile echipei de control, rezultă că între aceasta și reprezentanții societății au existat numeroase comunicări (discuții și note explicative pentru lămurirea situației de fapt fiscale), prin care contribuabilul a fost informat cu privire la stadiul constatărilor inspecției fiscale.

În conformitate cu prevederile art.130 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin adresa înregistrată sub nr.000/2020, organele de inspecție fiscală au comunicat contribuabilului proiectul raportului de inspecție fiscală, precum și înștiințarea pentru discuția finală, care a fost programată pentru data de 00.00.2020, însă la data programată pentru discuția finală contribuabilul nu s-a prezentat la sediul organului fiscal.

La data de 00.00.2020, societatea a solicitat organelor de inspecție fiscală prelungirea termenului de depunere a punctului de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală până la data de 00.00.2020.

Cu adresa nr.000/2020, organele de inspecție fiscală au transmis reprezentantului societății că termenul pentru depunerea punctului de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale a fost stabilit până la data de 00.00.2020, așa cum s-a solicitat.

În data de 00.00.2020, societatea a transmis punctul său de vedere privind constatările inspecției fiscale, care a fost înregistrat la AJFP ... sub nr.000/2020 și care a fost analizat de către echipa de control conform prevederilor art.131 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Raportul de inspecție fiscală încheiat ulterior datei de depunere a punctului de vedere, respectiv în data de 00.00.2020, cuprinde și opinia organelor de inspecție fiscală, motivată în fapt și în drept, cu privire la punctul de vedere exprimat de contestatară.

Faptul că organele de inspecție fiscală nu au achiesat la punctul de vedere depus de societate, considerând neîntemeiate argumentele invocate, nu poate fi interpretat ca reprezentând un refuz de analizare a punctului de vedere.

Față ce cele mai sus prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile legale referitoare la dreptul contribuabilului de a fi informat și ascultat și de a-și prezenta punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, așa cum sunt acestea menționate de art.9 alin.(1) și art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

B. Aspecte de fond

Referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar de natura impozitului pe veniturile din salarii în suma de 000 lei și contribuțiilor sociale în suma totală 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 01.07.2015, ca venituri de natura salarială, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă ca organele de inspecție fiscală nu au analizat activitatea de transport internațional rutier de marfuri din prisma excepției de la institutia detasarii transnationale coroborat cu legislatia natională a muncii și a directivelor Uniunii Europene .

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.07.2015-31.12.2018, X SRL, a desfășurat activitate de "*Transporturi rutiere de marfuri*", conform obiectului sau de activitate cod CAEN 4941, iar veniturile societății provin din activitatea de prestări servicii transporturi rutiere, realizate în ... și alte state membre UE.

Pentru realizarea prestațiilor de servicii X SRL a angajat în România personal salarial în funcția de soferi autocamion, pentru a presta munca salarială în folosul clienților intracomunitari, în baza comenzilor de transport lansate de aceștia, pentru care a încheiat contracte individuale de muncă și acte adiționale la acestea.

Pe perioada: 01.07.2015 – 31.12.2018 societatea a trimis salariați în spațiul UE pentru care determină obligațiile de plată salariale aferente salariului înscris în contractul de muncă încheiat în România (salariul minim pe economie) și acorda conform celor înregistrate în contabilitate o diurnă/ zi / salariat cu o sumă cuprinsă între 000 euro și 000 euro.

Din analiza contractelor individuale de muncă, a actelor adiționale încheiate de societate cu salariații săi angajați în funcția de soferi autocamion, precum și a fișelor de post anexate contractelor individuale de muncă, organele de inspecție fiscală au constatat ca:

- prin contractele individuale de muncă se menționează la lit. D „*Locul de muncă*”, punctul 1 ca „*Activitatea se desfășoară la SC X SRL, compartiment transporturi internaționale de marfuri, efectuează trasee indicate prin contractele/comenzile de transport marfa în UE- cu perioade de deplasare stabilite prin informări sau acte adiționale conf. art. 18 Codul muncii din sediul social/punct de lucru/alt loc de muncă organizat al angajatorului SC X SRL*”, la punctul 2 ca „*În lipsa unui loc de muncă fix salariatul va desfășura activitatea astfel*___”, iar la litera E „*Felul muncii*” ca „*Funcția/meseria șofer autocamion /masina de mare tonaj ...*”;

