



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



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

## DECIZIA nr. 130/ xx 2021

privind soluționarea contestației formulate de

**XX SRL,**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. A\_SLP xx

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX , prin adresa nr. xx 2021, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP xx , asupra contestației formulate de XX SRL cu domiciliul fiscal în municipiul XX , str. XX , XX , XX , județul XX , înregistrată la ONRC sub nr. XX , având CUI XX .

XX SRL contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX 2020* emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xx 2020 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX , pentru suma de **xx lei**, reprezentând:

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

- xx lei vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal, respectiv data de **xx 2020**, potrivit mențiunii olografe a reprezentantului societății de pe Decizia de impunere nr. XX 2020, 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, la data de **xx 2020**, fiind înregistrată la organul fiscal emitent sub nr. xx potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **XX**, aplicată pe originalul contestației, anexată 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 **XX SRL**.

De asemenea, în temeiul art.276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara a solicitat susținerea orală a contestației, procedură care a avut loc în data de **xx 2021**, fiind întocmit în acest sens Proces verbal, aflat în copie la dosarul cauzei.

**I. Prin contestația formulată de **XX SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. **XX 2020**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **xx 2020**, societatea susține următoarele:**

#### **ASPECTE DE ORDIN PROCEDURAL:**

- organele de inspecție fiscală nu au respectat soluții juridice anterioare pentru o situație de fapt identică, încălcând principiile securității juridice și protecției încrederii legitime;
- echipa de inspecție fiscală a încălcat principiul proporționalității;
- organul de inspecție fiscală a încălcat principiul cooperării loiale;
- echipa de inspecție fiscală a încălcat dreptul la apărare al contribuabilului viciind procesul de inspecție fiscală;
- organele de inspecție fiscală și-au depășit atribuțiile.

#### **ASPECTE DE FOND:**

**1. Nelegalitatea constatarilor organelor de inspecție fiscală generând obligații suplimentare de plată stabilite în sarcina societății cu titlu de impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii:**

Societatea a fost înființată în anul 2015 și în prezent are ca activitate principală codul CAEN 4941 - Transporturi rutiere de mărfuri, fiind înregistrată fiscal având codul R0 XX . Societatea deține Licență de transport emisă de Ministerul Transporturilor - Autoritatea Rutieră Română sub nr. xx care este valabilă de la xx .2015 până la xx .2025.

Petenta afirmă că înțelegerea organului de inspecție fiscală privind modalitatea de desfășurare a activității XX SRL este incompletă și incorectă.

Grupul xx , din care face parte și xx România, desfășoară, în principal, activități de transport internațional. Conceptul de afaceri al Grupului este de a asigura, în prestarea serviciilor către clienți, atât mijloacele de transport al mărfurilor, cât și șoferi de autocamioane. Din punct de vedere al organizării juridice, Grupul operează prin intermediul a diferite filiale localizate în Olanda, Germania, Letonia, Polonia și România. xx este o societate înregistrată în Olanda, și nu în Antilele Olandeze, așa cum în mod incorect a precizat organul de inspecție fiscală. De asemenea, acționarul minoritar al societății este dl. xx și nu xx , așa cum în mod greșit a constatat organul de inspecție fiscală.

Fiecare filială își desfășoară activitatea în mod independent, având autoritatea și capacitatea de a-și administra propria activitate. De asemenea, fiecare filială este responsabilă, printre altele, cu angajarea șoferilor, administrarea, planificarea și conducerea activității acestora, planificarea modalității de prestare a serviciilor de transport internațional, activități administrative și suport.

Contractele comerciale cadru cu clienții externi sunt negociate, semnate și derulate de către xx , această entitate derulând activități de vânzări și marketing pentru divizia de transport a întregul Grup. Fiecare filială este responsabilă cu agreearea termenilor contractelor individuale de transport în care va fi implicată.

Contrar afirmațiilor organului de inspecție fiscală, petenta afirmă că șoferii xx Transport România își desfășoară activitatea și pe teritoriul României.

De asemenea, contrar afirmațiilor organului de inspecție fiscală, pe lângă contractele de leasing operațional, XX SRL susține că deține autovehicule în proprietate, toate autovehiculele utilizate în activitatea sa fiind înmatriculate în România.

Totodată, contrar afirmațiilor organului de inspecție fiscală, petenta afirmă că prestează servicii de transport și apare pe documentele de transport.

Mai mult, XX SRL afirmă că prezintă autonomie, gestionează activitatea de prestare a serviciilor de transport cât și cea administrativă din România îndeplinind toate funcțiile și asumându-și riscurile aferente unui prestator de servicii de transport.

Referitor la reglementarea națională privind detașarea/delegarea contestatara susține că potrivit art.17 alin. (5) coroborat cu art. 41 alin (1) din Legea nr.53/2003 privind, Codul muncii cu modificările și completările ulterioare, contractul individual de muncă poate fi modificat numai prin acordul părților. Așadar, regula este că pentru a modifica oricare element al contractului individual de muncă (inclusiv a locului muncii) este nevoie ca între părți să fie încheiat un act adițional în acest sens.

Cu titlu de excepție, Codul muncii reglementează în mod expres două situații în care modificarea locului muncii poate fi dispusă unilateral de angajator, deci fără a fi nevoie de acordul salariatului: delegarea și detașarea.

Referitor la reglementarea comunitară, petenta afirmă că aceasta face referire doar la „detașare”, care diferă de cea reglementată de Codul muncii.

În primul rând, legislația comunitară, respectiv Legea nr.16/2017 care transpune în legislația națională Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii ("Directiva 96/71/CE"), se referă la orice situație în care un salariat al unui angajator dintr-un stat membru își desfășoară, pentru o anumită perioadă de timp, activitatea la o altă persoană aflată într-un alt stat membru, fiind irelevant dacă această situație a fost generată de: o modificare unilaterală a locului muncii dispusă de angajator (ca în cazul delegării sau detașării reglementate de Codul muncii), de o modificare convențională a locului muncii agreată de salariat și angajator în cadrul unui act adițional la contractul de muncă sau locul muncii la persoana din străinătate a fost stabilit încă de la început în contractul de muncă încheiat de salariatul respectiv cu angajatorul său.

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

Așadar, indemnizația de delegare (diurna) plătită de către angajator salariatului trimis în deplasare pentru acoperirea cheltuielilor de masă și a celor mărunte, impuse de dislocarea salariatului din mediul său normal pe perioada în care prestează munca în afara locului de muncă obișnuit, într-o altă localitate, nu poartă cu sine sarcini fiscale, fiind neimpozabilă în sensul impozitului pe venit și contribuții sociale obligatorii pentru întreaga perioadă verificată de autoritățile fiscale (2015 – 2020).

Esența tratamentului fiscal aplicabil diurnelor acordate șoferilor români care realizează transporturi internaționale se referă la aplicarea prevederilor art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii sau ale Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale luând în considerare specificul activității acestora.

Așadar, art. 9 din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale prevede în mod expres faptul că, atunci când nu se încadrează în situația detașării transnaționale prevăzută de acest act normativ, șoferii care efectuează servicii de transport internațional sunt considerați ca fiind delegați, pe perioada deplasării, fiind îndreptățiți să beneficieze de drepturile prevăzute de Codul muncii pentru salariații delegați, adică, la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare (diurnă), în condițiile prevăzute de lege sau contractul colectiv de muncă aplicabil.

Art. 9 din Legea nr.16/2017 trebuie interpretat ca reprezentând o excepție aplicabilă șoferilor de camion care realizează transporturi internaționale, comparativ cu alte categorii de salariați detașați/delegați, datorită specificului activității acestora.

Pentru a sublinia și mai mult faptul că intenția legiuitorului a fost aceea de a aplica, șoferilor de camion care efectuează transporturi internaționale același cadru legal ca și salariaților delegați, așa cum este acesta prevăzut de Codul Muncii (art. 43), trebuie înțeleasă și motivația introducerii prevederilor art. 9 din Legea 16/2017. Această prevedere a fost inițial adoptată prin intermediul OUG nr.28/ xx .2015 prin care se introduce art. 7<sup>1</sup> din Legea nr. 344/2006.

Raționamentul care a stat la baza modificării Legii nr.344/2006, prin includerea, printre altele, a art. 7<sup>1</sup> a fost:

- acela de a menționa în mod specific faptul că șoferii de camion care desfășoară servicii de transport internațional trebuie să fie considerați ca fiind delegați, pe perioada deplasării, în conformitate cu prevederile relevante din Codul Muncii, fiind îndreptățiți să beneficieze de indemnizația de delegare, în ciuda dificultăților de stabilire dacă deplasările lor pot fi încadrate ca fiind exercitarea atribuțiilor de serviciu în afara locului obișnuit de desfășurare a activității;

- să prevină autoritățile fiscale în a interpreta că indemnizațiile de delegare sunt asimilate veniturilor de natura salarială, o astfel de interpretare conducând la întreruperi semnificative în activitatea societăților de transport internațional.

În susținerea celor afirmate petenta invocă reținerile din Hotărârea nr.1371/18.12.2020 pronunțată de Curtea de Apel București, Hotărârea nr.758/25.09.2020 pronunțată de Tribunalul Covasna, Decizia nr.414/25.06.2020

pronunțată de Tribunalul Timiș, Hotărârea nr.1383/20.12.2019, precum și Hotărârea CJUE C-815/18 Van den Bosch Transporten xx .

Contestatară precizează că, chiar dacă indemnizația de detașare transnațională se ia în considerare la calculul salariului minim, ca măsură de protecție socială, acest fapt nu produce vreun efect asupra naturii juridice de venit neimpozabil al diurnei. Aceasta, în fapt și în drept, poate fi impozabilă doar în măsura în care depășește de 2,5 ori nivelul legal al diurnei.

Această concluzie este susținută și de practica judiciară aferentă societatea amintind în acest sens: Hotărârea 324/09.11.2020 emisă de Curtea de Apel Timișoara, Hotărârea 126/04.06.2020 emisă de Curtea de Apel Timișoara, Decizia 794/4.12.2018 pronunțată de Tribunalul Satu-Mare.

Petenta afirmă că angajații săi nu dețin certificate portabile A1 emise de autoritățile din România sau vreo altă confirmare că ei rămân afiliați sistemului de asigurare socială din România, și prin urmare consideră că aceștia nu mai pot rămâne, în baza Regulamentului 883/2004, afiliați sistemului de asigurări sociale din România. Prin urmare, angajatorul din România ( XX SRL) nu datorează contribuții sociale în România pentru veniturile salariale sau asimilate salariilor plătite angajaților săi.

De asemenea, societatea considera că modalitatea de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente este incorectă și a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare majorate artificial. Astfel, sumele acordate salariaților cu titlu de diurnă sunt prevăzute de contractele individuale de muncă/actele adiționale în sumă brută. În ipoteza eronată în care diurnele acordate salariaților sunt asimilate veniturilor salariale, petenta consideră că sumele respective trebuie considerate ca fiind sume brute. În acest caz, obligațiile fiscale aferente acestor venituri considerate ca fiind asimilate salariilor ar fi în sumă de xx lei, în loc de xx lei.

Dată fiind situația de fapt, dispozițiile legale naționale și europene aplicabile, jurisprudența națională relevante pentru a stabili tratamentul fiscal aplicabil indemnizațiilor de delegare/detașare acordate șoferilor de autocamion pe perioada desfășurării activității în afara României, petenta consideră că este evident faptul că sumele achitate de XX SRL salariaților săi pe perioada deplasărilor acestora pe teritoriul UE sunt, în fapt și în drept, indemnizații de delegare/detașare, acordate conform legii, fiind așadar neimpozabile datorită faptului că se încadrează în plafonul neimpozabil stabilit în mod specific de Codul fiscal.

În concluzie, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat grav prevederile legislative naționale și europene în materie, impunând societății obligații suplimentare reprezentând impozit pe venit și contribuții sociale, fără a determina situația fiscală corectă și completă și fără a stabili

corect baza impozabilă, refuzând să efectueze toate demersurile necesare în vederea stabilirii acestor aspecte în virtutea rolului său activ.

## **2. In ceea ce privește dosarul preturilor de transfer:**

Având în vedere faptul că impunerea de debite suplimentare stabilite în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile este nelegală, societatea consideră că și impunerea de venituri impozabile ca urmare a efectuării de ajustări de prețuri de transfer este, de asemenea, lipsită de temei și nelegală.

Chiar și în situația ipotetică în care, prin absurd, s-ar fi impus înregistrarea de cheltuieli suplimentare cu impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente, care să fi fost deductibile la calculul impozitului pe profit, petenta consideră că organul de inspecție fiscală a analizat în mod eronat concordanța dintre valorile potențiale ale indicatorilor de profitabilitate ai societății din prestarea serviciilor intra-grup și principiul valorii de piață.

Așa cum a fost detaliat de societate în DPT și, mai mult decât atât, prezentat inclusiv de echipa de inspecție fiscală în RIF, metodologia de stabilire a prețului pentru serviciile de transport prestate de societate către xx este bazată pe metoda cost-plus, care presupune aplicarea unui adaos comercial la anumite costuri înregistrate de societate, astfel:

- pentru anul 2016, în ceea ce privește metoda cost-plus, se aplică un adaos comercial de 5% la toate costurile aferente prestării serviciilor cu excepția costurilor cu taxa rutieră de trecere, costurilor de personal în legătură cu șoferii de camioane (cum ar fi costurile salariale, diurnele zilnice, contribuțiile la asigurările sociale, concediile, primele/plățile pentru munca suplimentară, alte costuri diverse de personal în legătură cu șoferii de camion), costurilor serviciilor administrative prestate de xx societății, costul combustibilului, costurilor serviciilor de gestionare a combustibilului și plăților de leasing;

- pentru anii 2017 și 2018, în ceea ce privește metoda cost-plus, se aplică un adaos comercial de 1,3% la toate costurile aferente prestării serviciilor, cu excepția impozitului pe profit.

Conform datelor recalulate, indicatorul de profitabilitate pe care Societatea l-ar fi înregistrat dacă s-ar fi impus în mod absurd înregistrarea de cheltuieli cu debitele suplimentare stabilite de organul de inspecție fiscală în RIF, se situează în interiorul intervalului de comparare în anii 2017 și 2018.

Petenta consideră că pentru anii 2017 și 2018, echipa de inspecție fiscală a efectuat ajustarea veniturilor impozabile ale societății la valoarea mediană a intervalului de comparare în mod eronat și contrar prevederilor legislative aplicabile.

Mai mult decât atât, societatea subliniază faptul că însăși echipa de inspecție fiscală a menționat că ajustarea tranzacțiilor cu persoana afiliată din punct de vedere al DPT pentru anul 2018 nu a fost necesară la nivelul indicatorului de profitabilitate, aflându-se în intervalul de comparabilitate.

În concluzie, conform celor de mai sus, chiar și în scenariul ipotetic în care s-ar fi impus ca XX SRL să înregistreze cheltuielile deductibile stabilite suplimentar de organul de inspecție fiscală, societatea consideră că ajustările de prețuri de transfer stabilite pentru anii 2017 și 2018 sunt nelegale.

Având în vedere cele prezentate, petenta solicită anularea deciziei de impunere și constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sumă de xx lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente, precum și impozit pe profit.

**II. Prin Decizia de impunere nr. XX 2020 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. xx 2020, astfel:**

Perioada supusa inspectiei fiscale: xx .2015 – xx .2020

**1. În ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale**

Societatea are ca obiect principal de activitate "Transporturi rutiere de marfuri" cod CAEN 4941.

XX SRL face parte din Grupul xx specializat exclusiv in transporturi rutiere de marfa folosind o retea de statii de transport in toata Europa si inchirierea de camioane. Cu peste xx de angajati, Grupul opereaza in prezent cu o flota de xx de vehicule.

De asemenea, Grupul presteaza servicii in sectoarele inchirierii de camioane si remorci, reparatii remorci, spălare camioane si remorci, vanzarea de camioane rulate si servicii vamale.

Activitatea principala a societatii consta in furnizarea de servicii de transport. Ca regula, societatea actioneaza ca subcontractant catre xx ce deserveste clienti externi, construind relatii pe termen lung, gratie experientei bogate in activitatea de transport. In calitate de subcontractant catre xx xx , societatea asigura o sursa stabilă de venit generata de concentrarea exclusiva pe domeniul principal de activitate, in timp ce dezvoltarea si intretinerea bazei de clienti este in exclusivitate responsabilitatea xx xx . Drept urmare,



Societatea nu are nevoie sa detina functii de marketing sau vanzari si nu comporta astfel costuri si riscuri asociate.

Strategia Grupului precum si cea a societatii este de a coopera cu entitati din cadrul Grupului in ceea ce privește serviciile de intretinere, achizitionarea de camioane, combustibil si serviciile administrative.

xx xx ., xx si xx xx sunt holdingurile din cadrul Grupului xx .

Societati de transport xx xx ., xx xx , xx xx , xx xx , xx xx , xx xx , XX SRL sunt societatile de transport ale grupului (denumite in continuare Societati de transport). Toate societatile furnizeaza servicii de transport rutier pentru clienti ai xx xx . xx si xx sunt participanti in societati non-transport care ofera servicii de logistica.

Societati de service xx xx ., xx xx ., xx si xx xx sunt societatile de service din cadrul grupului. Aceste societati asigura servicii de intretinere pentru camioane si remorci pentru societatile din grup si terti.

Societati de echipamente xx xx , xx xx xx , xx xx xx , xx xx , xx xx ., xx xx , xx xx si xx xx sunt societatile de echipamente din grup. Acestea furnizeaza servicii de inchiriere si leasing camioane si remorci pentru societatile din grup si/sau terti. xx xx vinde camioane si remorci rulate catre terti. Aceste camioane si remorci sunt cumparate in cadrul grupului si de la terti. xx xx este societatea de echipamente din Romania care inchiriaza camioane către xx Transport SRL.

Societatea si-a inceput activitatea la sfarsitul anului 2015.

In 2016 societatea avea XX de angajati din care XXde conducatori auto. In anii urmatiori, 2017 si 2018, numarul angajatilor a crescut la XX in 2017 si XX in 2018, din care XX soferi in 2017 si XX in 2018.

xx xx ., gestioneaza principalii clienti care sunt diverse companii din UE pentru transportul international si se ocupa de contactele pentru fiecare client. Clientul cumpara serviciul de transport de la xx xx care, de asemenea, livreaza intregul "pachet de transport".

Societatea din Romania actioneaza ca un subcontractor in ceea ce priveste flotele si soferii. Pentru a obtine un nivel maxim de eficienta in toate domeniile sale de activitate, Grupul xx a dezvoltat o structura in care xx xx (societate olandeza) indeplineste functiile unei entitati ce furnizeaza servicii de suport specializate pentru alte entitati din Grupul xx . O astfel de structura a Grupului xx permite atingerea unui nivel inalt de eficienta de catre toate entitatile din Grup.

XX SRL este responsabila pentru soferi si pentru transporturile internationale.

Taxa pentru serviciile furnizate societatii se calculeaza pe baza orelor lucrate de angajati in legatura cu prestarea serviciilor de asistenta de catre diferitele departamente administrative.

Tarifele orare se calculeaza cu includerea urmatoarele elemente:

- plata bruta pe ora (inclusiv concedii, concediu de boala si concediu platit)
- asigurare nationala,
- cheltuielile generale (cheltuieli aferente sediului, amortizare etc.),
- marja de profit;

Responsabilitatile societatii XX SRL se refera la realizarea serviciilor de transport, partea de licente, permise si autorizatii, oricate ar fi necesare pentru vehiculele din dotare pentru desfasurarea obiectului contractului, la angajarea soferilor pentru autovehicule cap tractor, pentru semnarea politelor de asigurare.

Principala activitate din Romania este de a organiza teste pentru soferi, recrutari de soferi, gestionarea salariilor, a concediilor de boala, a concediilor de odihna, deplasarile soferilor, dispecerat etc.

Mai mult, societatea din Romania detine din ce in ce mai multe camioane in anii urmasori in leasing operational.

Clientii, rezervarile, planificarea, managementul, facturarea transportului etc. sunt toate gestionate de la biroul din Olanda.

XX SRL a obtinut Licența de transport nr. xx .

Astfel, societatea din Romania gestioneaza efectiv resursele umane in vederea prestarii serviciilor de transport pe teritoriul UE, pe care ulterior societatea din Olanda le factureaza catre clientii gestionati de catre aceasta.

Soferii nu lucreaza efectiv nicio zi in Romania, data inceperii contractului fiind data la care soferul este pus la dispozitia clientului. Ei isi desfasoara activitatea (munca de sofer) exclusiv in afara tarii, pe teritoriul Uniunii, in Romania fiind doar recrutati si instruiti inainte de a fi trimisi in diverse tari din UE de unde se preiau mijloacele de transport .

Din verificarea documentelor XX SRL, echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca societatea nu emite facturi de transport catre niciun client, singurul client fiind o societate afiliata careia ii refactureaza toate cheltuielile efectuate in luna aplicand o marja de profit. XX SRL nu figureaza ca transportator pe niciun CMR sau alt document de transport, dar inregistreaza cheltuieli aferente activitatii de transport rutier de marfuri (cum ar fi: combustibil, asigurari, intretinere masini, taxe de drum, etc) si cheltuieli cu salariile si diurnele soferilor si cu salariile personalului administrativ.

Veniturile inregistrate de societate sunt constituite din valoarea facturilor pe care le emite catre clientul sau, reprezentand contravaloarea tuturor cheltuielilor refacturate lunar cu o marja de profit.

Serviciile de transport nu se desfasoara in Romania.

Din REVISAL si statele de plata care se intocmesc in Romania pe baza pontajelor intocmite si gestionate de catre biroul din XX , s-a constatat ca soferii au fost incadrati, preponderent, la salariul minim pe economie din Romania, pentru care au fost retinute, calculate, declarate si platite la bugetul statului si bugetul asigurarilor impozitul pe salarii si contributiile aferente, iar diferenta de plata pana la venitul obtinut de catre fiecare sofer a fost acordat acestuia sub forma de diurna, pentru care nu s-a calculat, retinut si platit impozite.

Echipele de inspectie fiscala a procedat la verificarea documentelor care au stat la baza intocmirii pontajelor, a statelor de plata, respectiv la stabilirea cuantumului sumelor cu care au fost remunerati soferii angajati ai XX SRL. Fiecare angajat avea intocmit:

- un contract individual de munca;
- decizie interna prin care se modifica in fiecare an tariful pentru diurna;
- travel plan - prin care se stabileste periodicitatea muncii "la munca/in vacanta";
- pontajul - intocmit de catre societatea din Romania;
- modul de calcul al diurnei acordate;
- deconturi de cheltuieli efectuate in favoarea soferului, cum ar fi: biletul de avion de intoarcere in Romania, combustibil, cazare – suportate de catre societate.

Legea nr. 16/2017, care transpune in dreptul intern Directivele 96/71/CE si 2014/67/CE, exclude soferii de autocamion care efectueaza curse internationale de la aplicarea prevederilor art. 43 din Codul muncii.

Mai mult, se considera ca societatile de transport trebuie:

- sa intocmeasca pentru fiecare deplasare un act aditional la contractul individual de munca in momentul plecarii, cu indicarea statelor in care se va afla;
- sa inregistreze actul aditional in Revisal (Registrul general de evidenta a salariatilor);
- sa trateze indemnizatia platita lunar angajatului (din punct de vedere fiscal si contributiv) ca si cota-parte din salariu (cu exceptia cazului in care agentul economic poate justifica ca o parte din diurna fusese acordata pentru acoperirea cheltuielilor de hrana si similare).

Legea nr.16/2017 privind detaşarea salariaţilor în cadrul prestării de servicii transnaţionale reglementează, la art. 9, statutul personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimisi să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru UE decât România, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației xx . Astfel, angajaților delegați ce

efectueaza transport international si care nu se incadreaza in situatiile de detasare transnationala, li se aplica prevederile art. 43 din Codul muncii.

Cu alte cuvinte, salariatii ce activeaza in domeniul transportului international si sunt delegati temporar, din dispozitia angajatorului, pentru realizarea unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atribuțiilor de serviciu in afara locului lor de munca au dreptul la:

- plata cheltuielilor de transport si cazare;

- o indemnizatie de delegare, in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.

In cazul in care locul muncii in scris in contractul individual de munca nu este modificat prin delegare, salariatilor nu li se poate acorda diurna neimpozabila.

Delegarea este o masura dispusa unilateral de catre angajator, care decide asupra oportunitatii unei astfel de masuri, pe o perioada de maxim 60 zile calendaristice. Schimbarea locului muncii, asa cum este consemnat in contractul individual de munca, este elementul principal al deciziei angajatorului de a delega un salariat. Contractul individual de munca nu se suspenda, iar salariatul isi exercita in continuare functia, pe acelasi salariu. Munca efectiva o va presta in locul unde va fi delegat, iar prelungirea perioadei de delegare, peste perioada initiala de 60 de zile, se va face numai cu acordul salariatului.

In schimb, detasarea transnationala presupune ca un salariat al unui angajator din Romania este trimis sa lucreze pentru o perioada limitata de timp pe teritoriul unui alt stat membru UE, altul decat Romania sau pe teritoriul Confederatiei xx , in urmatoarele situatii:

- detasarea transnationala a salariatului are loc in contextul derularii unui contract intre firma prestatoare de servicii din Romania (ce va dispune detasarea salariatului) si firma beneficiara a serviciilor;

- detasarea salariatului are loc la o unitate sau intreprindere ce apartine grupului de intreprinderi situat intr-o tara din UE, SEE sau XX si exista un contract de munca intre salariatul ce urmeaza a fi detasat si intreprinderea din Romania ce va face detasarea;

- punerea la dispozitie a unui salariat de catre un agent de munca temporara, la o intreprindere utilizatoare, stabilita sau care isi desfasoara activitatea pe teritoriul unui stat membru UE, al SEE sau in XX .

Astfel, un conducator auto se considera delegat si beneficiaza de drepturile salariatului delegat, inclusiv diurna neimpozabila, in perioada in care este trimis in alt stat membru UE, daca deplasarea acestuia nu se incadreaza in situatiile de detasare transnationala.

In acest caz, cuantumul diurnei si conditiile de acordare trebuie prevazute in actul aditional la contractul de munca, daca nu sunt prevazute in contractul colectiv de munca aplicabil.

Insa, deplasarea conducatorului auto este considerata delegare doar daca locul muncii inscris in contractul individual de munca este modificat prin delegare.

Art. 17 alin. (3) lit. b) coroborat cu alin. (4) din Codul muncii, republicat, stabilesc ca in contractul individual de munca al salariatului se inregistreaza, ca element obligatoriu, locul muncii sau, in lipsa unui loc de munca fix, posibilitatea ca salariatul sa munceasca in diverse locuri.

Prin urmare, conducatorul auto are dreptul la diurna neimpozabila in limita a 2,5 ori nivelul stabilit pentru institutiile publice in perioada in care locul muncii prevazut in contractul individual de munca este modificat prin delegare.

Acordarea diurnei conducatorilor auto intr-o maniera fiscala clara, ca si suma neimpozabila presupune in fapt existenta unei situatii de delegare si acest lucru este dovedit cu documente (decizie de delegare), astfel incat sa rezulte ca diurna este acordata pe durata modificarii locului muncii prevazut de contractul individual de munca.

Faptul ca art. 9 din Legea nr.16/2017 precizeaza ca acei conducatori auto care nu se afla in detasare transnationala beneficiaza de drepturile prevazute de delegare, nu exclude faptul ca, inainte de toate, acei conducatori auto la care se face referire, e necesar realmente sa se afle intr-o situatie de delegare, atunci cand nu sunt detasati transnational.

Avand in vedere cele constatate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca sumele platite salariatilor pentru munca desfasurata in strainatate sunt venituri de natura salariala.

De asemenea, din verificarea documentelor financiar contabile s-a constatat ca sumele nete platite de catre societate sub forma de diurna catre angajatii care au prestat munca salariala in Olanda, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizatii de delegare/detasare intrucat:

- locul de munca al salariatilor nu este in Romania
- societatea are externalizate catre societati din Romania serviciile de gestionare a activitatii contabile si de resurse umane (recrutare si gestionare personal);
- activitatea de administrare a societatii atat cea financiara cat si cea de exploatare se desfasoara exclusiv in Olanda, respectiv societatea utilizeaza pentru operatiunile de incasari si plati un cont bancar deschis in euro, la ING cont in care se efectueaza incasarile, se fac platile catre furnizori cat si indemnizatiile angajatilor;

- pentru desfasurarea activitatii, sunt utilizate camioane in regim de leasing operational, societatea achitand chirie de la operatorul intracomunitar proprietar, camioanele nefiind inmatriculate in Romania;

- conform celor mentionate la lit. d) din Contractele individuale de munca, angajatii societatii in functia de soferi de camion isi desfasoara activitatea „*in lipsa unui loc de munca fix salariatul va desfasura activitatea la dispozitia beneficiarului, in baza unui contract de transport incheiat intre angajator si beneficiar, conform art. 18 (1) Codul Muncii*”, or diurna nu se poate acorda salariatului atunci cand se deplaseaza la locul de munca sau locurile de munca inscise in contractul individual de munca, intrucat aceste deplasari nu sunt determinate de delegare sau detasare, ci de exercitarea atributiilor de serviciu pentru care salariatul a fost angajat. Mai mult, soferii fiind salariati mobili, nu au dreptul la diurna decat in mod exceptional cand sunt delegati sau detasati la un alt loc de munca decat cel prevazut in contractul individual de munca. In fapt angajatii in functia de soferi isi desfasoara activitatea prevazuta in fisa postului doar in afara Romaniei;

- din Romania, salariatii societatii (soferii de autocamioane) sunt transportati la locul de garare al autocamioanelor, din Olanda, cu avionul, masina personala etc;

- angajatorul stabilit in Romania trebuie sa desfasoare o activitate semnificativa in tara de origine, pentru a putea detasa personal, respectiv, pentru a trimite in Olanda salariati detasati. Mai mult, notiunea de delegare este definita la art. 43 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii ca fiind exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca, or in cazul conducatorilor auto angajati ai societatii locul de munca este locul gararii camioanelor si plecarii in cursa, respectiv Olanda si niciodata in Romania.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste sume sunt in fapt drepturi de natura salariala suportate de angajati din activitati dependente realizate in strainatate pentru care societatea nu a calculat, retinut, declarat si achitat in Romania impozitul pe venitul din salarii si contributiile sociale aferente.

In concluzie, echipa de inspectie fiscala a stabilit pentru perioada xx .2015 – xx .2020 valoarea bruta a veniturilor de natura salariala ca fiind valoarea diurnelor acordate salariatilor in suma totala de xx lei.

Drept urmare, in baza prevederilor art.11 din Legea nr.227/2015, echipa de inspectie fiscala a reincadrat sumele acordate soferilor sub forma de diurna, ca venituri din salarii, si a procedat la reintregirea bazei de calcul al impozitului pe salarii cu diurnele aferente. La calculul impozitului pe salarii au fost luate in

considerare prevederile Legii nr.227/2015, OMF nr.1016/2005 si OMF nr.52/2016 referitoare la deducerile personale.

Pe cale de consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea verificata datoreaza impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale obligatorii in suma totala de **xx lei**, reprezentand:

- xx lei impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
- xx lei contributia de asigurari sociale datorata de angajator;
- xx lei contributia individuala de asigurari sociale reținută de la asigurați;
- xx lei contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- xx lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- xx lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajat;
- xx lei contributia angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- xx lei contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- xx lei contributia pentru asigurari de sanatate reținută de la asigurați;
- xx lei contributia angajatorului pentru concedii si indemnizatii;
- xx lei contributia asiguratorie pentru munca;
- xx lei vrasaminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate, in temeiul prevederilor art. 40 alin. (1) lit. a), art.55 alin.1 si alin.2 lit.k), art. 57 alin.(1) si (2) lit. a), art. 58 alin. (1), art. 91 alin. (1) si (2), art.296<sup>2</sup>, art.296<sup>3</sup>, art.296<sup>5</sup>, art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 59 alin. (1) lit. a), art. 76 alin. (1) si (2) lit.s), art. 78 alin.(1) si (2) lit. a), art. 81 alin. (1), art. 131 alin. (1) si (2), art.135 alin.2, art.153 alin.1 lit.f), art.155 alin.1 lit.a), art.156, art.168 alin.6, art.184, art.186, art.187, art.188, art.190, art.192, art.195, art.199, art.204, art.207, art.209, art.214, art.220<sup>1</sup>, art.220<sup>2</sup>, art.220<sup>3</sup>, art.220<sup>4</sup>, art.220<sup>6</sup> din Legea nr.227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 68 lit. a), pct. 106 si pct. 202 din H.G. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 alin (1), pct. 14 alin (1) si pct. 45 din HG nr.1/2016 cu modificarile si completarile ulterioare, art.78\* din Legea nr.448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, republicata.

## **2. In ceea ce priveste dosarul preturilor de transfer:**

Societatea si-a inceput activitatea la sfarsitul anului 2015, avand ca obiect principal de activitate "Transporturi rutiere de marfuri" cod CAEN 4941.

XX SRL face parte din Grupul xx specializat exclusiv in transporturi rutiere de marfa folosind o retea de statii de transport in toata Europa si inchirierea de camioane. Cu peste xx de angajati, Grupul opereaza in prezent cu o flota de xx de vehicule.

De asemenea, Grupul presteaza servicii in sectoarele inchirierii de camioane si remorci, reparatii remorci, spalare camioane si remorci, vanzarea de camioane rulate si servicii vamale.

Activitatea principala a societatii consta in furnizarea de servicii de transport. Ca regula, societatea actioneaza ca subcontractant catre xx ce deserveste clienti externi, construind relatii pe termen lung, gratie experientei bogate in activitatea de transport. In calitate de subcontractant catre xx xx , societatea asigura o sursa stabila de venit generata de concentrarea exclusiva pe domeniul principal de activitate, in timp ce dezvoltarea si intretinerea bazei de clienti este in exclusivitate responsabilitatea xx xx . Drept urmare, societatea nu are nevoie sa detina functii de marketing sau vanzari si nu comporta astfel costuri si riscuri asociate.

Inspectia fiscala partiala s-a efectuat avand la baza verificarea din punct de vedere a preturilor de transfer aplicate intre societatea verificata si societatile din grup.

Fata de diferentele stabilite urmare ajustarii preturilor de transfer nu au fost stabilite diferente din punct de vedere al cheltuielilor nedeductibile, respectiv al veniturilor impozabile.

Urmare verificarii impozitului pe venit si a contributiilor salariale, prin asimilarea diurnelor acordate soferilor drept venituri de natura salariala, au fost stabilite debite suplimentare in sarcina XX SRL, in suma totala de xx lei (aferinta perioadei 2015-2020). Echipa de inspectie fiscala a considerat cheltuiala deductibila, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala pusa in sarcina societatii cu debitele stabilite suplimentar, reprezentand impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente. Fata de profitul impozabil calculat de societate pentru perioada 2015 -2018, echipa de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila suplimentara de xx lei, rezultata din ajustarea preturilor de transfer – la nivelul medianei, conform DPT.

#### ANUL 2015

Pentru anul 2015 indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului s-a situat peste mediana MMNT calculata la esantionul de comparabilitate. Astfel, in conformitate cu art.11 alin.(2) si art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, urmare verificarii impozitului si a contributiilor salariale, prin asimilarea diurnelor acordate soferilor veniturilor de natura salariala, au fost stabilite debite suplimentare in sarcina XX SRL, in suma totala de xx lei (aferinta perioadei 2015-2020). Echipa de inspectie fiscala a considerat cheltuiala deductibila din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala pusa in sarcina societatii cu debitele suplimentare stabilite in ceea ce priveste atat impozitul pe veniturile din salarii cat si contributiile stabilite suplimentar in aceasta perioada.



In anul 2015 cheltuiala deductibila a fost majorata cu suma de XX lei, astfel total cheltuieli considerate ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2015, a fost in suma de xx lei. Fata de profitul impozabil calculat de societate pentru anul 2015, in suma de xx lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila de xx lei, rezultata din ajustarea preturilor de transfer, rezultand un profit impozabil recalculat in urma inspectiei fiscale in suma de ( xx ) lei. Aferent profitului impozabil stabilit de echipa de inspectie fiscala pentru perioada octombrie – decembrie 2015, organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea verificata nu datoreaza impozit pe profit, fata de impozitul pe profit declarat de xx lei.

#### ANUL 2016

In anul 2016 indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului (0.8 %) s-a situat sub cuartila inferioara a MMNT calculata la esantionul de comparabilitate, aceasta fiind de 1.78 %. Prin urmare pentru anul 2016, in conformitate cu art.11 alin.(4) si art.19 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscală au ajustat valoarea veniturilor catre afiliati astfel incat marja de profit sa fie la nivelul medianei MMNT, respectiv la nivelul valorii de 2.53 %, rezultand o plus-valoare a veniturilor cu xx lei.

Urmare verificarii impozitului pe venit si a contributiilor salariale, prin asimilarea diurnelor acordate soferilor drept venituri de natura salariala, au fost stabilite debite suplimentare in sarcina XX SRL, in suma totala de xx lei (aferenta perioadei 2015-2020). Echipa de inspectie fiscala a considerat cheltuiala deductibila, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala pusa in sarcina societatii cu debitele stabilite suplimentar, reprezentând impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente.

In anul 2016 cheltuiala deductibila a fost majorata cu suma de xx lei, rezultând cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit datorat in suma de xx lei. Fata de profitul impozabil calculat de societate pentru anul 2016, in suma de xx lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila de xx lei, rezultata din ajustarea preturilor de transfer, rezultand un profit impozabil recalculat in urma controlului in suma de xx lei. Luand in considerare pierderea fiscala aferenta anului 2015, echipa de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit in suma de xx lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate, pentru anul 2016, in suma de xx lei, rezultand un impozit pe profit suplimentar în suma de xx lei.

#### ANUL 2017

Pentru anul 2017 indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului (0,57%) s-a situat intre cuartila inferioara a MMNT calculata la esantionul de comparabilitate si mediana .

Urmare verificarii impozitului pe venit si a contributiilor salariale, prin asimilarea diurnelor acordate soferilor drept venituri de natura salariala, au fost stabilite debite suplimentare in sarcina XX SRL, in suma totala de xx lei (aferinta perioadei 2015-2020). Echipa de inspectie fiscala a considerat cheltuiala deductibila, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala pusa in sarcina societatii cu debitele stabilite suplimentar, reprezentând impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente.

In anul 2017 cheltuiala deductibila a fost majorata cu suma de xx lei, rezultând cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit datorat in suma de xx lei.

Fata de profitul impozabil calculat de societate pentru anul 2017, in suma de xx lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila de xx lei, rezultata din ajustarea preturilor de transfer, rezultand un profit impozabil recalculat in urma inspectiei fiscale in suma de xx lei. Aferent profitului impozabil stabilit de echipa de inspectie fiscala s-a calculat un impozit pe profit in suma de xx lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate, pentru anul 2017, in suma de xx lei, rezultand impozit pe profit suplimentar de xx lei.

#### ANUL 2018

In anul 2018 indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului (1,39%) se situeaza intre cuartila inferioara a MMNT calculata la esantionul de comparabilitate, aceasta fiind de 0,86 % si mediana 1,52.

Urmare verificarii impozitului pe venit si a contributiilor salariale, prin asimilarea diurnelor acordate soferilor drept venituri de natura salariala, au fost stabilite debite suplimentare in sarcina XX SRL, in suma totala de xx lei (aferinta perioadei 2015-2020). Echipa de inspectie fiscala a considerat cheltuiala deductibila, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala pusa in sarcina societatii cu debitele stabilite suplimentar, reprezentând impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente.

In anul 2018 cheltuiala deductibila a fost majorata cu suma de xx lei, rezultând cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit datorat in suma de xx lei.

Fata de profitul impozabil calculat de societate pentru anul 2018, in suma de xx lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila, rezultata din ajustarea preturilor de transfer, în sumă de xx lei, rezultand astfel un profit impozabil recalculat in urma inspectiei fiscale in suma de xx lei. Aferent profitului impozabil stabilit de echipa de inspectie fiscala s-a calculat un impozit pe profit in suma de xx lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate, pentru anul 2018, in suma de xx lei, rezultand un impozit pe profit suplimentar în suma de xx lei.

Drept urmare, aferent perioadei verificate, a fost stabilit un **impozit pe profit suplimentar** in suma totala de **xx lei** ((- xx ) - pentru anul 2015, xx lei – pentru anul 2016, xx lei - pentru anul 2017, xx lei - pentru anul 2018).

La stabilirea deficientelor au fost avute in vedere prevederile art.2 din Anexa 1 la Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, art.9 din Ordinul nr. 442/2016 privind privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, art.7 alin.1 pct.26, art.11 alin.(2), art.19 alin.(1) si alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.7 alin.1 pct.32, art.11 alin.(4), art.19 alin.(1) si alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Ghidul OECD privind preturile de transfer.

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

#### **ASPECTE DE PROCEDURA:**

a) Referitor la argumentul potrivit căruia organele fiscale nu au respectat soluțiile juridice anterioare pentru o situație de fapt identică, încălcând principiile securității juridice și protecției încrederii legitime, invocat de contestatară raportat la prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține că la articolul de lege indicat, se stipulează:

*„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același*

contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”

Având în vedere textul de lege mai sus citat, se reține că organele fiscale trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil.

Din documentele existente la dosar, se reține că xx xx nu a prezentat niciun punct de vedere emis de direcții de specialitate din cadrul ANAF cu privire la activitatea sa, nu au fost încheiate acte administrativ fiscale pe spețe similare la contestată și nici nu există o decizie a unei instanțe judecătorești pentru situații similare la societate.

Astfel, se reține că, în speță, nu s-a produs o încălcare a prevederilor art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și implicit, nici a principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime.

În ceea ce privește invocarea de către contestată a prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, se reține că prin aceasta s-a dispus anularea unor obligații fiscale principale și accesorii stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la **1 iulie 2015** și neachitate până la data intrării în vigoare a legii.

Potrivit doctrinei, prin elaborarea unui act de clemență, se urmărește soluționarea unor spețe complexe, susceptibile de interpretări multiple și/sau confuze, însă nu se cauționează o comportare fiscală ilicită a contribuabilului.

Astfel, Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, a avut în vedere aplicarea în mod neunitar a legislației de către contribuabili, fără ca aceasta să însemne că organele fiscale sau instanțele de judecată au greșit în aplicarea legislației, ci ca o modalitate de susținere a activității contribuabililor și în speranța că, ulterior datei de 01.07.2015, legislația fiscală va fi aplicată unitar de către contribuabili.

Totodată, se reține că, prevederile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, nu au aplicabilitate în speță, deoarece inspecția fiscală

efectuată la xx xx cu privire la impozitul pe salarii și contribuții sociale aferente, a vizat perioada octombrie 2015 – decembrie 2020.

b) Față de argumentul contestatarii conform căruia organele de inspecție fiscală au încălcat principiul proportionalității, iar puterea de apreciere a organului fiscal în stabilirea stării de fapt fiscale nu poate fi discreționară, ci organul fiscal trebuie să acționeze rezonabil și echilibrat, în toate actele și deciziile sale, asigurând o justă proporționalitate între scopul urmărit și mijloacele folosite pentru atingerea acestuia, se rețin următoarele:

„ART. 6

#### **Exercitarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

ART. 7

#### **Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

ART. 12

#### **Bună-credință**

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

ART. 55

#### **Mijloace de probă**

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

ART. 73

### **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 113

### **Obiectul inspecției fiscale**

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale”.*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, cu respectarea principiului bune credințe în relația cu contribuabilul, precum și de a-și motiva actele administrativ fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, documentele prezentate de societate și informațiile existente în baza de date a ANAF.

Astfel, din constatările proprii asupra documentelor verificate și informațiile pe care le dețineau, organele de inspecție fiscală au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale.

De asemenea, se reține că Decizia de impunere nr. XX 2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xx 2020, cuprinde motivele de fapt și de drept în baza cărora a fost întocmită, așa cum se prevede la art.46 alin.(2) lit.e) și f) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar explicitarea constatărilor faptice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe probele, susținute și de informațiile existente în baza de date a ANAF. Împrejurarea că societatea contestatară nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală nu echivalează cu nemotivarea actului administrativ fiscal.

Referitor la susținerea societății potrivit careia *“conduita organului fiscal este vădit disproporționată în condițiile în care inspecția fiscală vizează o perioadă de verificare de 5 ani, având ca rezultat cauzarea unui prejudiciu imens în sarcina Societății constând în obligații fiscale suplimentare”* se reține faptul ca potrivit art.117 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală

*“(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.*

*(2) Selectarea perioadelor care vor fi supuse inspecției fiscale se efectuează de organul fiscal în funcție de riscul fiscal identificat. Inspecția fiscală se poate extinde, cu respectarea alin. (1) și asupra celorlalte perioade fiscale neverificate”*

Cu privire la modul de acordare a diurnelor s-a constatat necesitatea extinderii inspecției fiscale la sursele impozit venituri salarii respectiv contribuții salariale potrivit prevederilor legale mentionate mai sus.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat normele de procedură privind efectuarea inspecției fiscale, în acord cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, argumentul societății privind nelegalitatea deciziei de impunere atacate neputând fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

**c)** În ceea ce privește încălcarea dreptului la apărare de către organele de inspecție fiscală și a faptului că organele de inspecție fiscală au ignorat argumentele expuse de societate în punctul său vedere, organul de soluționare a contestației reține că la art.130 alin.(1), alin.(2), alin.(4) și alin.(5) și art.131 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"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.

(...)

(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.

ART. 131

### **Rezultatul inspecției fiscale**

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor".

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, 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. xx 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.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 130 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, organele de inspecție fiscală au comunicat societății, în data de xx .2020, proiectul Raportului de inspecție fiscală parțială, anexele aferente și Instiintarea pentru discuția finală nr. xx 2020 prin care societatea a fost anunțată că în data de xx .2020 va avea loc la sediul AJFP XX discuția finală. Prin cererea nr. xx 2020, societatea a solicitat o nouă dată pentru discuția finală și anume xx 2020. Discuția a avut loc la data și ora programată – on line utilizând o platformă agreată de către societate. Urmare discuției finale, societatea a prezentat punctul de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, fapt consemnat pe larg de organele de inspecție fiscală, în raportul de inspecție fiscală, la Cap VI – Discuția finală cu contribuabilul.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.131 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, raportul de inspecție fiscală 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 de cele mai sus prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile legale referitoare la cuprinderea în raportul de inspecție fiscală a opiniei sale, motivată în fapt și în drept, cu privire la punctul de vedere exprimat de societate, așa cum se prevede la art.130 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Mai mult, dreptul la apărare al contribuabilului nu a fost îngrădit 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.

d) Prin contestație, XX SRL susține că organele fiscale și-au depășit atribuțiile legale, deoarece monitorizarea și controlul respectării legislației naționale privind salariații detașați de pe teritoriul României este atributul Inspecției Muncii.

Față de argumentele contestatarii, prevederile legale în domeniu și documentele existente la dosar, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.29, alin.(1) alin.(2) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 29 Competența generală a organului fiscal central**

*(1) Administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetului asigurărilor pentru șomaj se realizează prin organul fiscal central, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.*

*(2) Organul fiscal central realizează activități de administrare și pentru alte creanțe datorate bugetului general consolidat decât cele prevăzute la alin. (1), potrivit competențelor stabilite prin lege.*

*(...)*

*(5) Organul fiscal central, prin A.N.A.F., este competent și pentru colectarea creanțelor bugetare stabilite în titluri executorii, convenite bugetului de stat, indiferent de natura acestora, care au fost transmise acestuia în vederea recuperării, potrivit legii”.*

Totodată, la art.113 alin.(1) și art.114 și art.119 din același act normativ, se prevede:

**”ART. 113 Obiectul inspecției fiscale**

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

**ART. 114 Persoanele supuse inspecției fiscale**

*Inspecția fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege.*

**ART. 119 Competența de efectuare a inspecției fiscale**

*Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit de organul fiscal competent potrivit cap. I și II ale titlului III. Organele fiscale care sunt competente să efectueze inspecția fiscală sunt denumite în sensul prezentului capitol organe de inspecție fiscală.*

Din analiza prevederilor legale mai sus citate, se reține că administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetului asigurărilor pentru șomaj se realizează prin organul fiscal central, respectiv prin ANAF.

De asemenea, inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil, iar aceasta se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege. Totodată, inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit de organul fiscal competent.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, aflate în subordinea ANAF, care au efectuat controlul la XX SRL, au avut competența materială și teritorială pentru efectuarea inspecției fiscale în domeniul impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat al statului.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației de fapt, documente justificative și explicații de la contestatară, acestea fiind analizate conform atribuțiilor stabilite prin lege organelor fiscale.

Starea de fapt analizată și stabilită de organele de inspecție fiscală a fost necesară și relevantă pentru stabilirea bazei de impozitare aferentă impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale, în acord cu prevederile legale referitoare la obiectul inspecției fiscale, așa cum se stipulează la art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel că, argumentul societății referitor la depășirea atribuțiilor de către organelor fiscale, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

## **ASPECTE DE FOND:**

**1. Referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar de natura impozitului pe veniturile din salarii in suma de xx lei si contributiilor**

**sociale in suma totala de xx 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, încadrați în funcția de șofer mașină de mare tonaj, cu titlu de indemnizație de delegare/detașare (diurna), 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 trasnationale coroborat cu legislatia natională a muncii si a directivelor Uniunii Europene.**

**În fapt,** organele de inspectie fiscala au constatat ca în perioada xx .2015- xx .2020, XX SRL a avut ca obiect principal de activitate "Transporturi rutiere de marfuri" cod CAEN 4941.

Societatea deține Licența de transport nr. xx .

XX SRL face parte din Grupul xx specializat exclusiv in transporturi rutiere de marfa folosind o retea de statii de transport in toata Europa si inchirierea de camioane.

De asemenea, Grupul presteaza servicii in sectoarele inchirierii de camioane si remorci, reparatii remorci, spălare camioane si remorci, vanzarea de camioane rulate si servicii vamale.

Activitatea principala a XX SRL consta in furnizarea de servicii de transport. Ca regula, societatea actioneaza ca subcontractant catre xx . In calitate de subcontractant, societatea asigura o sursa stabila de venit generata de concentrarea exclusiva pe domeniul principal de activitate, in timp ce dezvoltarea si intretinerea bazei de clienti este in exclusivitate responsabilitatea xx .

Din verificarea documentelor XX SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de transport s-au desfășurat doar în afara țării.

Șoferii au fost incadrati, preponderent, la salariul minim pe economie din Romania, pentru care au fost retinute, calculate, declarate si platite la bugetul statului si bugetul asigurarilor impozitul pe salarii si contributiile aferente, iar diferenta de plata pana la venitul obtinut de catre fiecare sofer a fost acordat acestuia sub forma de diurna, pentru care nu s-a calculat, retinut si platit impozite.

Echipa de inspectie fiscala a procedat la verificarea documentelor care au stat la baza intocmirii pontajelor, a statelor de plata, respectiv la stabilirea cuantumului sumelor cu care au fost remunerati soferii angajati ai XX SRL. Fiecare angajat avea intocmit:

- un contract individual de munca;

- decizie internă prin care se modifică în fiecare an tariful pentru diurna;
- travel plan - prin care se stabilește periodicitatea muncii “la muncă/in vacanță”;
- pontajul - întocmit de către societatea din România;
- modul de calcul al diurnei acordate;
- deconturi de cheltuieli efectuate în favoarea soferului, cum ar fi: biletul de avion de întoarcere în România, combustibil, cazare – suportate de către societate.

Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale reglementează, la art. 9, statutul personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimisi să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru UE decât România, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației xx . Astfel, angajaților delegați ce efectuează transport internațional și care nu se încadrează în situațiile de detașare transnațională, li se aplică prevederile art. 43 din Codul muncii.

Delegarea este o măsură dispusă unilateral de către angajator, care decide asupra oportunității unei astfel de măsuri, pe o perioadă de maxim 60 zile calendaristice. Schimbarea locului muncii, așa cum este consemnat în contractul individual de muncă, este elementul principal al deciziei angajatorului de a delega un salariat. Contractul individual de muncă nu se suspendă, iar salariatul își exercită în continuare funcția, pe același salariu. Munca efectivă o va presta în locul unde va fi delegat, iar prelungirea perioadei de delegare, peste perioada inițială de 60 de zile, se va face numai cu acordul salariatului.

În schimb, detașarea transnațională presupune ca un salariat al unui angajator din România este trimis să lucreze pentru o perioadă limitată de timp pe teritoriul unui alt stat membru UE, altul decât România sau pe teritoriul Confederației xx , în următoarele situații:

-detașarea transnațională a salariatului are loc în contextul derulării unui contract între firma prestatoare de servicii din România (ce va dispune detașarea salariatului) și firma beneficiară a serviciilor;

-detașarea salariatului are loc la o unitate sau întreprindere ce aparține grupului de întreprinderi situat într-o țară din UE, SEE sau XX și există un contract de muncă între salariatul ce urmează a fi detașat și întreprinderea din România ce va face detașarea;

-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 UE, al SEE sau în XX .

Astfel, un conducator auto se considera delegat si beneficiaza de drepturile salariatului delegat, inclusiv diurna neimpozabila, in perioada in care este trimis in alt stat membru UE, daca deplasarea acestuia nu se incadreaza in situatiile de detasare transnationala.

In acest caz, cuantumul diurnei si conditiile de acordare trebuie prevazute in actul aditional la contractul de munca, daca nu sunt prevazute in contractul colectiv de munca aplicabil.

Insa, deplasarea conducatorului auto este considerata delegare doar daca locul muncii inscris in contractul individual de munca este modificat prin delegare.

Art. 17 alin. (3) lit. b) coroborat cu alin. (4) din Codul muncii, republicat, stabilesc ca in contractul individual de munca al salariatului se inscrie, ca element obligatoriu, locul muncii sau, in lipsa unui loc de munca fix, posibilitatea ca salariatul sa munceasca in diverse locuri.

Prin urmare, conducatorul auto are dreptul la diurna neimpozabila in limita a 2,5 ori nivelul stabilit pentru institutiile publice in perioada in care locul muncii prevazut in contractul individual de munca este modificat prin delegare.

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

Prin contestația formulată, societatea susține că:

- organele de inspecție fiscală nu au înțeles modalitatea de desfășurare a activității XX SRL;

- contrar afirmațiilor organului de inspecție fiscală, șoferii societății își desfășoară activitatea și pe teritoriul României.

- contrar afirmațiilor organului de inspecție fiscală, pe lângă contractele de leasing operațional, XX SRL deține autovehicule în proprietate, toate autovehiculele utilizate în activitatea sa fiind înmatriculate în România.

- contrar afirmațiilor organului de inspecție fiscală, XX SRL prestează servicii de transport și apare pe documentele de transport.

- contrar afirmațiilor organului de inspecție fiscală, XX SRL prezintă autonomie, gestionează activitatea de prestare a serviciilor de transport cât și cea administrativă din România îndeplinind toate funcțiile și asumându-și riscurile aferente unui prestator de servicii de transport.

Referitor la reglementarea națională privind detașarea/delegarea contestatara susține că potrivit art.17 alin. (5) coroborat cu art. 41 alin (1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările

ulterioare, contractul individual de muncă poate fi modificat numai prin acordul părților. Așadar, regula este că pentru a modifica oricare element al contractului individual de muncă (inclusiv al locului muncii) este nevoie ca între părți să fie încheiat un act adițional în acest sens.

Cu titlu de excepție, Codul muncii reglementează în mod expres două situații în care modificarea locului muncii poate fi dispusă unilateral de angajator, deci fără a fi nevoie de acordul salariatului: delegarea și detașarea.

Referitor la reglementarea comunitară, petenta afirmă că aceasta face referire doar la „detașare”, care diferă de cea reglementată de Codul muncii.

Petenta arată că, legislația comunitară, respectiv Legea nr.16/2017 care transpune în legislația națională Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii ("Directiva 96/71/CE"), se referă la orice situație în care un salariat al unui angajator dintr-un stat membru își desfășoară, pentru o anumită perioadă de timp, activitatea la o altă persoană aflată într-un alt stat membru, fiind irelevant dacă această situație a fost generată de: o modificare unilaterală a locului muncii dispusă de angajator (ca în cazul delegării sau detașării reglementate de Codul muncii), de o modificare convențională a locului muncii agreată de salariat și angajator în cadrul unui act adițional la contractul de muncă sau locul muncii la persoana din străinătate a fost stabilit încă de la început în contractul de muncă încheiat de salariatul respectiv cu angajatorul său.

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

Contestatarul afirmă că indemnizația de delegare (diurna) plătită de către angajator salariatului trimis în deplasare pentru acoperirea cheltuielilor de masă și a celor mărunte, impuse de dislocarea salariatului din mediul său normal pe perioada în care prestează munca în afara locului de muncă obișnuit, într-o altă localitate, nu poartă cu sine sarcini fiscale, fiind neimpozabilă în sensul impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii.

Petenta arată că esența tratamentului fiscal aplicabil diurnelor acordate șoferilor români care realizează transporturi internaționale se referă la aplicarea prevederilor art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii sau ale Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale luând în considerare specificul activității acestora.

Așadar, societatea susține că art. 9 din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale prevede în mod expres faptul că, atunci când nu se încadrează în situația detașării transnaționale prevăzută de acest act normativ, șoferii care efectuează servicii de transport internațional sunt considerați ca fiind delegați, pe perioada deplasării, fiind îndreptățiți să beneficieze de drepturile prevăzute de Codul muncii pentru salariații delegați, adică, la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare (diurnă), în condițiile prevăzute de lege sau contractul colectiv de muncă aplicabil.

Contestatarul afirmă că art. 9 din Legea nr.16/2017 trebuie interpretat ca reprezentând o excepție aplicabilă șoferilor de camion care realizează transporturi internaționale, comparativ cu alte categorii de salariați detașați/delegați, datorită specificului activității acestora.

Petenta susține că angajații săi nu dețin certificate portabile A1 emise de autoritățile din România sau vreo altă confirmare că ei rămân afiliați sistemului de asigurare socială din România, și prin urmare consideră că aceștia nu mai pot rămâne, în baza Regulamentului 883/2004, afiliați sistemului de asigurări sociale din România.

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

*“ART. 40*

*Sfera de cuprindere a impozitului*

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

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

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

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

De asemenea, art. 55 alin.1, alin.2 lit. i și lit. k și alin.4 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare până la XX .2015, stipulează:

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



*indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.(...)*

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

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

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

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

*(...)*

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

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de perioada în care s-a desfășurat activitatea remunerată, de denumirea veniturilor sau de forma sub care sunt acordate, respectiv inclusiv indemnizației și oricaror alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și oricaror alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

Prevederi similare regăsim și la art.76 alin.(1) și alin.(2) lit. k și lit. s din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din XX 2016, care stipuleaza:

*(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 datoreaza impozit pe venit si contributi sociale obligatorii aferente.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei reține ca pentru munca prestată, respectiv pentru activitatea de transport rutier de marfuri desfasurata în spatiul UE, in perioada xx .2015- xx .2020, XX SRL a platit salariaților săi, angajati în functia de șofer de camion mare tonaj, sume de bani cu titlu de indemnizație de delegare/detașare (diurna), pentru care nu a calculat si nu a virat la bugetul general consolidat obligatii fiscale, respectiv impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale obligatorii, considerându-le neimpozabile, în înțelesul impozitului pe venit.

Din verificarea documentelor prezentate de societate în timpul inspectiei fiscale, organele de inspecție fiscală au reincadrat conform art.11 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, sumele plătite de către XX SRL cu titlu de indemnizație de delegare/detașare (diurna) angajaților sai în functia de șofer de camion pentru munca prestată în spatiul UE in perioada xx .2015- xx .2020 in categoria veniturilor salariale intrucat 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, prin contestatia formulata, societatea invocă reglementarea naționala privind detașarea/delegarea precizând că potrivit art.17 alin. (5) coroborat cu art. 41 alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, contractul individual de muncă poate fi modificat numai prin acordul părților. Așadar, regula este că pentru a modifica oricare element al contractului individual de muncă (inclusiv al locului muncii) este nevoie ca între părți să fie încheiat un act adițional în acest sens.

Cu titlu de excepție, Codul muncii reglementează în mod expres două situații în care modificarea locului muncii poate fi dispusă unilateral de angajator, deci fără a fi nevoie de acordul salariatului: delegarea și detașarea.

Referitor la reglementarea comunitară, petenta afirmă că aceasta face referire doar la „*detașare*”, care diferă de cea reglementată de Codul muncii.

Petenta arată că, legislația comunitară, respectiv Legea nr.16/2017 care transpune în legislația națională Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii ("Directiva 96/71/CE"), se referă la orice situație în care un salariat al unui angajator dintr-un stat membru își desfășoară, pentru o anumită

perioadă de timp, activitatea la o altă persoană aflată într-un alt stat membru, fiind irelevant dacă această situație a fost generată de: o modificare unilaterală a locului muncii dispusă de angajator (ca în cazul delegării sau detașării reglementate de Codul muncii), de o modificare convențională a locului muncii agreată de salariat și angajator în cadrul unui act adițional la contractul de muncă sau locul muncii la persoana din străinătate a fost stabilit încă de la început în contractul de muncă încheiat de salariatul respectiv cu angajatorul său.

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

Petenta arată că esența tratamentului fiscal aplicabil diurnelor acordate șoferilor români care realizează transporturi internaționale se referă la aplicarea prevederilor art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii sau ale Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale luând în considerare specificul activității acestora.

Așadar, societatea susține că art. 9 din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale prevede în mod expres faptul că, atunci când nu se încadrează în situația detașării transnaționale prevăzută de acest act normativ, șoferii care efectuează servicii de transport internațional sunt considerați ca fiind delegați, pe perioada deplasării, fiind îndreptățiți să beneficieze de drepturile prevăzute de Codul muncii pentru salariații delegați, adică, la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare (diurnă), în condițiile prevăzute de lege sau contractul colectiv de muncă aplicabil.

Contestatară afirmă că art. 9 din Legea nr. 16/2017 trebuie interpretat ca reprezentând o excepție aplicabilă șoferilor de camion care realizează transporturi internaționale, comparativ cu alte categorii de salariați detașați/delegați, datorită specificului activității acestora.

Pornind de la argumentele societății, în opoziție cu constatările echipei de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că la baza reincadrării sumelor de bani din categoria indemnizațiilor de delegare/detașare (diurnelor) în categoria veniturilor din salarii, efectuată de către echipa de inspecție fiscală, a stat faptul că sumele plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate cu titlu de diurnă, nu sunt de natura indemnizațiilor de delegare/detașare, fiind în mod expres legate de

desfășurarea obiectului de activitate al societății verificate și anume a prestarilor de servicii transport marfa, nefiind vorba despre o activitate temporară, ci de singura activitate desfășurată de către toți angajații soferi în afara României.

Se reține 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 reține că normele comune pentru accesul la piața transportului rutier internațional de mărfuri sunt stabilite prin Regulamentul (CE) nr.1072/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 21 octombrie 2009, O.G. nr. 27/2011 privind transporturile rutiere, constituind, potrivit art. 1 alin.1 *“cadrul general pentru organizarea și efectuarea transporturilor rutiere de mărfuri și persoane pe teritoriul României, precum și a activităților conexe acestora, în condiții de siguranță și calitate, cu respectarea principiilor liberei concurențe, garantarea accesului liber și nediscriminatoriu la piața transportului rutier, protecția mediului înconjurător, a drepturilor și intereselor legitime ale persoanelor fizice și juridice și pentru satisfacerea necesităților economiei naționale și a nevoilor de apărare ale țării”*, aceasta ordonanță creând, 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 stipulând ca *“Transportul rutier și activitățile conexe acestuia se desfășoară cu respectarea reglementărilor în vigoare privind condițiile de lucru ale conducătorilor auto, condițiile de exploatare a vehiculelor rutiere și de utilizare a infrastructurii rutiere, precum și condițiile privind siguranța circulației rutiere.”*

În ceea ce privește regimul fiscal aplicabil indemnizațiilor acordate de agenții economici din România care activează în domeniul transporturilor internaționale, persoanelor angajate în acest sens pentru efectuarea operațiunii de transport internațional fără a fi detașați, fiind trimiși să lucreze pentru o perioadă limitată de timp în afara României în alte state membre UE sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru care sunt acordate sume cu titlu de indemnizație și orice alte sume de aceeași natură, primite de angajați pentru perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, cu respectarea legislației fiscale și a legislației muncii, sunt aplicabile prevederile art. 76 alin.4 lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din data de XX 2016, respectiv art.55 alin.4 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, valabil până la data de XX .2015.

Totodată, în ceea ce privește aspectele referitoare la institutia detasarii/delegarii transnationale aferenta activitatii de transport international de marfuri, organul de solutionare a contestatiei retine că acestea intra sub incidenta legislației nationale a muncii 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. ALPF XX , 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 precizează:

*” Articolul 3*

*Prevederile prezentei legi se aplică:*

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

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

*Articolul 5*

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

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

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

*c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul României, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.*

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

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

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

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

De asemenea, potrivit art. 9 din legea mai sus menționată:

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

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

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

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



*(2) Cuantumul prestațiilor suplimentare în bani sau modalitățile prestațiilor suplimentare în natură sunt specificate în contractul individual de muncă. ”*

Astfel, un angajator care efectuează operațiuni de transport internațional va acorda conducătorilor auto diurna exclusiv în perioada în care locul muncii, așa cum este prevăzut în contractul individual de muncă, este modificat prin delegare/detașare sau acte adiționale în cazul depășirii celor 60 de zile după care angajatorul trebuie să obțină acordul salariatului.

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

*ART. 41*

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

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

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

*a) durata contractului;*

*b) locul muncii;*

*c) felul muncii;*

*d) condițiile de muncă;*

*e) salariul;*

*f) timpul de muncă și timpul de odihnă.*

*ART. 42*

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

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

*ART. 43*

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

*ART. 44*

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

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

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

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în vederea stabilirii regimului detașării/delegării transnaționale, în speta, echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze incidenta art. 9 din Legea nr.16/17.03.2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv ale art. 7<sup>1</sup> din Legea nr.344/2006, 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, respectiv ale Legii nr.344/2006, în cazul șoferilor angajați ai companiilor de transport este esența tratamentului fiscal al diurnelor acordate acestor angajați.

Totodată, contestația precizează faptul că șoferii XX SRL au prestat activitate și în România, existând situații în care șoferii își începeau sau încheiau cursa de transport pe teritoriul României și situații în care cursele de transport erau efectuate exclusiv pe teritoriul României, organele de inspecție fiscală concluzionând în mod eronat că aceștia nu au lucrat nicio zi pe teritoriul țării.

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. XX și [Regulamentului Consiliului \(CE\) nr. XX](#) și abrogare a [Regulamentului Consiliului \(CEE\) nr. XX](#) sau activități de transport

rutier care fac obiectul Acordului european privind activitatea echipajelor vehiculelor care efectuează transporturi rutiere internaționale (AETR), denumit în continuare Acordul AETR transpusă în HG nr.38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier.

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

- Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii,
- Directivei 2014/67/UE privind asigurarea respectării aplicării Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii și de modificare a Regulamentului (UE) nr. 1024/2012 privind cooperarea administrativă prin intermediul Sistemului de informare al pieței interne („Regulamentul IMI”),
- Directivei 2018/957/UE de modificare a Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii. Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

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

Mai mult, prin HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare, sunt stabilite nivelurile indemnizației pentru fiecare țară în care are loc deplasarea.

Astfel, reîncadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală nu este realizabilă în orice manieră, ci ea trebuie să tindă la surprinderea scopului real al tranzacției/activității, și astfel nu se poate face într-o modalitate arbitrară și care să nu presupună o legătură rezonabilă și un minim de indicii/probatorii, față de tranzacția/activitatea în care are loc reîncadrarea potrivit art. 11 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 reflectă 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 XX xx 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/detasării transnationale aferente acestei activități, neexistând constatări cu privire la excepțiile prevăzute de la aplicarea Legii nr.16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale, respectiv ale Legii nr.344/2006, privind transpunerile legislației comunitare coroborate cu analiza documentară privind stabilirea naturii sumelor achitate angajaților în funcția de sofer.

Prin urmare, se reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

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

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

**In consecință**, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa** parțial Decizia de impunere nr. XX 2020 emisă de către organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice XX , **pentru suma de xx lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii in suma de xx lei si contributi sociale aferente in suma totala de xx 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.

**2. In ceea ce priveste ajustarile aferente veniturilor obtinute de la societatea afiliata, stabilite ca urmare a analizării prețurilor de transfer, pentru care s-a calculat impozit pe profit in suma de xx lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe daca in mod corect organele de inspecție fiscală au efectuat aceste ajustări în condițiile în care din analiza dosarului preturilor de transfer și documentelor prezentate au rezultat deficiente cu privire la modul de justificare a preturilor de transfer astfel că s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate privind achizițiile de la societati afiliate in vederea eliminarii acestor deficiențe.**

Perioada verificată: xx . 2015- XX .2018.

**În fapt**, din verificarile efectuate de organele de inspectie fiscala a rezultat ca, in perioada xx .2015 – XX .2018, XX SRL a desfasurat activitate constand in transport international de marfuri.

Societatea face parte din Grupul xx specializat in transporturi rutiere de marfa folosind o retea de statii de transport in toata Europa.

De asemenea, Grupul presteaza servicii in sectoarele inchirierii de camioane si remorci, reparatii remorci, spălare camioane si remorci, vanzarea de camioane rulate si servicii vamale.

Activitatea principala a societatii consta in furnizarea de servicii de transport. Ca regula, societatea actioneaza ca subcontractant catre xx ce deserveste clienti externi.

Inspectia fiscala partiala s-a efectuat avand la baza verificarea din punct de vedere al preturilor de transfer aplicate intre societatea verificata si societatile din grup, rezultând următoarele:

#### ANUL 2015

- indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului s-a situat peste mediana MMNT calculata la esantionul de comparabilitate;

- urmare asimilării diurnelor acordate soferilor drept venituri de natura salariala, organele de inspecție fiscală au majorat cheltuielile deductibile ale societății cu suma de XX lei. Aferent profitului impozabil stabilit de echipa de inspectie fiscala pentru perioada octombrie – decembrie 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea verificata nu datoreaza impozit pe profit, fata de impozitul pe profit declarat de xx lei.

#### ANUL 2016

- indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului (0.8 %) s-a situat sub cuartila inferioara a MMNT calculata la esantionul de comparabilitate, aceasta fiind de 1.78 %;

- urmare asimilării diurnelor acordate soferilor drept venituri de natura salariala, organele de inspecție fiscală au majorat cheltuielile deductibile ale societății cu suma de xx lei. Echipa de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit in suma de xx lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate, pentru anul 2016, in suma de xx lei, rezultand un impozit pe profit suplimentar în suma de xx lei.

#### ANUL 2017

- indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului (0,57%) s-a situat intre cuartila inferioara a MMNT calculata la esantionul de comparabilitate si mediana;

- urmare asimilării diurnelor acordate soferilor drept venituri de natura salariala, organele de inspecție fiscală au majorat cheltuielile deductibile ale societății cu suma de xx lei. Aferent profitului impozabil stabilit de echipa de inspectie fiscala s-a calculat un impozit pe profit in suma de xx lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate, pentru anul 2017, in suma de xx lei, rezultand impozit pe profit suplimentar de xx lei.



## ANUL 2018

- indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului (1,39%) se situeaza intre cuartila inferioara a MMNT calculata la esantionul de comparabilitate, aceasta fiind de 0,86 % si mediana 1,52;

- urmare asimilării diurnelor acordate soferilor drept venituri de natura salariala, organele de inspectie fiscala au majorat cheltuielile deductibile ale societății cu suma de xx lei. Aferent profitului impozabil stabilit de echipa de inspectie fiscala s-a calculat un impozit pe profit in suma de xx lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate, pentru anul 2018, in suma de xx lei, rezultand un impozit pe profit suplimentar în suma de xx lei.

Drept urmare, aferent perioadei verificate, a fost stabilit un **impozit pe profit suplimentar** in suma totala de **xx lei** ((- xx ) - pentru anul 2015, xx lei – pentru anul 2016, xx lei - pentru anul 2017, xx lei - pentru anul 2018).

La stabilirea deficientelor au fost avute in vedere prevederile art.2 din Anexa 1 la Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, art.9 din Ordinul nr. 442/2016 privind privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, art.7 alin.1 pct.26, art.11 alin.(2), art.19 alin.(1) si alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.7 alin.1 pct.32, art.11 alin.(4), art.19 alin.(1) si alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Ghidul OECD privind preturile de transfer.

**In drept, in materia impozitului pe profit, în anul 2015, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:**

- art.7 alin.1 pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”*

- art.19 alin.(1) și alin.(5) din Codul fiscal, prevede că:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]*

(5) *Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”*

Potrivit art.11 alin.(2) din același act normativ:

*“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:*

*a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;*

*b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;*

*c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;*

*d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.*

Conform prevederilor pct.22-24, 28-29 31-36 și 38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“22. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.*

*23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:*

*a) metoda comparării prețurilor;*

*b) metoda cost-plus;*

*c) metoda prețului de revânzare;*

*d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.*

*24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.*

## **25. Metoda comparării prețurilor**

*Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată.*

**28.** *In sensul art. 11 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute in liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica se intelege metoda marjei nete si metoda impartirii profitului.*

## **29. Metoda marjei nete**

*Metoda marjei nete implica calcularea marjei nete a profitului, obtinuta de o persoana in urma uneia sau a mai multor tranzactii cu persoane afiliate, si estimarea acestei marje pe baza nivelului obtinut de catre aceeasi persoana in tranzactii cu persoane independente sau pe baza marjei obtinute in tranzactii comparabile efectuate de persoane independente.*

*Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparatii intre anumiti indicatori financiari ai persoanelor afiliate si aceiasi indicatori ai persoanelor independente, care activeaza in cadrul aceluiasi domeniu de activitate.[..].*

**31.** *În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:*

*a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;*

*b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.*

*La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.*

**32.** *La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:*

*a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;*

- b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;
- c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;
- d) circumstanțele cazului individual;
- e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;
- f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
- g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

**33.** Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

- a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;
- b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;
- c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;
- d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;
- e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;
- f) condițiile speciale de concurență.

**34.** În aplicarea metodelor prevăzute la [art. 11](#) alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

**35.** La aplicarea metodelor prevăzute la [art. 11](#) alin. (2) din Codul fiscal nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:

- a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;
- b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;

c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.

**36.** Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

În cazul furnizării de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost-plus".

Incepand cu anul 2016 sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art.7 alin.1 pct.32 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

*“32. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”*

- art.19 alin.(1) și alin.(6) din Codul fiscal, prevede că:

*“(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile [art. 31](#). Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală. [...]*

*(6) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.”*

Potrivit art.11 alin.(4) din același act normativ:

*“(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricărora dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru*

*tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:*

- a) metoda comparării prețurilor;*
- b) metoda cost plus;*
- c) metoda prețului de revânzare;*
- d) metoda marjei nete;*
- e) metoda împărțirii profitului;*

*f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.*

*În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.*

Conform prevederilor pct.5 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“5.(1) În aplicarea prevederilor [art.11](#) alin.(4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:*

*b) metoda cost plus, care se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de produse, mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costuri. În cazul în care produsele, mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Profitul care majorează costurile furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la marja de profit utilizată de un furnizor independent în tranzacții comparabile;(...)*

d) metoda marjei nete, implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate. În efectuarea comparației este necesar să se ia în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile, avându-se în vedere factori cum sunt: competitivitatea persoanelor și a bunurilor echivalente pe piață, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor, precum și nivelul experienței în afaceri;

(4) La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

(5) Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;



f) condițiile speciale de concurență.

*(15) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, mărfurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul tendinței centrale a pieței. Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile, pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, se vor identifica cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile și se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestora sau a tranzacțiilor identificate.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "transfer al prețurilor", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "speciale" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Așa cum prevede Codul fiscal, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și *“orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”*

De asemenea, spetei ii sunt aplicabile și următoarele prevederi din Ordinul nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer:



*“- art. 9 - alin.1: Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței:*

*- alin. 2: Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate;*

*- art. 8 - alin. 2: disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;*

*- alin. 3: marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente*

*- alin. 4: pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;*

*- alin. 5: la stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare;*

*- alin. 6: dacă valoarea mediană nu poate fi identificată (valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare), va fi realizată media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.*

*- art. 7 - alin.1: In cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art.11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.*

*- art. 10: Prezentul ordin se completează cu Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare*

*Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006.”*

Având în vedere cele precizate la situația de fapt, prevederile legale invocate, precum și documentele și argumentele prezentate în dosarele prețurilor de transfer pentru susținerea prețurilor practicate între partile afiliate în perioada 2015-2018, se rețin următoarele:

XX SRL face parte din Grupul xx specializat exclusiv în transporturi rutiere de marfă folosind o rețea de stații de transport în toată Europa.

De asemenea, Grupul prestează servicii în sectoarele închirierii de camioane și remorci, reparații remorci, spălarea camioanelor și remorcilor, vânzarea de camioane rulate și servicii vamale.

Activitatea principală a societății constă în furnizarea de servicii de transport. Ca regulă, societatea acționează ca subcontractant către xx ce deservește clienți externi, construind relații pe termen lung, grație experienței bogate în activitatea de transport.

Fata de diferențele stabilite urmarea ajustării prețurilor de transfer au fost stabilite diferențe din punct de vedere al cheltuielilor nedeductibile, respectiv al veniturilor impozabile, astfel:

**În anul 2015** indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului s-a situat peste mediana MMNT calculată la esanșionul de comparabilitate. Astfel, în conformitate cu art.11 alin.(2) și art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, urmarea verificării impozitului și a contribuțiilor salariale, prin asimilarea diurnelor acordate șoferilor veniturilor de natură salarială, au fost stabilite debite suplimentare în sarcina XX SRL, în suma totală de xx lei (aferea perioadei 2015-2020). Echipa de inspecție fiscală a considerat cheltuiala deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala pusă în sarcina societății cu debitele suplimentare stabilite în ceea ce privește atât impozitul pe veniturile din salarii cât și contribuțiile stabilite suplimentar în această perioadă.

De asemenea, în anul 2015 cheltuiala deductibilă a fost majorată cu suma de XX lei, astfel total cheltuieli considerate ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2015, a fost în suma de xx lei. Fata de profitul impozabil calculat de societate pentru anul 2015, în suma de xx lei, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă de xx lei, rezultată din ajustarea prețurilor de transfer, rezultând un profit impozabil recalculat în urma inspecției fiscale în suma de ( xx ) lei. Aferea profitului impozabil stabilit de echipa de inspecție fiscală pentru perioada octombrie – decembrie 2015,

organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea verificata nu datoreaza impozit pe profit, fata de impozitul pe profit declarat de xx lei.

In anul 2016 indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului (0.8 %) s-a situat sub cuartila inferioara a MMNT calculata la esantionul de comparabilitate, aceasta fiind de 1.78 %. Prin urmare pentru anul 2016, in conformitate cu art.11 alin.(4) si art.19 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au ajustat valoarea veniturilor catre afiliati astfel incat marja de profit sa fie la nivelul medianei MMNT, respectiv la nivelul valorii de 2.53 %, rezultand o plus-valoare a veniturilor cu xx lei.

Urmare verificarii impozitului pe venit si a contributiilor salariale, prin asimilarea diurnelor acordate soferilor drept venituri de natura salariala, au fost stabilite debite suplimentare in sarcina XX SRL, in suma totala de xx lei (aferinta perioadei 2015-2020). Echipa de inspectie fiscala a considerat cheltuiala deductibila, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala pusa in sarcina societatii cu debitele stabilite suplimentar, reprezentând impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente.

In anul 2016 cheltuiala deductibila a fost majorata cu suma de xx lei, rezultând cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit datorat in suma de xx lei. Fata de profitul impozabil calculat de societate pentru anul 2016, in suma de xx lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila de xx lei, rezultata din ajustarea preturilor de transfer, rezultand un profit impozabil recalculat in urma controlului in suma de xx lei. Luand in considerare pierderea fiscala aferenta anului 2015, echipa de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit in suma de xx lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate, pentru anul 2016, in suma de xx lei, rezultand un impozit pe profit suplimentar în suma de xx lei.

**Pentru anul 2017** indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului (0,57%) s-a situat intre cuartila inferioara a MMNT calculata la esantionul de comparabilitate si mediana.

Urmare verificarii impozitului pe venit si a contributiilor salariale, prin asimilarea diurnelor acordate soferilor drept venituri de natura salariala, au fost stabilite debite suplimentare in sarcina XX SRL, in suma totala de xx lei (aferinta perioadei 2015-2020). Echipa de inspectie fiscala a considerat cheltuiala deductibila, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala pusa in sarcina societatii cu debitele stabilite suplimentar, reprezentând impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente.

In anul 2017 cheltuiala deductibila a fost majorata cu suma de xx lei, rezultând cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit datorat in suma de xx lei.

Fata de profitul impozabil calculat de societate pentru anul 2017, in suma de xx lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila de xx lei, rezultata din ajustarea preturilor de transfer, rezultand un profit impozabil recalculat in urma inspectiei fiscale in suma de xx lei. Aferent profitului impozabil stabilit de echipa de inspectie fiscala s-a calculat un impozit pe profit in suma de xx lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate, pentru anul 2017, in suma de xx lei, rezultand impozit pe profit suplimentar de xx lei.

**In anul 2018** indicatorul Marjei de adaos comercial net (MMNT) al contribuabilului (1,39%) se situeaza intre quartila inferioara a MMNT calculata la esantionul de comparabilitate, aceasta fiind de 0,86 %, si mediana 1,52.

Urmare verificarii impozitului pe venit si a contributiilor salariale, prin asimilarea diurnelor acordate soferilor drept venituri de natura salariala, au fost stabilite debite suplimentare in sarcina XX SRL, in suma totala de xx lei (aferenta perioadei 2015-2020). Echipa de inspectie fiscala a considerat cheltuiala deductibila, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala pusa in sarcina societatii cu debitele stabilite suplimentar, reprezentând impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente.

In anul 2018 cheltuiala deductibila a fost majorata cu suma de xx lei, rezultând cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit datorat in suma de xx lei.

Fata de profitul impozabil calculat de societate pentru anul 2018, in suma de xx lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila, rezultata din ajustarea preturilor de transfer, în sumă de xx lei, rezultand astfel un profit impozabil recalculat in urma inspectiei fiscale in suma de xx lei. Aferent profitului impozabil stabilit de echipa de inspectie fiscala s-a calculat un impozit pe profit in suma de xx lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate, pentru anul 2018, in suma de xx lei, rezultand un impozit pe profit suplimentar în suma de xx lei.

Drept urmare, aferent perioadei verificate, a fost stabilit un **impozit pe profit suplimentar** in suma totala de **xx lei** ((- xx ) - pentru anul 2015, xx lei – pentru anul 2016, xx lei - pentru anul 2017, xx lei - pentru anul 2018).

**Totodată, se reține că din analiza dosarului prețurilor de transfer (denumit în prezenta decizie DPT) au rezultat următoarele:**

**Profitul anual al societatii s-a bazat pe metoda cost-plus** si s-a determinat astfel:

Pentru serviciile de transport si kilometrii parcursi, facturile lunare de avans ale societatii se bazeaza pe costurile reale din luna respectiva, cu un adaos de 5%. Dupa anul respectiv, decontarea si factura de la sfârșitul anului se realizeaza pe baza (1) kilometrilor efectivii parcursi inmultiti cu un tarif pe

kilometru, (2) luand în considerare aplicarea metodei cost-plus mentionata mai sus si calculul adaosului si (3) minus facturile lunare avansate. Decontarea de sfarsit de an are loc dupa cum urmeaza:

Tariful pe kilometru parcurs, aplicat pe tot parcursul anului 2016 si perceput xx xx de catre societate, se calculeaza pentru a reflecta costurile efectiv suportate si calculul adaosului descris mai sus. Rata per kilometru se aplica apoi la toti kilometri parcursi de societate pentru xx xx in anul financiar in cauza.

**Pentru exercitiile financiare 2016 si 2017, indicatorul nivelului profitului (PLI) a fost calculat in felul urmatoare:** pentru fiecare societate comparabila a fost calculata media ponderata a determinată insumand EBIT si cifra de afaceri/costuri (cifra de afaceri -/- EBIT) pentru perioada selectata (2015, 2016 si 2017) si calculand NCPM pe baza valorilor insumate. Media ponderata calculata a NCPM (cost net plus marja) de 1,74%/

**Pentru exercitiul financiar 2018,** indicatorul nivelului profitului (PLI) a fost calculat in felul urmatoare: pentru fiecare societate comparabila a fost calculata media ponderata a NCPM (cost net plus marja), pentru anul 2018. Media ponderata de 1,40% a fost calculata insumand EBIT si cifra de afaceri/costuri (cifra de afaceri -/- EBIT) pentru perioada selectata (2016, 2017 și 2018) și calculand NCPM pe baza valorilor insumate.

**Urmare analizei dosarului preturilor de transfer echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca** XX SRL -Indicatorul de profitabilitate utilizat in studiul de comparabilitate a fost rata rentabilitatii costurilor totale - RRCT, considerat cel mai reprezentativ indicator in cazul activitatii de servicii de prelucrare calculat dupa formula: Rata rentabilitatii costurilor totale reprezintă raportul intre rezultatul din exploatare si cheltuielile din exploatare.

La DPT au fost prezentate ca anexe studii comparative.

A fost efectuat un studiu comparativ (cunoscut si sub numele de analiza economica sau cercetare comparativa) privind serviciile de camionaj in vederea identificarii societatilor independente cu activitati similare celor desfasurate de XX SRL, din Uniunea Europeana, Norvegia si XX .

Aceasta abordare este in general acceptata in practica de catre autoritatile fiscale din statele membre OCDE (Capitolele 1-3 din cuprinsul Liniilor directoare emise de OCDE in iulie 2010). Astfel, studiul si anexele care îl insotesc ofera indrumari solide si suport pentru testarea preturilor practicate intre societati pentru serviciile de camionaj oferite de xx . In scopul studiului, partea testata desemnata a fost XX SRL, fiind societatea cu functia cea mai putin complexa. XX SRL presteaza servicii de camionaj doar pentru xx (societatea din urma fiind singurul client al XX SRL).

Analiza studiului comparativ din 15 februarie 2018 a fost efectuată de Ectacon. Au fost folosite datele aferente anilor 2013, 2014 și 2015. În decembrie 2019, Ectacon a făcut o actualizare pentru perioada 2015-2017 (care a fost utilizată pentru anul fiscal 2016, respectiv 2017) și o actualizare pentru perioada 2016-2018 (care a fost utilizată pentru anul fiscal 2018). Studiul comparativ și actualizarile au fost prezentate în Anexa 2 DPT.

Întrucât au existat unele obiecții cu privire la criteriile de căutare a comparabilelor, **agentul economic a prezentat și înaintat în data de XX .2020 dosarul cuprinzând documentația preturilor de transfer pentru perioada 2015-2018 revizuit.**

Societatea a prezentat un nou STUDIU la data de XX .2020 –efectuat de aceeași societate independentă Ectacon la data de 26.08.2020 –adaptat societății verificate. Baza de date folosită a fost AMADEUS.

**Dupa analiza DPT completat** organul de inspecție fiscală a concluzionat următoarele :

Analiza preturilor de transfer s-a realizat la nivel tranzacțional, prin evidențierea fiecărei tipologii de tranzacții controlate și raportarea pretului/marjei de profit la preturi de piață extrase din tranzacții comparabile necontrolate. Conform articolului 3.9 din Ghidul OCDE, pentru a se ajunge la cea mai precisă aproximare a condițiilor tranzacționării în baza principiului pretului de piață, acest principiu ar fi trebuit aplicat pentru fiecare tranzacție în parte.

S-au verificat prin sondaj datele a 5 societăți din cele 14 ramase în selecție, rezultând că datele sunt corecte.

**Metoda utilizată în DPT este prevăzută de art. 11 alin. (2) din Legea nr. nr.571/2003 și Legea nr.227/2015, art.11 alin.(4) și anume metoda marjei nete** care a fost considerată cea mai potrivită pentru evaluarea conformității cu principiul valorii de piață a sumelor obținute de societate din activitatea de servicii în beneficiul persoanei juridice nerezidente afiliate, iar indicatorul de profitabilitate utilizat în studiul de comparabilitate a fost rata rentabilității costurilor totale -RRCT.

**Referitor la metoda utilizată de societate în analiza comparativă, se reține că metoda este în fapt metoda marjei nete tranzacționale,** așa cum rezultă din prevederile pct.5 alin.1 lit.d) din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal: *“metoda marjei nete, implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma unei sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții comparabile efectuate cu persoane independente. Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumii indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceeași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.”*

Se mai retine si faptul ca societatea a calculat indicatorul din exploatare raportat la costurile de exploatare, comparand rezultatul obtinut cu valoarea acestui indicator realizat de societatile independente. **Mai mult, organele de inspectie fiscala au precizat in cadrul raportului de inspectie fiscala ca societatea a denumit metoda marjei nete tranzactionale ca fiind metoda cost-plus.** In cazul acestei metode, comparatia si comparabilitatea care se face cu societatile independente trebuie sa se realizeze atat la nivelul marjei aplicate, cat si la nivelul bazei costurilor la care respectiva marja se aplica, asa cum rezulta din prevederile pct.5 alin.1 lit.d din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

**Metoda marjei nete utilizata in dosarele de preturi de transfer, reprezinta in fapt metoda cost plus modificata,** unde baza costurilor o reprezinta cheltuielile operationale suportate de furnizor facand astfel metoda marjei nete sa se asemena cu metoda cost-plus.

Astfel, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au schimbat nici metoda, nici indicatorul de profitabilitate și nici eșantionul de comparabile stabilit de societate, utilizand in constatarile fiscale completarea la dosarul preturilor de transfer depusa de societate.

Prin contestatia formulata XX SRL sustine ca, pentru anii 2017 și 2018, echipa de inspectie fiscală a efectuat, în mod eronat, ajustarea veniturilor impozabile ale societății la valoarea mediană a intervalului de comparare având în vedere că indicatorul se incadrează în intervalul intercuarticular.

Față de acest argument, se retine ca modul in care se efectueaza ajustarea este prevăzut de OMFP nr.442/2016 la art.9 alin.1 si alin.2, respectiv:

*“1. Ajustarea/Estimarea preturilor de transfer, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei, se efectueaza de organele de inspectie fiscala la valoarea configurata de tendinta centrala a pietei.*

***2. Tendinta centrala a pietei va fi considerata valoarea mediana a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societatilor/valorii tranzactionale comparabile identificate (...). “***

Ca urmare, ajustarea tranzacțiilor dintre persoanele afiliate este reglementată de art.11 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și de OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, care explicitază prevederile art.11 alin.(4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Astfel, argumentele societatii nu sunt in masura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste preturile de transfer practicate, însa avand in vedere faptul ca prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au precizat ca la calculul bazei impozabile stabilite suplimentar s-a acordat deductibilitate fiscala pentru cheltuielile cu obligatiile fiscale suplimentare aferente veniturilor din salarii in suma totala de xx lei si având în vedere ca la pct.1 din prezenta decizie de solutionare s-a desființat parțial Decizia de impunere nr. XX 2020 emisă de către organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice XX , pentru suma de xx lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii in suma de xx lei si contributi sociale aferente in suma totala de xx lei, se va proceda și la desfiintarea impozitului pe profit în suma de xx lei, stabilit suplimentar prin decizia de impunere, având în vedere ca acesta suma provine dintr-o baza impozabila în care au fost incluse cheltuieli provenite din obligații fiscale care au fost desfiintate în cadrul prezentei decizii de solutionare.**

Organele de inspectie fiscala vor proceda, dacă se impune, la recalcularea bazei impozabile a societății și va stabili situația fiscala corecta a contribuabilului, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea situației de fapt fiscale pe baza analizei documentelor deținute de societate și prezentate la contestație, iar aprecierea forței probante a tuturor documentelor prezentate de societate se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală.

Având în vedere cele precizate, in temeiul prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va desființa partial Decizia de impunere nr. XX 2020 pentru impozitul pe profit in suma de xx lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la recalcularea bazei impozabile in functie de cele prezentate in prezenta decizie de solutionare.

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

## **DECIDE**



**Desființarea** Deciziei de impunere nr. XX 2020 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX , respectiv pentru suma de **xx lei**, reprezentând:

- xx lei impozit pe profit;
- xx lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- xx lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- xx lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- xx lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- xx lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- xx lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajat;
- xx lei contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- xx lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- xx lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- xx lei contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- xx lei contribuția asiguratorie pentru muncă;
- xx lei vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

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

**DIRECTOR GENERAL,**