- actele aditionale conțin și clauze privitoare la locul muncii ca fiind în străinătate, precum și diurna ce va fi acordată;
- potrivit Fiselor de post, luate la cunoștința de angajați, obiectivul postului este: *„titularul postului are rolul de a conduce mașinile de transport marfuri ale firmei. Efectuarea transporturilor interne și internaționale de marfuri în condiții optime cu respectarea indicațiilor coordonatorului de transport”*.

Angajații societății în funcția de sofer autocamion, care și-au desfășurat activitatea în țări membre UE în perioada 01.07.2015-31.12.2018, 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 întocmește 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) 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.

Urmare verificării, din analiza documentelor prezentate de societate în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că 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 01.07.2015-31.12.2018, fiind în mod expres legate de desfășurarea obiectului de activitate al societății și anume a prestarilor de servicii transport rutier marfa, nefiind vorba despre o activitate temporară, ci de singura activitate desfășurată de către toți angajații în funcția de șoferi, locul desfășurării activității fiind precizat prin actele aditionale la contractele de muncă ca fiind în străinătate și nu în România, nu sunt de natura indemnizațiilor de delegare/detașare (diurna), astfel ca, în baza art.11 din Codul fiscal, au stabilit că sumele respective reprezintă venituri de natură salarială din activități realizate în străinătate, pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină, să declare și să achite în România impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora, implicit contribuțiile sociale aferente acestor sume.

Prin contestația formulată, societatea precizează că în mod eronat s-a dispus reîncadrarea sumelor acordate cu titlu de diurna ca fiind venituri salariale în condițiile în care angajații societății au fost delegați în străinătate pentru efectuarea transporturilor rutiere de marfuri ce constituie obiectul de activitate al societății.

De asemenea, contestatara precizeaza ca angajații sai în funcția de sofer de camion, au desfășurat activitate de transport rutier de marfa pe teritoriul statelor membre UE din dispoziția sa și nu a beneficiarilor de transport, iar locul desfășurării activității este precizat în actele adiționale la contractele de muncă ca fiind în străinătate pe o perioadă de timp determinată, astfel fiind vorba despre o activitate temporară, pentru care sunt aplicabile prevederile art.9 Legea nr.16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

În 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, potrivit art. 55 alin.1, alin.2 lit. i și lit. k și alin.4 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, 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 reprezentanților 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 01.01.2016 – 31.12.2018, care stipulează:

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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, în perioada 01.07.2015-31.12.2018, X a plătit angajaților săi în funcția de șofer de camion sume de bani cu titlu de indemnizație de delegare/detașare (diurnă), 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 reînscris 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 modificarile și completările ulterioare, sumele plătite de către X cu titlu de indemnizație de delegare/detașare (diurna) angajaților sai în funcția de șofer de camion pentru munca prestată în spațiul UE în perioada 01.07.2015-31.12.2018 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 prestarilor de servicii transport rutier marfa.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, societatea prin contestatia formulata invocă aplicarea incompleta si incorecta a prevederilor Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale, transpusa în legislatia nationala 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 si jurisprudenta naționala și europeana, și precizeaza ca încadrarea eronata a activitatii de transport internațional rutier de marfuri în institutia detasarii transnationale din partea echipei de inspectie fiscala este eronata, fiind încălcate o serie de principii fundamentale în materia institutiei delegarii/detasarii transnationale aferente activitatii sale de transport internațional rutier de marfuri.

Pornind de la argumentele societatii, în opoziție 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) în categoria veniturilor din salarii, efectuată de către echipa de inspectie fiscala, a stat faptul ca 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 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.

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 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”*, 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 legislatiei nationale a muncii si a directivelor Uniunii Europene in materie, in același sens fiind si poziția directiei de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, respectiv Directia generala de legislatie fiscala si reglementari vamale exprimata într-o speta similara prin adresa nr. 000/2020, anexata în copie la dosarul cauzei.

Astfel, se retine ca oricarei prestari de servicii trasnationale care implica o detasare a lucratorilor, indiferent de sectorul economic caruia ii corespunde o astfel de prestare, inclusiv, prin urmare, in sectorul transportului rutier, i se aplica, DIRECTIVA 96/71/CE A PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI A CONSILIULUI din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

De asemenea, se retine ca DIRECTIVA 96/71/CE A PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI A CONSILIULUI din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii a fost transpusa in legislatia nationala prin Legea. nr. 344/19.07 2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv Legea nr.16/17.03.2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

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

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

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

În timp ce la art. 3 și art. 5 din același act normativ, se precizeaza:
” **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.

Totodată, contestația precizează faptul că din niciun document nu rezulta că șoferii au desfășurat permanent activitate în afara țării, societatea amenajând 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, aspecte care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

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 abrogare a 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 șoferi 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 transpunerii în legislația națională a prevederilor Directivei 2014/67/UE, a fost adoptată Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale. 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 concretă a fiecărui caz în parte, respectiv a elementelor obligatorii din contractele de muncă privitoare la acordarea diurnei în raport cu conținutul economic al activității desfășurate și să demonstreze cu ajutorul mijloacelor de probă prevăzute de lege, că forma juridică a acestor contracte nu reflecta conținutul economic al activității desfășurate.

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

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, respectiv Decizia nr. 1383/2019 emisa de Tribunalul Covasna, Decizia nr. 808/2019 emisa de Curtea de Apel Brasov, Decizia nr. 1227/2019 emisa de Curtea de Apel Alba Iulia.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din 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** parțial Decizia de impunere nr. 000/2020 emisă de către organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice ..., **pentru suma de 000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii in suma de 000 lei si contributiile sociale aferente in suma totala de 000 lei**, urmând ca organul emitent, 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.

*

* *

În ceea ce privește solicitarea societății de anulare a oricăror obligații fiscale accesorii ce pot fi stabilite ulterior în legătură cu suma suplimentară de plată de 000 lei, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, prin adresa nr. 000/2020, organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Judetene a Finanțelor Publice ... să comunice dacă au fost emise decizii referitoare la obligațiile de plată accesorii. Prin adresa nr. 000/2020, înregistrată la Direcția Generala de Solutionare a Contestatiilor sub nr. 000/2020, organele de inspectie fiscala au precizat:

”Conform Ordinului A.N.AF. nr.1061/00.00.2020 privind emiterea deciziilor referitoare la obligații fiscale accesorii și a circularei nr. PCV

5656/29.06.2020 referitoare la publicarea OUG nr. 99/2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene emisa de Direcția Generală de Reglementare a Colectării Creanțelor Bugetare nu se emit decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv.”

Prin urmare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se va investi cu soluționarea contestației formulată împotriva deciziilor de calcul accesorii aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2020 la data la care va fi sesizată de contestatară.

Însă, având în vedere art.50 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

(2) 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, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.” desființarea titlului de creanță prin care sunt stabilite debite principale, are ca efect și anularea tuturor actelor administrative fiscale prin care sunt calculate accesorii aferente acestora.

*

*

*

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

DECIDE

Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. 000/2020 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., pentru suma de 000 lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în suma de 000 lei,
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în suma de 000lei,
- contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați în suma de 000 lei,
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în suma de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în suma de 000 lei,
- contribuția de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați în suma de 000lei,
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în suma de 000 lei,
- contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în suma de 000 lei,
- contribuția de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în suma de 000 lei,
- contributia angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de 000 lei,
- contributia asiguratorie pentru munca în suma de 000 lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestata, să procedeze la refacerea inspectiei fiscale privind aceleași operatiuni, pentru aceleași tipuri de obligatii fiscale tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate în prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL,