



## **MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr.000/2020**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**X,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice prin adresa nr.**000/2019**, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.**000/2019**, asupra contestației formulate de **X**, având cod de identificare fiscală **00000000**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.**J00/0000/0000**, prin avocat **Y**, conform Imputernicirii avocaticale nr.**000/2019**, anexata în original la dosarul cauzei.

**X** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019**, pentru suma totală de **000 lei** reprezentând:

- impozit pe profit în suma de **000 lei**
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei**,
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de **000 lei**,
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **000 lei**,

- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de **000 lei**,
- contribuția angajatorilor pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale în sumă de **000 lei**,
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **000 lei**,
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de **000 lei**,
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de **000 lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.**000/2019**, respectiv **00.00.2019** și de data înregistrării contestației, respectiv **00.00.2019**, fiind înregistrată sub nr.**000**, potrivit ștampilei aplicată de registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

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

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, X susține următoarele:**

**A.** Inspectia fiscala s-a derulat fara a fi respectate normele de procedura fiscala, intrucat a fost incalcat dreptul societatii de a fi informata pe perioada inspectiei fiscale cu privire la aspectele constatate si consecintele lor fiscale, societatea fiind lipsita de dreptul de a formula apararile, in principal cu privire la aspectele litigioase.

În acest sens, societatea invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv cauzele C-129/2013 Kamino și Datema, C-349/07 Sopropo.

**B.** 1) Sub aspectul competenței organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că acestea și-au depășit competența atribuită de lege întrucât au calificat relațiile de muncă, depășind astfel sfera taxelor și

impozitelor. Raportat la art.113 din Codul de procedura fiscala, obiectul inspectiei fiscale nu il reprezinta relatiile de munca.

Soferii **X** nu au fost detasati, nu a existat nici intentia de detasare, nici vreunul din documente care sa sugereze acest lucru, dimpotriva, exista o clauza de mobilitate inclusa, clauza care acopera tocmai specificul muncii lor – transport international de marfuri, activitate care presupune deplasarea in delegatie.

Prevederile art.9 din Legea nr.16/2017 fac trimitere la delegare (art.43 din Codul muncii) si nu la detasare. Intre societate si **A** din o nu exista niciun acord de punere la dispozitie a fortei de munca, **X** fiind prestator de servicii, persoana juridica si subiect de drept distinct in raport cu orice alta societate.

Prin raportare la prevederile Codului fiscal, indemnizatia de delegare nu este parte a salariului, indemnizatia de deplasare (diurna) este deductibila fiscal, aspect recunoscut si de echipa de inspectie fiscala.

Continutul raportului de inspectie fiscala este contradictoriu deoarece soferii in cauza au fost si sunt salariatii **X**, au lucrat pe camioanele societatii, inmatriculate in Romania, au primit dispozitiile de munca de la dispeceratul societatii si au prestat munca in interesul acesteia, fiind subordonati acesteia si nu beneficiarului final al activitatii de transport, ori societatii din o.

Sarcina fiscala nu apartine **X**, ca angajator, pentru sumele imputate, ci salariatului, fiind vorba de impozit pe venitul salarial.

Organele de inspectie fiscala nu au identificat niciun in scris care sa certifice faptul ca salariatii erau detasati la un alt angajator. Din contra, acestia isi indeplineau atributiile de serviciu conform contractului individual de munca si a actelor aditionale, dupa caz.

Avand in vedere cele de mai sus, societatea sustine ca, in speta:

- nu s-a emis niciun act unilateral din partea **X** care sa contina dispozitii de detasare a salariatilor, dimpotriva acestia isi desfasoara activitatea pe teritoriul Comunitatii Europene prin deplasari stabilite de catre angajator;
- intre **X**, in calitate de prestator si **A** este incheiat un contract care are ca obiect prestarea de servicii transport marfa. Mai mult, intre **X** si beneficiarii serviciilor de transport exista si scrisori de trasura (CMR), astfel ca societatea a prestat servicii de transport care sunt, de asemenea, considerate contracte de transport, conform art.4 din Conventia de la Geneva din 09.05.1956, astfel ca societatea a prestat servicii de transport conform conventiei. Soferii **X** nu au fost detasati, ci au prestat servicii de transport atat in baza contractului, cat si a scrisorii de trasura;
- in cazul detasarii, elementul contractual care se modifica este locul muncii, iar angajatorul este inlocuit temporar cu altul, prin urmare, organele de inspectie fiscala nu au identificat niciun document care sa

justifice concluzia conform careia angajatii ar fi fost detasati la societatea **A.**

Prin specificul ei, activitatea desfasurata de catre salariati (soferi) este una continua si face parte integranta din atributiile postului, astfel ca deplasările externe nu pot fi incadrate ca activitati temporare.

Obiectul contractului de prestari servicii transport nu face nicio trimitere catre institutia detasarii. Mai mult, doar inspectia muncii realizeaza o evaluare de ansamblu a tuturor elementelor faptice care caracterizeaza o detasare transnationala.

Astfel, societatea invoca prevederile Legii nr.16/2017 si ale Legii nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale in sensul ca nu se incadreaza in prevederile art.5 alin.(2) lit.a, respectiv art.4 alin.(2) lit.a.

Cu toate acestea, potrivit prevederilor art.9 din Legea nr.344/2016, printr-o interpretare per a contrario, indemnizatiile specifice detasarii nu sunt considerate parte a salariului minim daca sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de transport, cazare si masa.

Avand in vedere Directiva 96/71/CE a Parlamentului European, echipa de inspectie fiscala a interpretat in mod eronat normele care au stat la baza actelor de control. Detasarea este un act unilateral al angajatorului care detaseaza si reprezinta o situatie de suspendare a contractului individual de munca din initiativa acestui angajator.

Organele de inspectie fiscala au interpretat eronat prevederile art.159 alin.(1) si art.160 din Codul muncii.

Sumele cu titlu de diurna acordata salariatilor care indeplinesc functia de sofer sunt platite cu scopul de a le rambursa acestora cheltuielile ocazionate cu transportul, cazarea si masa fiecaruia dintre ei.

In mod eronat echipa de inspectie fiscala a constatat ca in fapt diurna este parte din salariu si a fost astfel mentionata cu acest caracter, desi nici din fisa postului nu reiese ca soferii ar fi delegati sau detasati, adica i s-ar fi schimbat locul de munca stabilit prin contract. Dimpotriva, sunt prevazute sume de bani cu titlu de diurna zilnica, acordate pentru activitatea desfasurata in tara / in afara tarii de domiciliu, in conformitate cu prevederile Hotararilor Guvernului nr.1860/2006 si nr.518/1995, iar valoarea diurnei pentru fiecare perioada de deplasare a fost stabilita prin dispozitia de deplasare emisa de **X.**

Prin urmare, daca am fi in prezenta institutiei detasarii, conform art.47 din Codul muncii, drepturile salariale convenite salariatului detasat se acorda de catre angajatorul la care s-a dispus detasarea si nu de catre **X.** Or, daca angajatii societatii erau detasati se poate desprinde concluzia ca aceasta nu avea obligatia de a calcula, retine, declara si achita in Romania

impozitul pe venitul din salarii, ci societatii **A** îi revenea aceasta obligatie de a achita aceasta obligatie, conform legislatiei fiscale din o.

2) Referitor la constatările privind preturile de transfer și studiul de comparabilitate realizat de echipa de inspectie fiscala:

Avand in vedere prevederile art.7 pct.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, societatea precizeaza ca echipa de inspectie fiscala nu a demonstrat lipsa unor potentiale relatii de afiliere prin exercitarea relatiei de control, suspiciunea de afiliere ca urmare a utilizarii criteriului de independenta ramane. Astfel, studiul realizat de echipa de inspectie fiscala este unul eronat, care nu respecta prevederile in materie de relatii de afiliere conform legislatiei din Romania.

In esantionul final au fost identificate patru companii care nu corespund criteriului aplicat de organele de inspectie fiscala. Din cele patru companii, doua nu aveau site-uri proprii, iar doua detin site-uri proprii, insa acestea nu functioneaza corespunzator, neincluzand informatii cu privire la obiectul de activitate al societatilor, datele de identificare ale acestora sau orice alte informatii care ar putea sustine acceptarea lor ca fiind comparabile cu activitatea **X**.

Mai mult, prin omiterea aspectelor cu privire la criteriul informatii insuficiente, echipa de inspectie fiscala nu a asigurat o cautare transparenta, sistematica și verificabila.

In esantionul final de companii comparabile, a fost identificata o societate care desi conform site-ului propriu are birouri in Romania și I, echipa de inspectie fiscala considera ca aceasta entitate este comparabila.

Aceasta companie prezinta un grad ridicat de a realiza tranzactii in regim de afiliere.

Societatea precizeaza ca in esantionul final de companii comparabile, au fost identificate cinci companii care in plus fata de activitati de transport, desfasoara și alte activitati care nu sunt derulate și de **X** și nu corespund profilului functional al acesteia.

Intrucat baza de date utilizata in scopul realizarii studiului de comparabilitate nu furnizeaza un nivel de detaliu astfel incat sa poata fi realizata o segmentare a contului de profit și pierdere, conform liniilor directe OCDE, societatea precizeaza ca aceste companii deruleaza și alte activitati și nu pot fi utilizate ca societati comparabile cu activitatea **X**, dat fiind ca marjele lor de profitabilitate sunt influentate și de restul activitatilor derulate.

Referitor la ajustarea indicatorului de profitabilitate inregistrat de **X** in anul 2014 cu cheltuielile aferente inregistrarii a 32 de camioane, societatea precizeaza ca aceasta cheltuiala a fost una extraordinara, inregistrata o singura data, in contextul in care, prin prisma legislatiei in vigoare care prevede inmatricularea camioanelor in Romania, societatea este pusa in

situatia de a inregistra cheltuieli exceptionale cu transportul din o si respectiv stationarea respectivelor camioane pe parcursul procesului de inregistrare.

Astfel, societatea considera ca fiind relevanta eliminarea cheltuielilor adiacente inregistrarii camioanelor din calculul indicatorului de profitabilitate.

Cu privire la luarea in considerare a altor elemente la calculul ajustarilor de preturi de transfer realizate de echipa de inspectie fiscala – cheltuieli cu contributiile sociale, societatea precizeaza ca este incorecta aceasta abordare de a considera la calculul indicatorului de profitabilitate al **X** si aceste cheltuieli stabilite urmare inspectiei fiscale, intrucat nu sunt reflectate strict ajustarile de preturi de transfer. Deoarece acestea reprezinta doua spete diferite, societatea solicita calcularea impactului pentru fiecare dintre ele.

Prin urmare, societatea solicita eliminarea din calculul indicatorului de profitabilitate a cheltuielilor deductibile stabilite urmare inspectiei fiscale.

Societatea prezinta calcul al indicatorului de profitabilitate avand in vedere argumentele de mai sus, solicitand luarea in considerare a studiului propriu furnizat prin intermediul notei din data de **00.00.2019**.

Avand in vedere cele expuse mai sus, societatea solicita admiterea contestatiei astfel cum a fost formulata si anulara actelor administrativ fiscale contestate.

**II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr.000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2019, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice , au constatat urmatoarele:**

*Referitor la impozitul pe profit:*

1. Pentru documentarea si testarea pretului de piata in cadrul tranzactiilor desfasurate de **X** in beneficiul partii afiliate **A**, respectiv prestarea de servicii de transport, in dosarul preturilor de transfer societatea a prezentat o analiza de comparabilitate prin metoda compararii preturilor, care presupune tranzactii similare cu cea analizata.

Ulterior, urmare constatarii si comunicarii reprezentantilor societatii a faptului ca echipa de inspectie fiscala va documenta respectarea principiului preturilor de piata prin aplicarea metodei marjei nete, **X** a prezentat studiul de comparabilitate pentru serviciile de transport prin aplicarea acestei metode, avand criteriul geografic Romania, in urma caruia nu a fost identificata nicio societate comparabila, motiv pentru care

strategia de cautare s-a extins prin includerea companiilor din Uniunea Europeana.

Referitor la strategia de cautare a companiilor pe teritoriul national, la criteriul de independenta, societatea a selectat din baza de date companii cu actionariat cunoscut, in cadrul caruia nu exista actionar ce detine mai mult de 25% din actiuni, in mod direct sau indirect, cu scopul declarat de a elimina din esantionul cantitativ acele societati care sunt in relatie de afiliere cu alte persoane conform definitiei persoanelor afiliate (art.7 din Codul fiscal).

Or, in acest mod, o cautare in bazale de date strict pe acest criteriu, sub pretextul ca doar asa pot fi identificate companii independente, nu face altceva decat sa elimine in mod arbitrar posibile societati independente la care una sau mai multe persoane fizice detin cel putin 25% din valoarea / numarul titlurilor de participare.

Avand in vedere prevederile Liniilor directoare privind preturile de transfer si pct.5 lit.d din Hotararea Guvernului nr.1/2016, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin aplicarea acestui criteriu restrictiv, baza de date utilizata in documentatia prezentata, a returnat un numar insuficient de societati comparabile de pe piata transporturilor din Romania, ceea ce a determinat extinderea cautarilor unor comparabile independente pe o zona geografica mai larga (Uniunea Europeana).

Echipele de inspectie fiscala au constatat ca, astfel, s-a omis din vedere scopul analizei, acela de a identifica un numar suficient de societati independente comparabile, care sa necesite cat mai putine ajustari, intrucat in speta particularitatile pietei geografice in care se realizeaza operatiunile economice pot afecta semnificativ comparabilitatea, criteriul teritorial fiind obligatoriu, o cerinta legislativa si totodata un factor de comparabilitate in analiza preturilor de transfer.

Organele de inspectie fiscala au calculat indicatorul financiar RRCT rata rentabilitatii costurilor totale al **X**, constatandu-se ca intre anii 2014 – 2017 indicatorul de rentabilitate calculat, respectiv rata de rentabilitate a costurilor totale realizata in urma prestarilor de servicii efectuate in beneficiul partii afiliate **A**, s-a aflat in afara intervalului de comparare. Astfel, RRCT nu se incadreaza in intervalul cuartilic, fiind mai mic decat valoarea cuartilei inferioare, valoarea minima a intervalului de comparare, rezultand ca **X** nu a respectat principiul valorii de piata prevazut la art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 si art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala a procedat la estimarea prin ajustarea sumei veniturilor pe care societatea ar fi trebuit sa le inregistreze ca urmare a prestarilor de servicii in beneficiul afiliatului.

Din studiul de comparabilitate efectuat de echipa de inspectie fiscala, din informatiile obtinute din baza de date ORBIS pentru anii 2013 – 2017,

valoarea mediana prezentata in situatia privind esantionul obtinut este considerata a fi pretul de transfer ce respecta principiul valorii de piata, iar ajustarea veniturilor pe care societatea trebuia sa le inregistreze in urma prestarilor de servicii catre afiliat se va realiza la nivelul la care indicatorul de rentabilitate RRCT este egal cu valoarea medianei.

Constatarile detaliate privind analiza dosarului preturilor de transfer si influentele fiscale, sunt prezentate detaliat la Capitolul VI „Dosarul preturilor de transfer”.

Urmare ajustarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala a stabilit venituri suplimentare in suma de **000 lei**, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) si art.19 alin.(1) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 si art.11 alin.(4) si art.19 alin.(1) si alin.(6) din Legea nr.227/2015.

La calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspectie fiscala au luat in considerare cheltuielile deductibile cu contributiile salariale ale angajatorului calculate pentru sumele acordate salariatilor cu titlu de diurna. De asemenea, cu aceste cheltuieli s-a influentat modul de calcul al marjei de adaos comercial net.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspectie fiscala a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**.

2. In anul 2003, societatea a inregistrat o stornare de venituri in baza facturii nr.**000/2013** in valoare de **000 euro**, respectiv **000 lei**. In anexa atasata la aceasta factura, societatea a prezentat o recalculare (diminuare) a veniturilor pe fiecare masina in parte, fara a prezenta echipei de inspectie fiscala justificari privind aceste diminuari.

Prin urmare, pentru acest an, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**.

*Referitor la impozitul pe venituri din salarii și asimilate salariilor și la contribuțiile sociale aferente, astfel cum au fost prezentate in preambulul prezentei decizii:*

Pentru realizarea obiectului de activitate (prestari servicii transport), **X** a angajat in Romania personal salarial (soferi) care au fost trimisi in o, tara de unde soferii preiau camioanele societatii pentru a presta munca salariala in folosul societatii afiliate cu care s-au incheiat contractele comerciale.

Personalul angajat de societate in functia de sofer nu a desfasurat in perioada verificata (**00.00.2015 – 00.00.2018**) niciun fel de activitate economica pe teritoriul Romaniei. Pe aceasta perioada salariatii au fost trimisi in o, pentru care societatea determina obligatiile de plata salariala aferente salariului inscris in contractul de munca incheiat in Romania



(salariul minim pe economie si sporuri) si acorda conform celor inregistrate in contabilitate, o diurna pe luna pentru fiecare salariat.

La fiecare deplasare a soferilor in interesul desfasurarii activitatii conform fisei postului, se intocmeste un act aditional la contractul individual de munca in care sunt specificate perioada de deplasare si cuantumul diurnei lunare (intre **000 – 000** euro / luna).

Conform contractelor de munca incheiate, soferii angajati au fost in cunostinta de cauza cand s-au angajat, ca munca lor se va desfasura pe teritoriul Uniunii Europene, prin urmare ei se deplaseaza la locul de munca inscris in contractul de munca.

In timpul desfasurarii inspectiei fiscale, societatea nu a prezentat formularul A1 pentru angajatii sai trimisi la lucru in  si pe care societatea avea obligatia de a-l depune la Casa Nationala de Pensii din Romania.

Totodata, **X** nu a prezentat informatii cu privire la detinerea de catre personalul angajat trimis la munca in  a certificatelor de rezidenta fiscala care sa ateste ca acestea sunt persoane fizice independente.

Urmare verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca sumele de bani acordate de societate angajatilor trimisi in strainatate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizatii de delegare intrucat:

- in perioada verificata, locul de munca al salariatilor este in spatiul intracomunitar, niciodata in Romania;
- in Romania, societatea are angajat part time la punctul de lucru Oradea, avand functia de agent transporturi cu responsabilitati privind organizarea testarii anuale din partea ministerului de transporturi pentru inspectiile tehnice, licentele de transport, corespondenta cu sutoritatile, inmatriculare camioane si scoatere din inmatriculare;
- in cadrul biroului C se desfasoara parte din activitatea de planificare operationala a transporturilor si resurse umane avand ca angajati personal in functia de secretar, asistent manager. Gestionarea activitatii contabile si de resurse umane sunt externalizate;
- societatea intocmeste lunar pontaje din care reiese faptul ca angajatii in functia de sofer profesionist in perioada in care sunt in deplasare la locul de desfasurare al activitatii salariale sunt pontati cu 8-10 ore/zi, inclusiv in week-end sau in zilele cu sarbatori legale, iar in perioada in care se afla in Romania sunt pontati cu zi libera sau in concediu de odihna;
- in fisa postului intocmita personalului angajat in functia de sofer profesionist pentru contractele de munca incheiate pana in anul 2016, sunt prezentate doar atributii cu privire la desfasurarea activitatii specifice de sofer. La contractele de munca incheiate incepand cu anul 2017, in fisa postului, pe langa atributiile existente se adauga obligatii ale anajatului in situatia in carea activitatea se desfasoara la punctul de lucru din C. Aceste

obligatii sunt de exemplu: efectueaza constant si corect intretinerea zilnica a autovehiculului societatii, asigura alimentarea ritmica a masinii cu combustibil, se ocupa de revizia tehnica periodica etc., insa in C camioanele nu au ajuns niciodata, **X** neefectuand transport pe teritoriul Romaniei;

- activitatea de administrare a societatii se desfasoara exclusiv in o.

Aplicarea eronata de catre **X** a prevederilor Codului muncii a determinat transformarea caracterului temporar al delegarii intr-o situatie de permanenta.

Intrucat sumele acordate de societate cu titlu de diurna angajatilor, concorda cu suma salariilor ce ar fi trebuit acordate, s-a constatat ca **X** a acordat sumele de bani impuse de Directiva 96/71/CE a Parlamentului European ca salariu minim, dar acestea nu au fost impozitate de contestatar din punct de vedere al impozitului de venit din salarii si contributiile sociale aferente.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si prevederile art.40, art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.59 alin.(1) lit., art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 din Hotararea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.207/2015, art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, art.3 din Directiva 96/71/CE, s-a constatat ca sumele reprezentand indemnizatii aferente delegarii / detasarii in o, acordate angajatilor **X** reprezinta venituri de natura salariala 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.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala a stabilit in sarcina societatii un impozit in suma de **000 lei** si contributi sociale aferente, astfel cum sunt mentionate in preambulul prezentei decizii, in suma totala de **000 lei**.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

#### **ASPECTE PROCEDURALE**

**a)** Referitor la nerespectarea dreptului la apărare, cu raportare la dreptul contribuabilului de a fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate și de a-și exprima punctul de vedere cu

privire la constatările inspecției fiscale, invocate de contestatară, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

La art.9 alin.(1) și art.130 alin.(1), alin.(2), alin.(4) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**“ART. 9**

***Dreptul de a fi ascultat***

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

**ART. 130**

***Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat***

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

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

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

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

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

De asemenea, se reține că data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul, 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.

Din Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că reprezentanților societății contestate le-au fost solicitate informații și documente justificative cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat.

Astfel, din mențiunile echipei de control, rezultă că între aceasta și reprezentanții **X** au existat numeroase comunicări efectuate prin adrese și e-mail, deplasări efectuate la punctul de lucru aparținând societății situat în Oradea, unde au fost puse la dispoziție documentele justificative și contabile și unde au avut loc discuții prin care reprezentanții contribuabilului au fost informați cu privire la stadiul constatărilor inspecției fiscale.

În conformitate cu prevederile art.130 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în data de **00.00.2019**, organele de inspecție fiscală au comunicat contribuabilului proiectul raportului de inspecție fiscală și anexele acestuia, precum și înștiințarea pentru discuția finală, care a avut loc în data de **00.00.2019**.

După discuția finală, în data de **00.00.2019**, reprezentanții **X** au prezentat un punct de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, care a fost menționat și analizat de echipa de control în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Față de cele mai sus prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile legale referitoare la dreptul contribuabilului de a fi ascultat și de a-și prezenta punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, așa cum sunt acestea menționate de art.9 alin.(1) și art.130 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

**b)** În ceea ce privește susținerea contestatei potrivit căreia organele de inspecție fiscală au efectuat calificări în domeniul relațiilor de muncă, depășind astfel competența din sfera taxelor și impozitelor, conform prevederilor art.113 din Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestațiilor reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.6, art.7 alin.(3) și (4), art.113 alin.(1) și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

**Exercitarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

ART. 7

**Rolul activ şi alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.

ART. 113

**Obiectul inspecţiei fiscale**

(1) Inspecţia fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor în legătură cu stabilirea obligaţiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare şi a situaţiilor de fapt aferente, stabilirea diferenţelor de obligaţii fiscale principale.

ART. 118

**Reguli privind inspecţia fiscală**

(5) Inspecţia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală şi contabilă”.

Din analiza prevederilor legale mai sus citate, se reţine că organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. Totodată, în analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.

Se reţine că inspecţia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Totodată, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

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 solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative de la contestatară, acestea fiind analizate în conformitate cu prevederile legale, mai sus menționate.

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.

În concluzie, argumentele societății referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

## **ASPECTE DE FOND**

### **1) Referitor la suma totală de 000 lei, reprezentând:**

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

**Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă X datorează aceste obligații fiscale aferente sumelor acordate angajaților trimiși să își desfășoare activitatea în o, sub denumirea de indemnizații de delegare (diurna), în condițiile în care sumele au fost achitate pentru activitățile desfășurate în funcție de numărul de zile lucrate efectiv, conform atribuțiilor de serviciu pentru care salariatul a fost angajat.**

**În fapt, X are ca obiect de activitate, conform codului CAEN 4941, „Transporturi rutiere de marfuri”, desfășurând în perioada 00.00.2015 – 00.00.2018 prestări servicii transport în baza contractelor comerciale încheiate cu societatea A din o.**

Urmare verificărilor efectuate, s-a constatat că pentru realizarea obiectului de activitate, X a angajat în România personal salarial (soferi) care au fost trimiși în o, țara de unde soferii preiau camioanele societății pentru a presta munca salarială în folosul societății cu care s-au încheiat contractele comerciale.

În raport cu personalul trimis la munca în străinătate, X are încheiate următoarele documente:

- contracte individuale de muncă, înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă Bihor și C, declarate în REVISAL, în care se stipulează salariul de bază lunar brut (salariul minim pe economie), sporurile acordate și locul unde salariații își vor desfășura activitatea,
- acte adiționale la contractele de muncă în care sunt prevăzute mențiuni cu privire la perioada de deplasare a salariaților pe teritoriul Uniunii Europene și cuantumul diurnei lunare (între 000 – 000 euro / luna),
- regulamente interne.

X a acordat angajaților ce își desfășoară activitatea în o, următoarele sume de bani:

- Suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar (salariul minim pe economie), sporul de weekend, sporul de noapte și sporul de sărbători legale, pentru care societatea întocmește în România state de plată, calculează obligațiile fiscale aferente (impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale aferente), le declară și le achită la organul fiscal teritorial din România.

Cheltuiala cu aceste sume este înregistrată de societate în evidența contabilă în contul 641 „Cheltuieli cu salariile personalului”.

- O sumă denumită de societate indemnizație de delegare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul își exercită atribuțiile prevăzute în fișa postului, sume înregistrate de societate în evidența contabilă în contul 625

„Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari”, pentru care nu a calculat, declarat si virat in Romania impozitul pe venitul din salarii si contributiile sociale aferente.

De asemenea, urmare verificarilor efectuate s-a constatat ca **X** nu a prezentat organelor de inspectie fiscala, pentru angajatii sai trimisi la munca in o, formularul A1 si nici informatii cu privire la detinerea de catre personalul angajat a certificatelor de rezidenta fiscala care sa ateste ca acestea sunt persoane fizice independente.

Totodata, urmare verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca sumele de bani acordate de societate angajatilor trimisi in strainatate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizatii de delegare.

Prin urmare, in baza prevederilor art.40, art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.59 alin.(1) lit.a, art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 din Hotararea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.207/2015, art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, art.3 din Directiva 96/71/CE, s-a constatat ca sumele reprezentand indemnizatii aferente delegarii / detasarii in o, acordate angajatilor **X** reprezinta venituri de natura salariala 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 consecinta, in sarcina societatii a fost stabilit impozit pe veniturile din salarii in suma de **000 lei** si contributii sociale aferente, astfel cum sunt mentionate in preambulul prezentei decizii, in suma totala de **000 lei**.

**În drept, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor**, sunt incidente prevederile art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, care precizează:

*”Definirea veniturilor din salarii*

*(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) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:*

*k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.[...]*”



coroborat cu pct.67 și pct.68 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*"67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:*

*- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;*

*- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;*

*- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;*

*- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;*

*- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.*

*68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

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

*- salariile de bază;*

*- sporurile și adaosurile de orice fel;*

*- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;*

*- recompensele și premiile de orice fel;*

*- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;*

*- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea*

*cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;*

*- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;  
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;*

*- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor; [...]*

*o) alte drepturi sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.”*

Începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente prevederile art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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

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

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente prevederile pct.12 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care au fost preluate prevederile pct. 68 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționate, cu precizarea că pct.12 alin.(1) are următorul conținut:

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

Totodată, art.57 alin.(1) din Codul fiscal în vigoare până la data de 31.12.2015, precizeaza:

*“(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.”,*  
iar potrivit pct.106, pct.108 și pct.111 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.*

*108. Contribuabilii care realizează venituri din salarii datorează un impozit lunar final, calculat și reținut de către plătitorul de venituri.*

*111. Pentru calculul impozitului lunar aferent venitului realizat, cota de impozit de 16% se aplică asupra bazei de calcul determinate astfel:[...]”*

Prevederi similare se regăsesc și la art.78 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.14 alin.(1), alin.(2) și alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere textele de lege mai sus citate, se reține că sunt considerate venituri din salarii sau asimilate salariilor, sumele încasate și/sau contravaloarea veniturilor în natură primite ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în perioada **00.00.2015 – 00.00.2018**, **X** a prestat servicii de transport în baza contractelor comerciale încheiate cu societatea **A** din o. În vederea executării acestor contracte, contestatarul a angajat în România, cu contract individual de muncă, personal salarial (soferi), care a fost trimis în o, țară de unde soferii preiau camioanele societății pentru a presta munca salarială în folosul **A**.

În contractele individuale de muncă, înregistrate în REVISAL, au fost prevăzute salariul de bază lunar brut (salariul minim pe economie), sporurile acordate și locul unde salariații își vor desfășura activitatea, la aceste contracte fiind încheiate și acte adiționale în care sunt stipulate mențiuni cu privire la perioada de deplasare a salariaților pe teritoriul Uniunii Europene și cuantumul diurnei lunare (între **000 – 000** euro / luna).

Astfel, spre exemplificare, așa cum rezulta din constatările organelor de inspecție fiscală, conform contractelor individuale de muncă:

La litera J – „Salariul”, sunt prevazute salariul de baza lunar brut si sporurile acordate, respectiv spor de lucru in weekend in proportie de 1%, spor de 25% pentru orele de noapte, bonusuri pentru orele lucrate suplimentar, in afara programului de lucru sau in zilele nelucratoare (75%) ori se compenseaza cu ore libere in urmatoarele 60 de zile dupa prestare, in conformitate cu prevederile Codului muncii.

La litera D – „Locul de munca”, pentru contractele incheiate pana in anul 2016 se mentioneaza ca 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 alin.(1) din Codul muncii. Incepand cu anul 2017, contractele de munca prevad, pe langa articolul mentionat mai sus si un articol potrivit caruia salariatul isi va desfasura activitatea la sediul societatii / punct de lucru din C.

De asemenea, spre exemplificare, conform actelor aditionale la contractele de munca:

- Actul aditional nr.**000** la Contractul individual de munca nr.**000/2015** privind salariatul **1**, elaborat conform sistemului de tura pentru fiecare perioada de 3 luni efectuata in Uniunea Europeana, angajatul este informat cu privire la diurna primita lunar de la angajator;

- Actul aditional nr.**000** la Contractul individual de munca nr.**000/2018** privind salariatul **2**, prin care se stabilesc de comun acord urmatoarele: „Prestarea muncii se va face pe teritoriul UE pentru indeplinirea obligatiilor de serviciu cu posibilitatea prelungirii sau restrangerii perioadei de delegare, in functie de finalizarea lucrarilor contractate. Platile salariale se vor face conform contractului individual de munca, in moneda romaneasca si vor fi direct proportionale cantitatii si calitatii muncii prestate. Plata diurnei de delegare se va face in valuta (euro) si se va lua in considerare perioada din momentul plecarii, pana in momentul sosirii, conform HG nr.518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, in conformitate cu procedura de deplasare interna a **X**, avand ca suma maxima limita stabilita de HG nr.518/1995.

Cheltuielile pentru transportul cu avionul vor fi suportate integral de catre **X**. Pe perioada desfasurarii contractului individual de munca, salariatul se va supune legislatiei românești. De asemenea, angajatul se obliga sa respecte reglementarile legislative ale UE cu privire la legislatia rutiera, legislatia muncii si obiceiurile locului.”

De asemenea, asa cum rezulta din constatarile organelor de inspectie fiscala, conform fisei postului intocmita personalului angajat in functia de sofer profesionist, sunt prezentate doar atributii cu privire la desfasurarea activitatii specifice de sofer (respectarea legislatiei rutiere,

norme de securitate a muncii, obligatia de participare la incarcarea si descarcarea marfurilor transportate, asigurarea existentei documentelor obligatorii referitoare la transportul rutier etc).

La fiecare deplasare a soferilor in interesul activitatii conform fisei postului, se intocmeste un act aditional la contractului individual de munca in care sunt specificate perioada de deplasare si cuantumul diurnei lunare (intre **000 - 000** euro/luna), astfel cum s-a exemplificat mai sus.

Prin urmare, avand in vedere cele prezentate anterior, se retine ca potrivit contractelor de munca incheiate, soferii angajati au avut cunostinta inca de la momentul angajarii ca munca lor se va desfasura pe teritoriul Uniunii Europene, deplasandu-se la locul de munca inscris in contractul de munca.

Mai mult, asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala, pentru desfasurarea activitatii, **X** utilizează camioane în regim de leasing operational pentru care achita chirie operatorului intracomunitar austriac **B**, care este proprietarul mijloacelor de transport inmatriculate in Romania in baza unei imputerniciri acordate de proprietar.

În ceea ce privește desfășurarea muncii pe teritoriul României se reține că potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală salariații **X** nu au desfășurat în perioada **00.00.2015 – 00.00.2018** niciun fel de activitate economică pe teritoriul țării.

Totodată, **X** nu a prezentat niciun contract în care să se prevada utilizarea salariatilor pentru prestarea de munca pe teritoriul Romaniei, aceasta nedesfasurand activitati economice care sa presupuna utilizarea directa a acestor salariati in Romania.

Se retine ca, desi conform celor stipulate in contractele individuale de munca, angajatii societatii in functia de sofer de camion isi desfasoara activitatea la sediul **X** / punctul de lucru din C si in afara sediului societatii in lipsa unui loc fix, in fapt, acesti angajati isi desfasoara activitatea prevazuta in fisa postului, doar in afara Romaniei.

Potrivit constatarilor echipei de inspectie fisala, vehiculele utilizate in activitatea de transport intra pe teritoriul Romaniei doar cu ocazia efectuării inspecțiilor tehnice periodice, acestea desfasurandu-se la punctul de lucru din Oradea. Din România, salariații societatii (soferii de autocamioane) se deplaseaza la locul de garare al autocamioanelor din o, cu avionul.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a intocmit lunar pontaje din care rezulta faptul ca angajatii in functia de sofer profesionist, in perioada in care sunt in deplasare la locul de desfasurare al activitatii salariale, sunt pontati cu 8-10 ore/zi, inclusiv in week-end sau in zilele cu sarbatori legale, iar in perioada in care se afla in

România sunt pontati cu zi libera sau in concediu de odihna. Prin urmare, in perioada verificata, locul de munca al soferilor, respectiv atributiile de serviciu ale acestora, s-au derulat exclusiv pe teritoriul Uniunii Europene unde vehiculul era utilizat si nu la sediul principal sau sediile secundare ale **X**.

Totodata, asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala:

- in Romania, societatea are angajat part time la punctul de lucru Oradea, avand functia de agent transporturi cu responsabilitati privind organizarea testarii anuale din partea ministerului de transporturi pentru inspectiile tehnice, licentele de transport, corespondenta cu autoritatile, inmatriculare camioane si scoatere din inmatriculare;
- in cadrul biroului C se desfasoara parte din activitatea de planificare operationala a transporturilor si resurse umane avand ca angajati personal in functia de secretar, asistent manager. Gestionarea activitatii contabile si de resurse umane sunt externalizate, societatea avand incheiat in acest sens contracte de prestari servicii cu societati de profit din tara;
- in fisa postului intocmita personalului angajat in functia de sofer profesionist pentru contractele de munca incheiate pana in anul 2016, sunt prezentate doar atributii cu privire la desfasurarea activitatii specifice de sofer (respectarea legislatiei rutiere si a normelor de securitate a muncii, obligatia de participare la incarcarea si descarcarea marfurilor transportate, asigurarea existentei documentelor obligatorii referitoare la transportul rutier etc.). La contractele de munca incheiate incepand cu anul 2017, in fisa postului, pe langa atributiile existente se adauga obligatii ale angajatului in situatia in care activitatea se desfasoara la punctul de lucru din C. Aceste obligatii sunt de exemplu: efectueaza constant si corect intretinerea zilnica a autovehiculului societatii, asigura alimentarea ritmica a masinii cu combustibil, se ocupa de revizia tehnica periodica, la plecarea si venirea din cursa sa aplice pe foaia de parcurs ora exacta de plecare si intrare, asigura buna functionare si intretinerea autovehiculelor respectand toate indicatiile si instructiunile tehnice, asigura zilnic curatenia autovehiculului, participa efectiv pe durata programului de lucru la reparatiile ce se efectueaza la autovehiculul pe care il are in primire etc.

Insa, asa cum s-a aratat mai sus, in Constanța camioanele nu au ajuns niciodata, **X** neefectuand transport pe teritoriul Romaniei.

- activitatea de administrare a societatii se desfasoara exclusiv in o, fiind incheiate contracte de administrare intre **X**, in calitate de proprietar si **A**, in calitate de administrator. Contractul de administrare prevede faptul ca **A** sa asigure operarea comerciala a autovehiculului dupa cum cer proprietarii, acestea incluzand, dar fara a se limita la ele, urmatoarele functii: asigurarea serviciilor de inchiriere de transport, cautarea si negocierea angajarii autovehiculului si incheierea unor contracte privind angajarea

autovehiculului; luarea de masuri pentru plata corespunzătoare către proprietar a tuturor veniturilor la care proprietarii pot avea dreptul; asigurarea estimărilor și situațiilor financiare privind călătoriile; emiterea instrucțiunilor de călătorie pentru șoferi.

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.

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

Or, în cazul de față, **X** prin contracte individuale de muncă și acte adiționale, a înștiințat salariații cu privire la faptul că locul de muncă referitor la desfășurarea activității va fi pe teritoriul Uniunii Europene, pentru perioade diferite de timp, neexistând la dosarul cauzei informații despre perioada efectivă desfășurată de fiecare angajat pe teritoriul Uniunii Europene în decursul perioadei **00 2015 - 00 2018**.

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

Așa cum este definită de art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, 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, or, salariații contestatarii au avut locul de muncă în o, și au primit salariul minim din România și diurne externe.

Prin urmare, pentru a putea delega/detasa personalul angajat al **X** trebuia inițial să desfășoare activitate în România întrucât notiunea de delegare așa cum este definită la art.43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii presupune ca fiind exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, ori în cazul conducătorilor auto angajați ai contestatarului, locul de muncă este în străinătate, cu atât mai mult cu cât locul garării camioanelor și plecării în cursă este în o și niciodată în România.

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

În ceea ce privește remunerația salariaților pentru prestarea de servicii pentru beneficiarul din o, **X** a acordat acestora următoarele sume:



- Suma inscrisa in contractul individual de munca reprezentând salariul de baza lunar (salariul minim pe economie), sporul de weekend, sporul de noapte si sporul de sarbatori legale, pentru care societatea intocmeste in Romania state de plata, calculeaza obligatiile fiscale aferente (impozit pe venitul din salarii si contributiile sociale aferente), le declara si le achita la organul fiscal teritorial din Romania. Aceste cheltuieli sunt inregistrate de societate in evidenta contabila in contul 641 „Cheltuieli cu salariile personalului”.

- O suma denumita de societate indemnizatie de delegare (diurna) aferenta zilelor in care salariatul isi exercita atributiile prevazute in fisa postului, sume inregistrate de societate in evidenta contabila in contul 625 „Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari”, pentru care nu a calculat, declarat si virat in Romania impozitul pe venitul din salarii si contributiile sociale aferente.

Având în vedere că prin natura lor, atât diurna cât și indemnizația de delegare se acordă pentru acoperirea unor cheltuieli legate de achiziționarea hranei și compensarea disconfortului creat de dislocarea salariatului din mediul său de viață obișnuită, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea, aceste drepturi bănești reprezintă o sumă fixă, nevoile salariaților detașați fiind aceleași indiferent de pregătire, de performanță, de numărul de zile lucrate și de productivitatea muncii. Pentru justificarea sumelor acordate cu titlu de „indemnizație delegare/detașare”, societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca indemnizatiile specifice delegarii au fost acordate salariaților cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de delegare, respectiv cheltuieli de transport, cazare si masa.

Mai mult, din constatările organelor de inspecție fiscală reiese faptul că societatea a suportat cheltuielile cu transportul angajatilor din Romania catre o, așa cum reiese și din actele adiționale la contractele individuale de munca.

Așadar, în baza documentelor analizate mai sus, și așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2019**, se reține că sumele de bani acordate de contestatară salariaților trimiși să presteze servicii în străinătate, au fost diferite de la un angajat la altul, ceea ce înseamnă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul societatii și nu indemnizații de delegare.

Astfel, se reține că sumele de bani acordate de X angajatilor trimisi în strainatate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizatii de delegare întrucât activitatea desfasurata de personalul trimis în strainatate consta în prestatii de munca privind transport, doar pe teritoriul Uniunii Europene.

Avand in vedere cele menționate mai sus, se reține că **X** a acordat angajatilor sume de bani sub forma indemnizațiilor de delegare (diurna), în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerație primită de salariați pentru munca prestată în străinătate.

Prin urmare, sumele acordate sub denumirea de indemnizații de delegare reprezintă în fapt venituri de natura salarială sau asimilate salariilor care se includ în baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din salarii și pentru contribuții sociale.

Totodată, se reține că așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat documentul portabil A1 pentru angajații trimisi la muncă în o, formular care atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială a României și certifică faptul că titularul sau se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în o, potrivit Regulamentului (CE) nr.987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 septembrie 2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

Potrivit constatarilor echipei de inspecție fiscală, din răspunsul verbal al societății a rezultat că angajații nu dețin formularul A1, astfel de documente nefiind anexate nici la dosarul cauzei.

Organul de soluționare a contestației reține că pentru salariații detașați în o, pentru care societatea contestată nu a obținut documentul portabil A1, echipa de inspecție fiscală a constatat că **X** nu a prezentat informații cu privire la deținerea de către angajații trimisi în o de certificate de rezidență fiscală care să ateste că acestea sunt persoane fizice independente.

Personalul angajat al **X** nu deține certificate de rezidență fiscală, astfel că în speță nu sunt aplicabile Convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate între România și o, având în vedere că acești salariați nu au obținut niciodată rezidență în acest stat.

Totodată, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține faptul că societatea nu a acordat salariaților salariul minim stabilit în statul membru al Uniunii Europene – o pe teritoriul căruia au fost detașați salariații și nu a achitat în această țară impozitul pe veniturile din salarii.

Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 018 din 21 ianuarie 1997 a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale, modificată și completată de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, care stipulează la art.3 și art.7 următoarele:

**"ART. 3**

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

b) salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 4 alin. (2);

c) salariu minim - salariul minim aplicabil pe teritoriul României pentru salariatul detașat pe teritoriul României, respectiv salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României;

d) cheltuieli generate de detașare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării;

e) indemnizație specifică detașării - indemnizația acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare.

(2) În sensul prezentei legi, noțiunea de "salariat" este cea reglementată în legislația română.

(3) Pe întreaga perioadă a detașării salariatul detașat își va păstra raportul de muncă direct cu angajatorul care l-a detașat.(...)

#### ART. 7

(1) Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare valabile în statul membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

c) salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;(...)

(2) În sensul prevederilor prezentei legi, noțiunea de "salariu minim" prevăzută la alin. (1) lit. c) este definită de legislația și/sau practica statului membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau Confederației Elvețiene, pe al cărui/cărei teritoriu este detașat salariatul."

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile

de muncă stabilite în statul membru al Uniunii Europene unde prestează serviciile, inclusiv de salariul minim aplicabil pe teritoriul aceluia stat.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că **X** nu a respectat prevederile minim legale din Austria în ceea ce privește legislația privind evitarea dumpingului social.

Prin urmare, societatea a achitat sumele cu titlul de "îndemnizații de delegare" fără să țină cont de prevederile Legii nr.344/2006 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, așa cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, respectiv să acorde angajaților săi salariul minim prevăzut de legislația olandeză și să achite toate impozitele și contribuțiile aferente acestora.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că sumele acordate personalului sub denumirea de "îndemnizații de delegare" (diurna) reprezintă în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, respectiv venituri de natura salarială, motiv pentru care societatea avea obligația să procedeze la impozitarea acestora din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarului impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei**.

În sensul celor reținute mai sus este și jurisprudența națională, respectiv Deciziile nr.708/CA/2019 și nr.867/CA/2019, definitive, emise de Curtea de Apel Oradea.

Astfel, prin Decizia nr.708/CA/2019, instanța de judecată a reținut următoarele:

*„[...] este de esența delegării, respectiv a detasării transnaționale (care are caracteristicile delegării reglementată de art.43-44 din Legea nr.53/2003 și nu a detasării prevăzută la art.45 din același act normativ) exercitarea temporară de către salariat a activității în alt loc decât cel în care lucrează în mod normal, scopul indemnizației de delegare / detasare transnațională (a diurnei) fiind, conform legislației naționale (art.3 alin.(1) lit.e din Legea nr.344/2006) și a jurisprudenței CJUE (C-393/13, par.48), de a asigura protecția socială a lucrătorului în cauză, compensând inconvenientele cauzate de delegare / detasare, care constau în îndepărtarea persoanelor interesate de mediul lor obișnuit.*

*În fapt, în baza probelor administrate în cauză, judecătorul fondului a stabilit ca perioada 01.07.2015 – 31.12.2016 angajații reclamantei care au primit sume de bani cu titlu de diurna au desfășurat numai din I nu și la sediul societății din România, respectiv în locul menționat în contractele individuale de muncă ca fiind locul muncii.”*

De asemenea, prin Decizia nr. 867/CA/2019, instanța de judecată a reținut ca „*echipa de inspectie fiscala a constatat, pe baza documentelor puse la dispozitie de societate, ca acesti angajati au desfasurat activitate numai in I, astfel ca delegarea nu are caracter temporar, iar societatea intimata a aplicat gresit prevederile art.43 din Legea nr.53/2003 referitoare la delegare si ale HG nr.518/1995 privind diurna.*

*[...] Curtea retine ca intimata reclamanta nu si-a dovedit sustinerile, neaducand dovezi cu care sa rastoarte prezumtia de legalitate a actelor administrative in litigiu. [...] Cei 24 de angajati ai intimatei au adesea desfasurat activitate numai in I, astfel ca delegarea nu a avut caracter temporar si indemnizatia acordata salariatilor nu reprezinta diurna, ci o remuneratie a muncii prestate in strainatate. [...]*

*Conform prevederilor art.3 alin.(1) lit.c din Directiva 96/71/CE, acesti angajati trebuiau sa primeasca salariul minim pe economie din I, inasa angajatorul nu a acordat salariul minim din I ci a preferat sa plateasca diurna care este scutita de impozitare”.*

Referitor la contribuțiile sociale, potrivit art. 296<sup>3</sup> lit.a și lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

*”Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale*

*Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

*a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte; [...]*

*g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.”*

În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, sunt incidente prevederile art.296<sup>4</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, care precizează:

*„Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale*

*(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:*

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; [...]

u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.”

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția asiguratorie pentru muncă, sunt incidente prevederile art. 296<sup>5</sup>, potrivit căroră:

“ART. 296<sup>5</sup>

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asiguraților sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut. În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asiguraților sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și art. 296<sup>16</sup> lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17</sup> alin. (6).

(2<sup>1</sup>) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări

sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și art. 296<sup>16</sup> lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17</sup> alin. (7). Baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296<sup>15</sup>.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională. [...].”

Totodată potrivit art. 296<sup>18</sup> din același act normativ:

”Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.”

Atât în ceea ce privește contribuțiile sociale datorate de angajați, cât și cele datorate de angajator, anterior menționate, prevederi similare se

regăsesc și la art.136, art.137, art.139, art.140, art.146, art.155, art.157, art.158, art.168, art.185, art.187, art.188, art.190, art.193, art.195, art.196, art.199, art.209, art.212, art.214 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Începând cu data de 01.01.2018, prevederile art.158-art.167, art.184-art.215 din acest act normativ au fost abrogate, iar potrivit art.216, art.218 și art.219:

**”ART. 216**

***Contribuțiile sociale obligatorii datorate în România***

*(1) Persoanele fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor și/sau din activități independente, atât în România, cât și pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al unui stat membru al Spațiului Economic European sau al Confederației Elvețiene pentru care autoritățile competente ale acestor state sau organismele desemnate ale acestor autorități stabilesc că, pentru veniturile realizate în afara României, legislația aplicabilă în domeniul contribuțiilor sociale obligatorii este cea din România, au obligația plății contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), după caz.*

*(2) Persoanele fizice prevăzute la alin. (1) care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor atât în România, cât și în alte state membre ale Uniunii Europene, într-un stat membru al Spațiului Economic European sau Confederația Elvețiană datorează pentru veniturile din afara României contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2).*

**ART. 218**

***Baza de calcul***

*Pentru persoanele prevăzute la art. 216 baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii datorate pentru veniturile realizate în afara României este venitul realizat declarat, pe fiecare categorie de venit.*

**ART. 219**

***Stabilirea și plata contribuțiilor sociale obligatorii***

*(1) Pentru persoanele fizice prevăzute la art. 216 alin. (2) contribuțiile sociale obligatorii datorate pentru veniturile din afara României se calculează, se rețin și se plătesc de către angajatorii acestora.”*

Contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2) sunt următoarele:

*”a) contribuțiile de asigurări sociale, datorate bugetului asigurărilor sociale de stat;*

*b) contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;*



*c) contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată bugetului general consolidat.”*

*În ceea ce privește contribuția asiguratorie pentru muncă, se rețin prevederile art. 220<sup>1</sup>, art.220<sup>2</sup>, art.220<sup>3</sup> și art.220<sup>4</sup> din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2018, potrivit cărora:*

*”ART. 220<sup>1</sup>*

*Contribuabilii obligați la plata contribuției asiguratorii pentru muncă sunt, după caz:*

*a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte; [...]*

*ART. 220<sup>2</sup>*

*(1) Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la art. 76 alin. (1) - (3), după caz, acordate de către contribuabilii prevăzuți la art. 220<sup>1</sup> lit. a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la art. 220<sup>1</sup> lit. [...]*

*ART. 220<sup>3</sup>*

*Cota contribuției asiguratorie pentru muncă este de 2,25%.*

*ART. 220<sup>4</sup>*

*(1) Baza lunară de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:*

*a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. [...].”*

Întrucât potrivit prevederii legale care reglementează contribuțiile sociale mai sus menționate, baza de calcul a acestora este constituită din suma veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, iar așa cum s-a reținut anterior în cuprinsul prezentei decizii sumele acordate personalului trimis sa lucreze in o, sub denumirea de ”indemnizații de delegare”, reprezintă venituri de natură salarială, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară avea obligația calculării,

reținerii și virării contribuțiilor sociale mai sus menționate, în sumă totală de **000 lei**.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. 671023/25.09.2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale într-o speță similară în care se precizează că: *"sumele primite de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296<sup>4</sup> lit.o) și art. 296<sup>5</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii"*.

Această opinie a avut la bază și adresa nr.27970RG/2045DJCLM/23.09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în care s-a precizat că: *"indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare"*.

În același sens este și Decizia nr.4646/2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care se precizează că atât timp cât sumele de bani acordate salariaților detașați au fost condiționate de numărul de ore lucrate rezultă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei, sumele astfel acordate fiind de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către societate a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.

Pentru a detalia cele de mai sus, se reține că sumele de bani acordate salariaților sunt diferențiate pe criteriul numărului de ore lucrate sau a rezultatului obținut, fiind de natura juridică a veniturilor salariale, în timp ce sumele reprezentând indemnizație de detașare au un caracter general, nefiind diferențiate, având menirea echilibrării unui disconfort creat.

Relevantă în acest sens este și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauza C-396/13, în care se precizează, fără echivoc, că în cazul lucrătorilor transfrontalieri, indemnizațiile, diurnele, primele de concediu reprezintă drepturi salariale, fiind impozitate în consecință.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că s-a trecut peste voința părților conform contractelor individuale de muncă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală nu a intervenit în voința părților, ci au stabilit tratamentul din punct de vedere fiscal, a sumelor acordate cu titlu de diurnă conform actelor adiționale la contractele de muncă.

Referitor la invocarea de către societate a clauzei de mobilitate, se reține că așa cum rezultă din adresa nr. **000/2019**, organele de inspecție fiscală menționează faptul că nu au identificat în contractele de muncă încheiate de **X** o astfel de clauză.

Se reține că la art.25 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii:

*„(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”.*

Însă în contractele individuale de muncă, societatea nu a specificat un cuantum al unor astfel de prestații, ci doar salariul de bază lunar brut (salariul minim pe economie) și sporurile acordate, iar în acte adiționale la contractele de muncă s-a prevăzut cuantumul diurnei lunare (între **000 – 000** euro / luna), care în fapt, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii reprezintă contravaloarea muncii prestate în străinătate.

În ceea ce privește invocarea de către societate a prevederilor art.9 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și art. 43 și art. 44 alin.(2) din Codul muncii care reglementează delegarea și stabilește dreptul la indemnizația de delegare, așa cum s-a arătat mai sus, salariații **X** nu își exercită temporar, din dispoziția angajatorului, atribuțiile de serviciu în afara locului său de muncă, ci prestează efectiv munca pentru care au fost angajați, respectiv aceea de șoferi de autocamioane pentru clientul comunitar cu care contestatara are încheiate contracte de prestări servicii de transport. În cazul conducătorilor auto angajați ai societății **X** locul de muncă nu este niciodată în România, așa cum s-a arătat prin prezenta decizie, astfel că nu sunt aplicabile prevederile privind delegarea, iar angajații nu pot beneficia de indemnizație de delegare.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție în Decizia nr.547/2016 emisă într-o speță similară, care reține că:

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

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

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

Astfel, nu poate fi reținut nici argumentul societății referitor la faptul ca potrivit prevederilor Codului fiscal, indemnizația de delegare nu este parte a salariului, intrucat sumele acordate salariatilor sub forma de diurna reprezinta venituri de natură salarială, care se impoziteaza conform prevederilor Codului fiscal.

Argumentele societății potrivit cărora soferii în cauză au fost și sunt salariați X, au lucrat pe camioanele acesteia, înmatriculate în România, au primit dispoziții de muncă de la dispeceratul societății și au prestat munca în interesul societății, fiind subordonați acesteia și nu beneficiarului final al activității de transport ori societății din o, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei intrucat contestatarul a angajat personal în baza contractelor individuale de muncă la care au fost încheiate acte adiționale, dar potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, prin aceste contracte se menționează locul de muncă unde salariații urmau să-și desfășoare activitatea, respectiv pe teritoriul Uniunii Europene, fără ca salariații să desfășoare activitatea pe teritoriul României.

Argumentul societatii cu privire la faptul ca pentru sumele imputate, sarcina fiscala nu apartine **X** ca angajator, ci salariatului, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere ca potrivit art.78 alin.(1) din Legea nr.227/2015, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, „beneficiarii de venituri din salarii datoreaza un impozit lunar, final, care se calculeaza si se retine la sursa de catre platitorii de venituri”, in speta **X**.

Totodata, potrivit art.80 alin.(1) din acelasi act normativ:

*„Platitorii de salarii si de venituri asimilate salariilor au obligatia de a calcula si de a retine impozitul aferent veniturilor fiecarei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum si de a-l plăti la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se platesc aceste venituri.”*

Referitor la sustinerea societatii potrivit careia competenta in aplicarea reglementarilor generale si speciale in domeniul relatiilor de munca, securitatii si sanatatii in munca este supusa controlului Inspectiei muncii si nu echipei de inspectie fiscala, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat potrivit art.11 alin.(1) Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocat si de organele de inspectie fiscala in decizia de impunere contestata:

*"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritatile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta continutul economic al tranzacției/ activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta", coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, potrivit căruia:*

*“În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.*

Prevederi similare se regasesc si la art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, in vigoare pana la data de 31.12.2015.

Aceste prevederi legale consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil.

In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale, iar organul fiscal este obligat sa motiveze in fapt decizia de impunere emisa ca urmare a neluării in considerare a unei tranzactii sau, dupa caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzactii, prin indicarea elementelor relevante in legatura cu scopul si continutul tranzactiei ce face obiectul neluării in considerare/reîncadrării, precum si a tuturor mijloacelor de proba avute in vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Astfel ca, prin reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurna ca fiind venituri de natura salariala primite de angajati ca urmare a prestarii muncii in strainatate, conform constatarilor echipei de inspectie fiscala, a fost determinata starea de fapt fiscala reala, in acest sens fiind si retinerile Curtii de Apel Oradea, intr-o speta similara, conform Deciziei nr.708/CA/2019, definitiva.

Totodata, argumentele societatii referitoare la faptul ca sumele cu titlu de diurna acordate salariatilor care indeplinesc functia de sofer sunt platite cu scopul de a le rambursa acestora cheltuielile ocazionate cu transportul, cazarea si masa fiecaruia dintre ei, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca indemnizatiile specifice delegarii au fost acordate salariatilor cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de delegare, respectiv cheltuieli de transport, cazare si masa.

Mai mult, din constatările organelor de inspecție fiscală reiese faptul că societatea a suportat cheltuielile cu transportul angajatilor din Romania catre o, așa cum reiese și din actele adiționale la contractele individuale de munca.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei și contribuțiile sociale aferente în sumă totală de 000 lei**, astfel cum au fost detaliate în preambulul prezentei decizii.

**2) In ceea ce privește impozitul pe profit in suma de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este învestită să se pronunțe daca in mod legal organele de inspectie fiscala, urmare analizării dosarului prețurilor de transfer, au ajustat veniturile realizate de X, aferente prestarilor de servicii transport efectuate catre persoana afiliata A din o, în condițiile în care in vederea realizarii analizei de comparabilitate, echipa de inspectie fiscala nu a respectat criteriile de selectie prevazute in strategia de cautare.**

**In fapt**, urmare analizarii dosarului preturilor de transfer prezentat de societate echipei de inspectie fiscala, respectiv a modului in care preturile de tranzactionare practicate de **X** in relatie cu entitatile afiliate respecta principiul valorii de piata, s-a constatat ca in ceea ce privește prestarile de servicii efectuate de **X** in beneficiul partii afiliate **A** din o a fost folosita metoda compararii preturilor.

Din analiza informatiilor prezentate in dosarul preturilor de transfer si a completarilor la acest dosar, s-a constatat ca prin metoda utilizata, societatea nu a demonstrat ca preturile practicate in relatia cu persoana afiliata **A** sunt aceleasi cu preturile pe care persoane independente le practica pe piata libera, fapt pentru care, in cadrul audientei acordata societatii in data de **00.00.2019**, organele de inspectie fiscala au comunicat acesteia ca se va proceda la estimarea valorii de piata a tranzactiilor, prin metoda marjei nete.

Societatea a solicitat echipei de inspectie fiscala acordarea unui interval de timp pentru a prezenta propria analiza, respectiv studiul de comparabilitate folosind metoda marjei nete.

Astfel, prin adresa inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice sub nr.**000/2019**, **X** a prezentat echipei de inspectie fiscala studiul de comparabilitate pentru serviciile de transport efectuate catre **A**, prin

aplicarea metodei marjei nete, fiind cautate entitati care sa efectueze activitati similare si sa suporte riscuri similare cu cele ale **X**.

Pentru elaborarea esantionului, cautarea de companii comparabile a implicat utilizarea bazei de date TP Catalyst. Intrucat prin aplicarea criteriilor de cautare folosite de **X** nu au fost identificate companii comparabile pe piata din Romania, strategia de cautare a societatii a fost extinsa prin includerea companiilor din Uniunea Europeana prin folosirea acelorasi criterii de cautare ca si pe piata din Romania, fiind identificate un numar de noua companii comparabile pe piata din Uniunea Europeana, reprezentand esantionul final.

Urmare analizei de catre echipa de inspectie fiscala a documentatiei prezentata de societate referitoare la tranzactiile constand in prestari servicii transport realizate de **X** in beneficiul **A** din o, conform careia a fost prezentat studiul de comparabilitate folosind metoda marjei nete, astfel cum s-a aratat mai sus, s-a constatat ca in ceea ce priveste strategia de cautare a companiilor pe teritoriul national, la criteriul independenta societatea a selectat din baza de date, companii cu actionariat cunoscut, in cadrul caruia nu exista actionar ce detine mai mult de 25% din actiuni, in mod direct sau indirect (indicatorii „A-”, „A”, „A+”), cu scopul declarat de a elimina din esantionul cantitativ acele societati care sunt in relatie de afiliere cu alte persoane, conform definitiei prevazuta la art.7 din Codul fiscal.

S-a constatat ca in acest mod, o cautare in bazele de date strict pe acest criteriu, elimina in mod arbitrar posibile societati independente la care una sau mai multe persoane fizice detin cel putin 25% din valoarea / numarul titlurilor de participare, existand suficiente situatii in care o persoana fizica sa detina controlul asupra unui procent mai mare de 25% din titlurile de participare / drepturile de vot ale unei companii, fara sa detina in acelasi timp si controlul asupra altor companii, ceea ce nu inseamna ca acea companie nu este independenta din perspectiva preturilor de transfer.

Avand in vedere prevederile Ghidului OCDE (pct.1.110, pct.1.112, pct.1.142, pct.1.143, pct.9.126), precum si faptul ca potrivit legislatiei in vigoare, analiza de comparabilitate in materie de preturi de transfer are in vedere tranzactiile comparabile necontrolate, iar ca primul criteriu este cel teritorial, national, obligatoriu, echipa de inspectie fiscala a constatat ca nu este justificata extinderea studiului de comparabilitate al societatii prin includerea companiilor din Uniunea Europeana, deoarece exista companii comparabile pe piata nationala, asa cum rezulta din analiza comparativa efectuata de organele de inspectie fiscala, prezentata detaliat la capitolul IV „Dosarul preturilor de transfer” din raportul de inspectie fiscala.



In consecinta, s-a constatat ca studiul comparativ prezentat de **X** nu este in masura sa asigure datele necesare pentru a stabili daca preturile de transfer practicate respecta principiul valorii de piata, atat timp cat pentru evaluarea acestora au fost folosite date ale unor societati independente care activeaza intr-o zona geografica in care conditiile economice difera fata de cele nationale, fapt pentru care in baza prevederilor art.7 alin.(3) si alin.(4) din OPANAF nr.442/2016 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.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la estimarea valorii de piata a tranzactiilor prin ajustarea veniturilor din exploatare ale **X** pentru a reflecta pretul de piata al serviciilor prestate catre **A**.

Astfel, a fost calculat indicatorul financiar RRCT Rata rentabilitatii costurilor totale, datele fiind prezentate in Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala, constatandu-se ca in anii 2014 – 2017 indicatorul de rentabilitate comparat, respectiv rata de rentabilitate a serviciilor de transport efectuate in beneficiul persoanei afiliate **A** s-a aflat in afara intervalului de comparare, RRCT neincadrandu-se in intervalul cuartilic, fiind mai mic decat valoarea cuartilei inferioare, valoarea minima a intervalului de comparare.

Intrucat pentru aceasta perioada nu a fost respectat principiul valorii de piata, echipa de inspectie fiscala a procedat la estimarea prin ajustarea veniturilor pe care **X** ar fi trebuit sa le inregistreze urmare prestarilor de servicii transport catre **A**.

Din studiul de comparabilitate efectuat de echipa de inspectie fiscala, conform informatiilor obtinute din baza de date ORBIS pentru anii 2014-2017, valoarea mediana prezentata in situatia esantionul obtinut (Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala) este considerata a fi pretul de transfer ce respecta principiul valorii de piata, iar ajustarea veniturilor pe care **X** trebuia sa le inregistreze s-a realizat la nivelul la care indicatorul de rentabilitate RRCT este egal cu valoarea medianei.

Modul de calcul al ajustarii veniturilor este prezentat in Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala, fiind stabilite, pentru perioada 2014 – 2017, venituri suplimentare in suma totala de **000 lei**.

La calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar, echipa de inspectie fiscala a luat in considerare cheltuielile deductibile cu contributiile salariale ale angajatorului, calculate pentru sumele acordate salariatilor cu titlu de diurna, cu aceste cheltuieli fiind influentat modul de calcul al marjei

de adaos comercial net, conform Anexei nr.**000** la raportul de inspectie fiscala.

Totodata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in ceea ce priveste costurile de inregistrare a 32 camioane, acestea reprezinta cheltuieli de exploatare, si nu cheltuieli extraordinare asa cum au fost inregistrate de societate, intrucat sunt legate de activitatea de baza a societatii.

In consecinta, in sarcina **X** a fost stabilit suplimentar un impozit pe profit in suma de **000 lei**.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, prin contestatia formulata societatea sustine ca echipa de inspectie fiscala nu a demonstrat lipsa unor potentiale relatii de afiliere prin exercitarea relatiei de control, astfel ca studiul de comparabilitate realizat de organele de inspectie fiscala este eronat intrucat nu respecta prevederile legale in materie de relatii de afiliere, invocand in acest sens art.7 pct.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

De asemenea, prin contestatia formulata contestatarul sustine ca desi in studiul de comparabilitate unul dintre pasii urmati de echipa de inspectie fiscala a constatat in eliminarea societatilor „pentru care nu sunt informatii suficiente, in sensul ca nu detin site-uri proprii”, in coloana „Sursa informatii” din Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala sunt mentionate site-uri care nu sunt proprii societatilor mentionate, apartin altor companii care nu se regasesc in setul de companii comparabile identificat de echipa de inspectie fisca, sau ofera informatii generale despre companii (CUI, CAEN, numar de inmatriculare, localizare), fara sa ofere informatii cu privire la obiectul efectiv de activitate al societatilor, informatiile furnizate de codul CAEN nefiind suficiente pentru a concluziona asupra obiectului de activitate al unei companii.

In sustinerea celor de mai sus societatea a prezentat un tabel in care sunt mentionate societatile cuprinse in esantionul de comparare realizat de echipa de inspectie fiscala si sursa de informatii pentru fiecare dintre aceste societati.

De asemenea, societatea sustine ca in esantionul final de companii comparabile:

- a fost identificata o societate care, conform site-ului propriu, are birouri in Romania si I, prezentand un grad ridicat de a realiza tranzactii in regim de afiliere,
- au fost identificate cinci companii care in plus fata de activitati de transport desfasoara si alte activitati, care nu sunt derulate si de **X**, astfel ca nu corespund profilului functional al societatii, activitatea acestora neputand fi

comparata cu activitatea derulata de X, intrucat marjele lor de profitabilitate sunt influentate si de restul activitatilor derulate.

In ceea ce priveste ajustarea indicatorului de profitabilitate inregistrat in anul 2014, cu cheltuielile aferente inregistrarii a 32 camioane, societatea sustine ca acestea reprezinta cheltuieli extraordinare. De asemenea, in situatia in care costurile efective de inregistrare a camioanelor reprezinta costuri pe care orice societate de profil le inregistreaza, asa cum au constatat organele de inspectie fiscala, costurile adiacente cu transportul si stationarea acestora reprezinta costuri exceptionale generate de procedura prevazuta de lege cu privire la inmatricularea camioanelor si efectuate de societate in legatura cu activitatea operationala.

Referitor la luarea in calculul indicatorului de profitabilitate a cheltuielilor deductibile cu contributiile sociale calculate de echipa de inspectie fiscala pentru sumele acordate de societate cu titlu de diurna, contestatarul sustine ca este incorecta aceasta abordare intrucat nu mai sunt reflectate strict ajustarile de preturi de transfer.

**In drept**, art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, prevede:

*“(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 directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”,

iar potrivit art.7:

“(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

26. 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;”.

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

„22. *Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. **Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate.** Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.*

[...]

*Ajustarea profiturilor persoanelor afiliate nu conduce la modificarea situațiilor financiare ale persoanelor afiliate.*

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, autoritățile fiscale nu vor ține cont de împrejurările efective ce nu puteau fi cunoscute de către părțile la tranzacție la data perfectării acesteia și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra- sau o subestimare de către părți a valorii tranzacției.

**Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art.11 alin.(2) din Codul fiscal.**

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.

[...]

28. În sensul art.11 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, se înțelege metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului.

### **29. Metoda marjei nete**

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 utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de

management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri [...].

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.”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente următoarele prevederi legale:

Art.19 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Art.11 alin.(4) lit.a) din același act normativ, conform căruia:

**“(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.** [...]. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

d) metoda marjei nete; [...]

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.”

Potrivit art.7 pct.26 din Codul fiscal în vigoare începând cu 01.01.2016, „între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer”, iar în conformitate cu pct. 32, **preț de piață** reprezintă „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.”

Pct.5 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele 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: [...]

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; [...]

(2) 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.

(3) 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.”

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 ce 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, folosind una din metodele prevăzute de lege.

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD:

***“Prețurile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, deoarece ele determină în mare parte veniturile și cheltuielile, și deci, profiturile impozabile ale companiilor asociate, în diferite jurisdicții. Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii asociate ce operau în aceeași jurisdicție. Problemele naționale nu sunt analizate în acest Ghid, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de tratat deoarece ele implică mai multe jurisdicții fiscale, și, prin urmare, de aceea orice ajustare adusă prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o modificare corespondentă într-o altă jurisdicție, după caz. dar, dacă cealaltă jurisdicție nu este de acord să efectueze o ajustare corespondentă, grupul de CMN va fi impozitat de două ori pentru o parte din profiturile sale. Pentru a minimiza riscul unei astfel de duble impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere”.***

De asemenea, la capitolul „Glosar” din Ghidul OCDE sunt definite următoarele noțiuni:

***“Costuri directe***



*Costuri efectuate anume pentru producere unui bun sau pentru prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.*

### **Costuri indirecte**

*Costurile aferente producerii unui produs sau servicii care, deși au strânsă legătură cu procesul de producție, pot fi comune pentru mai multe produse sau servicii (spre exemplu, costurile unui departament de reparații care oferă servicii pentru echipamentele utilizate în producția mai multor produse).*

### **Metoda marjei tranzacționale nete**

*O metodă de profit tranzacțional ce examinează marja de profit net raportată la o bază adecvată (de ex. costuri, vânzări, active) pe care o realizează un contribuabil dintr-o tranzacție controlată (sau din tranzacții ce se cuvin a fi agregate conform principiilor din Capitolul III).“*

Urmare analizării dosarului prețurilor de transfer întocmit și prezentat de **X**, în cadrul caruia analiza de comparabilitate s-a realizat prin aplicarea metodei marjei nete, echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru anii 2014 - 2017 tranzacțiile derulate de societate cu persoana afiliată **A** (prestări de servicii transport efectuate de **X** în beneficiul părții afiliate), nu respectă principiul valorii de piață, fapt pentru care, veniturile înregistrate de societate în acești ani fiscali au fost ajustate (majorate) cu suma de **000 lei**.

Astfel, sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate la Capitolul IV “Dosarul prețurilor de transfer” din Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, ajustarea efectuată de către acestea a avut la bază următoarele:

Conform studiului de comparabilitate realizat de societate utilizând metoda marjei nete, cautarea de companii comparabile a implicat utilizarea bazei de date TP Catalyst. Pentru elaborarea esanționului, strategia de cautare a societății în această bază de date s-a realizat folosind următoarele criterii:

Codul de activitate – au fost selectate societăți care își desfășoară activitatea pe baza codului CAEN 4941 „Transporturi rutiere de marfuri”;

Statusul de activitate – au fost selectate doar companiile active și cele cu un status necunoscut;

Independența – au fost selectate companiile cu acționariat cunoscut, în cadrul cărora nu există acționar ce deține mai mult de 25% din acțiuni în mod direct sau indirect (indicatorii „A-”, „A”, „A+”);

Numărul de filiale – au fost eliminate companiile care dețin alte filiale sau a căror cota de participare în alte entități este cuprinsă în intervalul 25% - 100%;

Modelul de raportare – au fost selectate doar companii cu date financiare neconsolidate (indicator U1 in baza de date TP CatalySt);

Structura actionariatului – au fost eliminate companiile care sunt detinute de cel putin un actionar cu o cota de participare cuprinsa in intervalul 25% - 100%.

Prin aplicarea acestor criterii de cautare, societatea a obtinut un set de cinci companii potential comparabile pe piata din Romania, asupra carora au fost aplicate o serie de criterii cantitative si calitative in vederea obtinerii unui set final de companii comparabile, pe baza caruia sa se determine un interval conform cu principiul valorii de piata. Urmare aplicarii criteriilor de selectie cantitative, au fost eliminate doua societati, iar prin aplicarea criteriilor de selectie calitative au fost eliminate trei societati, astfel ca nu au fost identificate companii comparabile pe piata din Romania.

Prin urmare, strategia de cautare a societatii a fost extinsa prin includerea companiilor din Uniunea Europeana. Pentru a putea identifica entitati pe piata din Uniunea Europeana care desfasoara activitati similare celor desfasurate de X, au fost folosite aceleasi criterii de cautare ca si pe piata din Romania.

Prin aplicarea acestor criterii de cautare, a fost obtinut un set initial de 353 companii potential comparabile, carora i-au fost aplicate criterii cantitative si calitative in vederea obtinerii unui set final de companii comparabile pe baza caruia sa se determine un interval al valorilor de piata, fiind identificate un numar de noua companii comparabile pe piata din Uniunea Europeana, reprezentand esantionul final.

Analizand studiul de comparabilitate prezentat de societate prin utilizarea metodei marjei nete, s-a constatat ca in ceea ce priveste strategia de cautare a companiilor pe teritoriul national, prin utilizarea criteriului independenta astfel cum s-a aratat mai sus (selectarea din baza de date a companiilor cu actionariat cunoscut, in cadrul caruia nu exista actionar ce detine mai mult de 25% din actiuni, in mod direct sau indirect - indicatorii „A-”, „A”, „A+”) se elimina in mod arbitrar posibile societati independente la care una sau mai multe persoane fizice detin cel putin 25% din valoarea / numarul titlurilor de participare, existand suficiente situatii in care o persoana fizica sa detina controlul asupra unui procent mai mare de 25% din titlurile de participare / drepturile de vot ale unei companii, fara sa detina in acelasi timp si controlul asupra altor companii, ceea ce nu inseamna ca acea companie nu este independenta din perspectiva preturilor de transfer.

De asemenea, s-a constatat ca prin aplicarea acestui criteriu restrictiv, baza de date utilizata in documentatia prezentata de societate a returnat un numar insuficient de societati comparabile de pe piata transporturilor din Romania, ceea ce a determinat extinderea cautarilor unor comparabile independente pe o zona geografica mai larga, respectiv

Uniunea Europeana, omitandu-se astfel scopul analizei, acela de a identifica un numar suficient de societati independente comparabile care sa necesite cat mai putine ajustari, intrucat in cauza particularitatile pietei geografice in care se realizeaza operatiunile economice pot afecta semnificativ comparabilitatea.

In lipsa unor ajustari de comparabilitate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca nu este justificata extinderea studiului de comparabilitate al societatii prin includerea companiilor din Uniunea Europeana, deoarece potrivit analizei comparative efectuata de organele de inspectie fiscala exista companii comparabile pe piata nationala.

Astfel, asa cum este prezentata detaliat la Capitolul IV „Dosarul preturilor de transfer” din raportul de inspectie fiscala, analiza de comparabilitate efectuata de organele de inspectie fiscala s-a realizat avand in vedere functiile si riscurile indeplinite de **X**, natura si volumul serviciilor ce fac obiectul tranzactiilor derulate cu persoana afiliata **A**, procedandu-se la generarea din programul ORBIS a unui esantion reprezentativ de contribuabili in vederea estimarii tranzactiilor in cauza.

Procesul de cautare a constat in:

- intocmirea unei strategii de cautare a comparabilelor in baza de date ORBIS pentru identificarea unor societati potential comparabile,
- analizarea setului initial de companii rezultat in urma strategiei de cautare, in baza datelor disponibile in ORBIS,
- analizarea companiilor potential comparabile prin cautari suplimentare si informatii disponibile public (internet),
- calcularea indicatorilor de rentabilitate pentru companiile selectate pentru stabilirea intervalului intercuartilar.

In ceea ce priveste strategia de cautare, aceasta a fost descrisa astfel:

Starea societatii: includerea societatilor care apar ca fiind active sau care au o situatie necunoscuta, conform bazei de date ORBIS;

Criteriul geografic: au fost selectate societati care au sediul social in Romania;

Domeniul de activitate: au fost selectate companii care au acelasi cod CAEN ca al societatii **X**, respectiv „4941 – Transporturi rutiere de marfuri”;

Indicatori de independenta – au fost excluse din esantion companiile in care cel putin un actionar detine direct sau indirect peste 25% din capital, cu exceptia actionarilor persoane fizice care detin direct sau indirect peste 25% din capital;

Caracteristicile filialei: au fost eliminate societatile care detin cel putin 25% din partile sociale ale unei filiale, precum si societatile care detin o pondere necunoscuta din partile sociale ale unei filiale;

Situatii financiare consolidate: s-a folosit acest indicator pentru a imbunatati gradul de siguranta cu privire la situatia de independenta, fiind selectate doar societati care au prezentate in baza de date ORBIS doar situatii financiare neconsolidate, avand in vedere ca situatiile financiare consolidate presupun existenta a cel putin doua societati care sa fie afiliate;

Criteriul financiar: au fost selectate doar societati care in fiecare an au raportat venituri din exploatare de minim **000 lei** si maxim **000 lei**;

Numar de angajati: au fost selectate doar societati care in fiecare an au raportat un numar de minim 25 salariati.

Aplicarea strategiei de cautare mai sus mentionata, a generat un numar de 274 companii pentru a fi considerate mai departe companii potential comparabile cu **X**.

Pentru a creste gradul de comparabilitate al societatilor rezultate in urma cautarii in baza de date ORBIS, au fost verificate suplimentar societatile potential comparabile si au fost aplicate in mod succesiv o serie de filtre suplimentare, fiind eliminate din totalul celor 274 de societati, in mod automat, un numar de 177 companii, pe baza criteriilor cantitative.

Urmare verificarii suplimentare privind gradul de independenta prin aplicarea criteriilor calitative, au fost eliminate societati pentru care, din informatii publice disponibile, exista posibilitatea sa deruleze tranzactii controlate (baza de date comerciale, internet), respectiv un numar de 84 companii, respectiv:

- societatile care potrivit descrierii disponibile in baza de date sau pe internet nu corespund cu privire la obiectul de activitate si/sau profil functional al **X**, fiind astfel eliminate 43 de societati;

- societati pentru care nu au existat informatii suficiente in sensul ca nu detin site-uri proprii, fiind astfel eliminate 41 de societati.

Totodata, urmare depunerii de catre societate a punctului de vedere fata de proiectul de raport de inspectie fiscala, si analizei efectuata de organele de inspectie fiscala au fost eliminate un numar de 6 societati in baza criteriilor calitative expuse in motivarea punctului de vedere.

Astfel, esantionul final, urmare selectiei manuale, cuprinde un numar de 7 societati.

Urmare stabilirii esantionului de societati potential comparabile, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea indicatorului de rentabilitate si stabilirea intervalului de comparabilitate.

Tinand cont de activitatea desfasurata de societate, indicatorul ales de echipa de inspectie fiscala a fost rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT) calculat ca raport intre rezultatul din exploatare si valoarea totala a cheltuielilor din exploatare, constatandu-se ca acest indicator nu se incadreaza in intervalul cuartilar rezultat din esantionul de comparabilitate si

care este diferit fata de indicatorul de profitabilitate, respectiv marja de adaos comercial net, prezentat de societate.

Astfel s-a constatat ca in anii 2014 – 2017 indicatorul de rentabilitate comparat, respectiv rata de rentabilitate a serviciilor de transport efectuate in beneficiul persoanei afiliate **A** s-a aflat in afara intervalului de comparare, RRCT neincadrandu-se in intervalul cuartilic, fiind mai mic decat valoarea cuartilei inferioare, valoarea minima a intervalului de comparare, **X** nerespectand in aceasta perioada principiul valorii de piata.

In consecinta, din studiul de comparabilitate efectuat de echipa de inspectie fiscala, conform informatiilor obtinute din baza de date ORBIS pentru anii 2013-2017, valoarea mediana prezentata in Anexa nr.000 la raportul de inspectie fiscala a fost considerata a fi pretul de transfer ce respecta principiul valorii de piata, iar ajustarea veniturilor pe care **X** trebuia sa le inregistreze s-a realizat la nivelul la care indicatorul de rentabilitate RRCT este egal cu valoarea medianei.

La calculul impozitului pe profit stabilit urmare ajustarii veniturilor pe care **X** ar fi trebuit sa le inregistreze din prestarile de servicii transport efectuate catre **A**, echipa de inspectie fiscala a luat in considerare cheltuielile deductibile cu contributiile salariale ale angajatorului, calculate pentru sumele acordate salariatilor cu titlu de diurna, cu aceste cheltuieli fiind influentat modul de calcul al marjei de adaos comercial net.

Totodata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in ceea ce priveste costurile de inregistrare a 32 camioane, acestea reprezinta cheltuieli de exploatare, si nu cheltuieli extraordinare asa cum au fost inregistrate de societate, intrucat sunt legate de activitatea de baza a societatii.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, pornind de la argumentele societatii potrivit carora la realizarea studiului de comparabilitate echipa de inspectie fiscala nu a demonstrat lipsa unor potentiale relatii de afiliere prin exercitarea relatiei de control, conform prevederilor art.7 pct.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum si argumentele referitoare la informatiile utilizate de echipa de inspectie fiscala privind societatile utilizate in esantionul de comparare, astfel cum au fost prezentate la situatia de fapt, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

**a)** Potrivit art.7 alin.(1) pct.21 lit.b si lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015:

*(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]*

„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu alta persoana daca relatia dintre ele este definita de cel puțin unul dintre următoarele cazuri: [...]

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot detinute la persoana juridica ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoana juridica este afiliata cu alta persoana juridica daca cel puțin:

(i) prima persoana juridica detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea / numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealalta persoana juridica ori daca controleaza persoana juridica;

(ii) a doua persoana juridica detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea / numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoana juridical;

(iii) o persoana juridica terta detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea / numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atat la prima persoana juridica, cat si la cea de-a doua.”

Incepand cu data de 01.01.2016, la art.7 pct.26 lit.b, lit.c si lit.d din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

”În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

26. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

„b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori daca controleaza in mod efectiv persoana juridica.

c) o persoana juridica este afiliata cu alta persoana juridica daca cel puțin aceasta detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealalta persoana juridica ori daca controleaza in mod efectiv acea persoana juridica.

d) o persoana juridica este afiliata cu alta persoana juridica daca o persoana detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea / numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealalta persoana juridica ori daca controleaza in mod efectiv acea persoana juridica.”

Totodata, la pct.2 alin.(1) si alin.(2) din Hotararea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/23015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

**”2. (1) În scopul aplicării prevederilor art.7 pct. 26 din Codul fiscal, se consideră că o persoană controlează în mod efectiv o persoană juridică dacă se stabilește faptul că, atât din punct de vedere faptic cât și legal, prin utilizarea informațiilor și/sau a documentelor, administratorul/personalul de conducere, are capacitatea de decizie asupra activității persoanei juridice vizate, prin încheierea de tranzacții cu alte persoane juridice care sunt sub controlul aceluiași administrator/personal de conducere sau că persoana de conducere din cadrul persoanei juridice este acționar sau administrator în cadrul persoanei juridice vizate. Pentru justificarea controlului exercitat în mod efectiv sunt luate în considerare contractele încheiate între persoanele vizate, drepturile atribuite prin: acte constitutive ale persoanelor juridice, procuri, contracte de muncă sau de prestări de servicii.**

(2) Prevederile art.7 pct.26 lit.d) din Codul fiscal stabilesc o relatie de afiliere intre doua persoane juridice pentru cazul in care o persoana terta detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor sale afiliate, minimum 25% din valoare / numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atat la prima persoana juridica, cat si la cea de-a doua”.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.9 din Convenția Fiscală Model a OECD, noțiunea de Companii asociate este definită ca fiind:

”1. Atunci când:

a) o companie a unui Stat Contractant participa direct sau indirect in managementul, controlul sau capitalul unei companii a celuilalt Stat Contractant, sau

b) aceleasi persoane participa direct sau indirect in managementul, controlul sau capitalul unei companii a unui Stat Contractant si al unei companii a celuilalt Stat Contractant,

**si in ambele cazuri se creaza sau se impun conditii intre cele doua companii in relatiile comerciale sau financiare pe care le au acestea, conditii ce difera de cele ce s-ar fi creat intre companii independente, atunci toate profiturile ce s-ar fi acumulat la una dintre companii in lipsa acestor conditii, dar din cauza acestor conditii nu s-au realizat, pot fi incluse in profiturile companiei si impozitate in consecinta. ”**

Prin urmare, o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot detinute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică, iar o persoană juridică este afiliată cu alta persoană juridică dacă o persoană detine, in mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea / numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.

Totodată, relația de afiliere nu constă doar în deținerea de către persoana fizică de titluri de participare în procent de minimum 25% la persoana juridică, ci se referă și la relația de afiliere indirectă, respectiv *inclusiv deținerile persoanelor afiliate* care, cumulate, asigură posibilitatea exercitării unei influențe semnificative în deciziile întreprinderii, precum și la modul în care acestea pot controla activitatea unei societăți, în stabilirea acestui fapt fiind luate în considerare contractele încheiate între persoanele vizate, respectiv drepturile atribuite prin acte constitutive ale persoanelor juridice, procuri, contracte de muncă sau de prestări de servicii.

Astfel, se retine ca două sau mai multe societăți sunt considerate persoane afiliate dacă există un control indirect între acestea.

Prin urmare, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că în cadrul strategiei de căutare a companiilor pe teritoriul național, la criteriul independența societatea a selectat din baza de date companii cu acționariat cunoscut, în cadrul cărora nu există acționari ce deține mai mult de 25% din acțiuni, în mod direct sau indirect (indicatorii „A-”, „A”, „A+”), ceea ce a condus la eliminarea în mod arbitrar a posibilităților societăți independente la care una sau mai multe persoane fizice dețin cel puțin 25% din valoarea / numărul titlurilor de participare, existând suficiente situații în care o persoană fizică să dețină controlul asupra unui procent mai mare de 25% din titlurile de participare / drepturile de vot ale unei companii, fără să dețină în același timp și controlul asupra altor companii.

Se retine că potrivit pct.3.43 din Ghidul OECD, *“în practică se utilizează atât criterii cantitative cât și criterii calitative pentru a include sau a respinge potențialele comparabile. Exemple de criterii calitative se regăsesc la portofoliile de produse și strategiile de afaceri. Criteriile cantitative cel mai frecvent întâlnite sunt:*

- *Criteriile de volum referitoare la vânzări, active sau număr de angajați. Dimensiunea tranzacției în valoare absolută sau ca proporție din*



*activitățile părților poate influența pozițiile competitive relative ale cumpărătorului și vânzătorului, și deci și comparabilitatea.*

- *Criteriile ce au în vedere necorporalele, precum și raportul între valoarea netă a activelor totale sau raportul dintre cercetare și dezvoltare (C&D) și vânzări acolo unde există [...].*

- *Criteriile aferente importanței pe care o au vânzările la export (vânzări externe / total vânzări), acolo unde sunt relevante.*

- *Criteriile referitoare la stocuri în valori absolute sau relative, acolo unde acestea sunt relevante.*

- *Alte criterii pentru excluderea unor terți aflați în situații speciale cum ar fi companiile nou înființate (start – up), companiile aflate în faliment, etc, atunci când astfel de situații speciale nu constituie în mod evident niște termeni de comparație potriviți.*

*Alegerea și aplicarea criteriilor de selecție depinde de datele și circumstanțele fiecărui caz în parte, iar lista de mai sus nu are niciun rol de limitare și nici de prescriere.”*

Din studiul de comparabilitate efectuat de echipa de inspectie fiscala nu rezulta daca ulterior identificarii companiilor care au corespuns criteriilor de cautare s-au aplicat criterii cantitative si calitative pentru a se inlatura din esantionul de comparare companiile care nu sunt independente, conform prevederilor legale.

Organele de inspectie fiscala nu au tinut cont in analiza de comparabilitate efectuata, de acele diferente existente intre X si companiile selectate care, conform pct.3.47, 3.48 si 3.51 din Ghidul OECD, daca exista, pot avea un efect semnificativ asupra comparatiei si implicit ajustarilor operate asupra rezultatului operational al contestatarului.

Astfel, nu au fost identificate de catre echipa de inspectie fiscala, informatii din care sa rezulte ca urmare strategiei de cautare aplicata, cele sapte companii selectate indeplinesc criteriul de independenta, urmarirea acestui criteriu fiind obligatorie in determinarea preturilor de transfer, conform art.2 alin.(1) din Anexa 1 la OPANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer care precizeaza:

*„Marja de comparare reprezinta intervalul de valori ale pretului sau profitului aferente tranzactiilor comparabile intre companii comparabile independente.”*

Aceste prevederi legale se regasesc si in OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

In cadrul cautarii de comparabile ce a avut ca rezultat identificarea celor sapte companii, echipa de inspectie fiscala a utilizat indicatorul de

independenta BVD, fiind excluse din esantion companiile in care cel putin un actionar detine direct sau indirect peste 25% din capital, cu exceptia actionarilor persoane fizice care detin direct sau indirect peste 25% din capital, fara a aplica insa criteriile suplimentare de rafinare a cautarilor de societati comparabile cu X, aplicarea acestor criterii fiind necesara in vederea verificarii caracteristicilor pe care trebuie sa le indeplineasca actionarii si / sau filialele societatilor identificate in urma procesului de cautare astfel incat sa existe o cat mai mare siguranta ca acestea sunt independente.

Potrivit pct.3.25 din Ghidul OECD, *“comparatiile dintre tranzactiile controlate ale contribuabilului si alte tranzactii controlate efectuate de acelasi grup CMN sau de alt grup CMN sunt irelevante pentru aplicare principiului lungimii de brat si de aceea nu ar trebui utilizate de administratia fiscala ca baza pentru o ajustare a pretului de transfer, sau de contribuabil pentru fundamentarea politicii sale de stabilire a preturilor de transfer”*.

Criteriul de independenta folosit de echipa de inspectie fiscala asigura excluderea din esantion a companiilor in care cel putin un actionar detine direct sau indirect peste 25% din capital, cu exceptia actionarilor persoane fizice care detin direct sau indirect peste 25% din capital, ceea ce nu asigura ca aceste persoane fizice nu detin la randul lor, in alte societati, in mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea / numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealalta persoana juridica ori daca controleaza in mod efectiv acea persoana juridica.

De asemenea, avand in vedere criteriul de independenta folosit de echipa de inspectie fiscala nu rezulta daca au fost excluse si companiile care erau detinute la randul lor in proportie de peste 25%.

Pentru a realiza o analiza a preturilor de transfer in conformitate cu prevederile legale si cu respectarea criteriului independentei, in rafinarea cautarii sale, echipa de inspectie fiscala trebuie sa aplice prevederile legale referitoare la persoanele afiliate, astfel cum au fost mentionate mai sus, si sa elimine si societatile care au ca actionari persoane fizice care detin direct sau indirect inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea / numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot si care la randul lor detin minimum 25% in alte societati, ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică, asa cum s-a aratat mai sus.

Prin urmare, neincluderea in strategia de cautare a unui criteriu cu privire la detinerile persoanelor fizice in companiile din esantionul rezultat, in alte companii, precum si cu privire la companiile care erau detinute la randul lor in proportie de peste 25%, nu corespunde prevederilor legislatiei nationale privind preturile de transfer si nici prevederilor Liniilor Directoare

OECD, intrucat in cazul in care persoanele fizice ar avea detineri de cel putin 25% in alte societati sau controlează în mod efectiv aceste societati, exista o probabilitate crescuta ca respectivele societati sa realizeze intre ele tranzactii controlate, in sensul precizat de ghdul OECD si anume „tranzactii între doua companii ce sunt companii asociate una cu cealalta”.

In consecinta, constatarea echipei de inspectie fiscala cu privire la faptul ca prin criteriul de independenta utilizat de catre societate (selectarea din baza de date a companiilor cu actionariat cunoscut, in cadrul caruia nu exista actionar ce detine mai mult de 25% din actiuni, in mod direct sau indirect) au fost eliminate posibilele societati independente la care una sau mai multe persoane fizice detin cel putin 25% din valoarea / numarul titlurilor de participare, existand suficiente situatii in care o persoana fizica sa detina controlul asupra unui procent mai mare de 25% din titlurile de participare / drepturile de vot ale unei companii, fara sa detina in acelasi timp si controlul asupra altor companii, se bazeaza pe presupuneri, fara sa fie efectuata o selectie din baza de date folosita de catre organele de inspectie fiscala (ORBIS) care sa respecte criteriul de independenta, astfel incat sa fie identificate acele companii comparabile independente, respectiv sa fie eliminate companiile care sunt afiliate, tinand cont de prevederile legale mai sus mentionate, referitoare la persoanele afiliate si de faptul ca relația de afiliere nu constă doar în deținerea de către persoana fizică de titluri de participare în procent de 25% la persoana juridică, ci se referă și la relația de afiliere indirectă, respectiv *inclusiv deținerile persoanelor afiliate* care, cumulate, asigură posibilitatea exercitării unei influențe semnificative în deciziile întreprinderii, precum și la modul în care acestea pot controla activitatea unei societății.

Totodata, in speta se retin si prevederile pct.3.33 din Liniile Directoare OECD, respectiv:

***”3.33 Utilizarea bazelor de date comerciale nu ar trebui să încurajeze cantitatea în defavoarea calității. În practică, efectuarea unei analize de comparabilitate prin utilizarea doar a unei baze de date comerciale poate genera unele îngrijorări legate de fiabilitatea analizei, dată fiind calitatea informațiilor relevante pentru stabilirea comparabilității ce sunt obținute, de obicei dintr-o bază de date. Pentru a rezolva aceste îngrijorări, se poate impune rafinarea interogărilor în bazele de date cu alte informații disponibile public, în funcție de date și de circumstanțe. Această rafinarea a interogărilor în baza de date cu alte surse de informații vizează promovarea soluțiilor super standardizate în materie de calitate și este valabilă și în cazul interogărilor efectuate de contribuabili/experti fiscali și în cazul celor efectuate de administrațiile fiscale. Ea trebuie înțeleasă în***

sensul discuției referitoare la povara conformare și costurile create pentru contribuabil din paragrafele 3.80-3.83.”

De asemenea, având în vedere cele de mai sus, nu poate fi reținută nici afirmația organelor de inspectie fiscala, conform adresei nr. **000/2019**, potrivit careia „chiar dacă o societate este detinută între 25%-100% de o persoană fizică, și conform legislației, societatea este afiliată cu acea persoană fizică, însă acea persoană fizică nu deține titluri de participare în pondere de minim 25% la alte societăți, se poate afirma că tranzacțiile derulate de această societate sunt tranzacții independente (necontrolate) și poate fi reținută ca și comparabilă independentă”, întrucât așa cum rezultă din raportul de inspectie fiscala nu a fost efectuată o analiză de către echipa de inspectie fiscala care să conducă la o astfel de concluzie, respectiv că acele persoane fizice nu dețin titluri de participare în pondere de minim 25% la alte societăți sau că societățile menționate ca fiind comparabile nu sunt detinute în pondere de minim 25 % de alte societăți. Așa cum s-a reținut în prezenta decizie, nu au fost identificate de către această, informații din care să rezulte ca urmare strategiei de cautare aplicată, cele șapte companii selectate îndeplinesc criteriul de independentă.

Totodată, afirmația organelor de inspectie fiscala, conform adresei nr. **000/2019**, respectiv faptul că „datorită criteriilor de selecție restrictive (eliminarea societăților care au ca acționari persoane fizice cu pondere de minim 25%, fără ca în urma analizei calitative să rezulte că acești acționari dețin titluri de participare și în cadrul altor societăți în pondere de minim 25%) folosite de societate, pentru esanționul din România, nu a obținut un număr suficient de societăți comparabile”, nu poate fi reținută întrucât:

Intr-adevăr, așa cum rezultă din studiul de comparabilitate realizat de societate folosind metoda marjei nete, astfel cum este prezentat în raportul de inspectie fiscala la Capitolul IV „Dosarul preturilor de transfer”, societatea nu a realizat o selecție calitativă astfel cum au menționat organele de inspectie fiscala, însă această selecție nu a fost realizată nici de către organele de inspectie fiscala deși acestea au inclus în studiul de comparabilitate societăți care au ca acționari persoane fizice care dețin cel puțin 25% din valoarea / numărul titlurilor de participare.

**b)** Prin contestația formulată, societatea precizează că în urma studiului de comparabilitate realizat de echipa de inspectie fiscala a fost stabilit un esanțion de 13 companii comparabile, față de care aduce argumente cu privire la filtrele calitative utilizate de echipa de inspectie fiscala, însă așa cum rezultă din raportul de inspectie fiscala, în esanționul

final au fost cuprinse un numar de 7 societati, mentionate in Anexa nr.000 la raportul de inspectie fiscala (**C, D, E, F, G, H, I**), astfel ca organul de solutionare a contestatiei va analiza doar argumentele societatii cu privire la aceste societati.

Atat in raportul de inspectie fiscala, cat si in adresa nr.000/2019, organele de inspectie fiscala au consemnat faptul ca in proiectul de raport de inspectie fiscala a fost stabilit un esantion final de 13 societati, insa urmare depunerii de catre societate a punctului de vedere fata de acest proiect si analizei efectuata de echipa de inspectie fiscala, au fost eliminate un numar de 6 societati in baza criteriilor calitative expuse in motivarea punctului de vedere, rezultand astfel ca esantionul final a cuprins un numar de 7 societati, mentionate mai sus.

Prin urmare, se retine ca prin contestatia formulata societatea sustine ca desi in studiul de comparabilitate unul dintre pasii urmati de echipa de inspectie fiscala a constat in eliminarea societatilor „pentru care nu sunt informatii suficiente, in sensul ca nu detin site-uri proprii”, in coloana „Sursa informatii” din Anexa nr.4 la raportul de inspectie fiscala sunt mentionate site-uri care nu sunt proprii societatilor respective, astfel:

In cazul societatilor **E** si **I**, sunt mentionate ca surse de informatii, site-urile **J, K, L, M, N**, iar pentru **E** in plus a fost mentionat site-ul **O**. Fata de acestea societatea precizeaza ca ofera informatii generale despre companii (CUI, CAEN, numar de inmatriculare, localizare), fara sa ofere informatii cu privire la obiectul efectiv de activitate al societatilor, informatiile furnizate de coul CAEN nefiind suficiente pentru a concluziona asupra obiectului de activitate al unei companii.

Referitor la site-ul **O**, contestatarul sustine ca acesta nu apartine companiei din esantionul final (**E**), ci companiei **P**.

In ceea ce priveste societatile **Q, R** si **S**, se retine ca, asa cum s-a aratat mai sus, acestea nu au fost cuprinse in esantionul final de catre organele de inspectie fiscala.

De asemenea, prin contestatia formulata, societatea sustine ca au fost identificate cinci companii care in plus, fata de activitati de transport desfasoara si alte activitati, care nu sunt derulate si de **X**, astfel ca nu corespund profilului functional al societatii, fapt pentru care, sustine aceasta, intrucat baza de date utilizata in scopul realizarii studiului de comparabilitate nu furnizeaza un nivel de detaliu astfel incat sa poata fi realizata o segmentare in sensul pct.2.98 din Ghidul OCDE, activitatile acestor companii nu pot fi comparabile cu activitatea **X** intrucat marjele lor de profitabilitate sunt influentate si de restul activitatilor derulate. Astfel, contestatarul precizeaza:

- **C**, în plus față de serviciile de transport containere, oferă și servicii de transport coletarie, servicii de transport specific relocării, transport frigorific;

- **T** realizează servicii de transport și expediții internaționale de marfuri - casa de expediții, care, de regulă, oferă și alte servicii auxiliare transportului, cum ar fi servicii de logistică pe care un transportator nu le oferă în mod obișnuit, servicii de depozitare, formalități vamale și asigurări suplimentare, după caz.

În ceea ce privește societățile **U**, **V** și **W**, acestea nu au fost cuprinse de echipa de inspecție fiscală în esanșionul final.

Față de cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține:

Potrivit pct.5 alin.(5) și alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/23015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(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.[...]*

*(9) 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, luând în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare. În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost plus".*

Totodată, potrivit art. 8 din 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, potrivit cărora:

“Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/ valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare. Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

1. analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional;

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;

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

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;

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

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.”, iar în conformitate cu art.9 din același act normativ:

„(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.

(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.”

Potrivit pct.1.36 din Liniile directoare OCDE, „caracteristicile relevante din punct de vedere economic sau factorii de comparabilitate ce trebuie

*identificati in relatiile comerciale sau financiare dintre companiile asociate pentru a delimita in mod corespunzator tranzactia efectiva pot fi clasificate, in sens general, dupa cum urmeaza:*

- *Termenii contractuali ai tranzactiei.*
- *Functiile indeplinite de fiecare dintre partile tranzactiei, tanand seama de activele utilizate si riscurile asumate, inclusiv in modul in care acele functii se raporteaza la generarea mai larga de valoare de catre grupul CMN caruia îi apartin partile, circumstantele din jurul tranzactiei si practicile din domeniu.*
- *Caracteristicile proprietatii transferate sau a serviciilor prestate.*
- *Circumstantele economice ale partilor si ale pietelor pe care opereaza acestea.*
- *Strategiile de afaceri urmate de parti.”*

Potrivit Liniilor directoare OECD, analiza de comparabilitate reprezinta „o comparare a unei tranzactii controlate cu una sau mai multe tranzactii necontrolate. Tranzactiile controlate si necontrolate sunt comparabile daca niciuna dintre diferentele dintre tranzactii nu ar putea influenta in mod semnificativ factorul examinat de metodologie (de ex. Pretul sau marja) sau daca se pot efectua ajustari rezonabile pentru a se putea elimina efectele semnificative ale unor astfel de diferente”.

Prin urmare, se retine ca în examinarea prețului de piață vor fi luate in considerare circumstanțele cazului individual, Liniile directoare OCDE clasificand, asa cum s-a aratat mai sus, caracteristicile relevante din punct de vedere economic sau factorii de comparabilitate ce trebuie identificati in relatiile comerciale sau financiare dintre companiile asociate pentru a delimita in mod corespunzator tranzactia efectiva.

Astfel, strategia de cautare presupune urmarea anumitor pasi ai caror obiectiv final este de a permite identificarea acelor societati independente care au un profil functional si de risc similar cu cel al **X**, particularitatile si termenii tranzactiilor analizate avand un rol semnificativ in stabilirea strategiei de cautare a societatilor potential comparabile.

Avand in vedere argumentele societatii, se retine ca, in strategia de cautare, scopul criteriului privind obiectul de activitate este acela de a elimina acele societati care desfasoara activitati incompatibile cu cele desfasurate de **X**, aceasta etapa a procesului de selectie presupunand studierea individuala a descrierii obiectului de activitate pentru toate societatile ramase in esantion.

Analiza se realizeaza prin cercetarea site-ului si/sau a altor resurse de pe internet, urmand sa fie respinse acele societati pentru care: descrierea obiectului lor de activitate indica faptul ca indeplinesc functii



care nu sunt compatibile cu activitatile derulate de partea supusa testarii; sunt angajate in principal in prestari de servicii care nu sunt similare cu cele desfasurate de partea testata; descrierea obiectului de activitate nu ofera suficiente informatii pentru a identifica activitatile desfasurate de societate.

Se retine ca **X** are ca obiect de activitate transporturi rutiere de marfuri, cod CAEN 4941.

Astfel, spre exemplificare, organul de solutionare a contestatiei retine:

- in ceea ce priveste societatea **C**, mentionata in Anexa nr.000 la raportul de inspectie fiscala, asa cum este prezentat pe site-ul societatii (**Z**) activitatile de transport efectuate de aceasta societate cuprind: transport intern si international de marfuri generale; transport frigorific; transport de colectare; transport specific relocarii; transport containere.

- in ceea ce priveste societatea **I**, societate care nu detine site propriu, conform site-urilor mentionate de organele de inspectie fiscala in Anexa nr.000 la raportul de inspectie fiscala:

- **L**, mentioneaza ca domeniu de activitate „Transporturi terestre si transporturi prin conducte”,

- **J** si **M** mentioneaza codul CAEN 4941 „Transporturi rutiere de marfuri”,

- **K** mentioneaza activitati de natura serviciilor de transporturi rutiere, clasificate dupa tipul de marfa transportata (plante, flori, produse alimentare, produse farmaceutice, echipamente pentru expozitii si targuri nationale si internationale, constructii mobile, masini si utilaje, echipamente industriale, paleti de marfa, industria mobilei).

Prin urmare, din analiza raportului de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au stabilit, conform strategiei de cautare, faptul ca obiectul de activitate al societatilor cuprinse in esantionul de comparabilitate corespunde cu cel al **X**, iar in unele cazuri, pe langa activitatile de transport marfuri, companiile cuprinse in esantion desfasoara si alte activitati de transport, situatie in care, compararea marjei de profit realizate de acestea cu marja de profit realizata de **X**, nu se poate realiza cu un suficient grad de certitudine asupra corectitudinii rezultatului, caz in care nu exista elemente pe baza carora sa se ajusteze veniturile in functie de riscurile asumate. Intotdeauna societatile care isi asuma riscuri mai mari intr-o tranzactie sunt indreptatite sa realizeze venituri mai mari.

Se retine ca potrivit pct.3.39 din Liniile directoare OCDE, *„chiar si in cazul in care datele comparabile sunt putine si imperfecte, selectarea celei mai potrivite metode de preturi de transfer trebuie sa se faca in concordanta cu analiza functionala a partilor.”*

Conform Ghidului OCDE, analiza functionala reprezinta analiza indreptata spre identificarea activitatilor semnificative din punct de vedere economic si a responsabilitatilor indeplinite, activelor utilizate si a riscurilor asumate de catre partile implicate in tranzactie.

Pentru a determina daca tranzactiile sunt controlate sau necontrolate si ulterior daca societatile sunt comparabile, este necesara realizarea unei comparatii a functiilor acestora, a riscurilor aferente fiecarei societati, precum si a conditiilor in care s-au realizat tranzactiile comparate.

Astfel, asa cum s-a aratat mai sus, exista societati cuprinse in esantionatul de comparabilitate realizat de organele de inspectie fiscala care nu au pagina web sau pentru care nu exista suficiente informatii pentru a intelege tipurile de activitati desfasurate, respectiv nu se poate stabili daca societatile din esantion desfasoara activitati semnificativ diferite fata de **X**.

Asa cum rezulta din informatiile furnizate de site-urile mentionate de organele de inspectie fiscala in Anexa nr.000 la raportul de inspectie fiscala, anumite societati mentionate in esantionul de comparabilitate realizeaza o gama mai larga de servicii de transport decat **X**, care realizeaza doar servicii de transport marfuri.

Din analiza raportului de inspectie fiscala nu rezulta daca se poate face o comparatie echitabila, la nivelul marjei nete tranzactionale, intre **X** si companiile din esantionul realizat de echipa de inspectie fiscala, respectiv daca exista informatii disponibile despre segmentarea cifrei de afaceri realizata pe categorii de servicii si informatii care sa permita evaluarea in pretul de vanzare a functiilor suplimentare realizate de aceste societati.

Asa cum s-a retinut anterior in cuprinsul prezentei decizii, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont in analiza de comparabilitate efectuata de acele diferente existente intre **X** si companiile selectate care, conform Liniilor directoare OCDE (pct.3.47, 3.48 si 3.51), daca exista, pot avea un efect semnificativ asupra comparatiei si implicit asupra ajustarilor operate asupra rezultatului operational al contestatarului.

Deși în raportul de inspectie fiscala, la Capitolul IV – Dosarul preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala mentioneaza: „Avand in vedere functiile si riscurile indeplinite de **X**, natura si volumul serviciilor ce fac obiectul tranzactiilor cu afiliatul, organele de inspectie fiscala au procedat la generarea din programul ORBIS a unui esantion reprezentativ de contribuabili in vederea estimarii tranzactiilor cu afiliatul **A**”, așa cum rezulta din informatiile furnizate chiar de sursele mentionate in Anexa nr.000 la raportul de inspectie fiscala, exista diferente intre **X** si companiile selectate, in ceea ce priveste independenta, functiile acestora si riscurile aferente

fiecarei societati, precum si conditiile in care s-au realizat tranzactiile comparate, nefiind analizate aceste diferente.

Totodata, se retine ca analiza prețurilor de transfer nu este o știință exactă, însă legislația internă și Ghidul OCDE stipulează metodele și modul în care aceste prețuri de transfer trebuie verificate pentru a se putea efectua o comparație cu prețurile de piață practicate de entități independente. Astfel, stabilirea acestuia este efectuată pornind de la ideea că membrii unui grup acționează la o lungime de braț în tranzacțiile pe care le efectuează între ei. Cu toate acestea, relația dintre membrii unui grup le poate permite membrilor grupului să stabilească condiții speciale în cadrul relațiilor lor intra-grup, relații care diferă de cele ce s-ar fi stabilit dacă membrii grupului ar fi acționat ca și companii independente ce operează pe piețe deschise. Pentru a se asigura aplicarea corectă a abordării entității separate, țările membre OCDE au adoptat principiul lungimii de braț, potrivit căruia ar trebui eliminate efectele condițiilor speciale la nivelul profiturilor.

Aceste principii internaționale de impunere au fost alese de țările membre OCDE deoarece servesc dublul obiectiv de a asigura o bază impozabilă corespunzătoare în fiecare jurisdicție și de a evita dubla impunere, minimizând astfel conflictul între administrațiile fiscale și promovarea comerțului și investițiilor internaționale.

Ca urmare, în incercarea de a realiza un echilibru între interesele contribuabililor și cele ale administratorilor fiscali într-un mod echitabil pentru toate părțile, este necesar să fie luate în considerare toate aspectele sistemelor relevante într-un caz de prețuri de transfer.

Astfel, indiferent care din părți are obligația probatorie a faptului că prețurile de transfer sunt practicate conform principiului lungimii de braț, trebuie făcută o evaluare a corectitudinii modului de alocare a sarcinii de a susține cu probe, având în vedere celelalte caracteristici ale sistemului fiscal al jurisdicției, caracteristici ce au impact asupra administrării de ansamblu a regulilor de prețuri de transfer, inclusiv asupra soluționării disputelor.

Este posibil sa existe o dificultate reală în determinarea exactă a prețului de piață în absența forțelor pieței sau când se adoptă o anumită strategie comercială dar aceasta nu înseamnă că prețurile practicate de societățile afiliate în cadrul tranzacțiilor dintre acestea nu trebuie verificate în vederea stabilirii dacă acestea se situează la nivelul prețului de piață practicat de entitățile independente în cadrul aceluiași tranzacții și în condiții similare.

Este important de reținut că necesitatea de a face o ajustare pentru a aproxima tranzacțiile la lungime de braț ia naștere indiferent de orice obligație contractuală asumată de părți de a plăti un anumit preț fără nici o legătura cu intenția părților de a minimiza sau a eluda impozitele.

Potrivit Ghidului OCDE țările membre OCDE consideră că o ajustare corespunzătoare se obține prin stabilirea condițiilor pentru relațiile comerciale și financiare pe care ele anticipează că le vor identifica între companii independente în tranzacții asemănătoare, în circumstanțe asemănătoare.

Totodată, se reține că strategia de căutare presupune urmarea anumitor pași al căror obiectiv final este de a permite identificarea acelor societăți independente care au **un profil funcțional și de risc similar cu cel al societății testate**.

Potrivit reglementărilor în materie de prețuri de transfer, procesul de căutare în bazele de date comerciale, are drept scop identificarea unui eșantion de companii comparabile independente, care pot fi folosite pentru a determina valoarea de piață a rezultatelor obținute din realizarea activității.

Prin urmare, procesul de căutare presupune în principal: identificarea unor companii comparabile independente, după anumite criterii de selecție, eliminarea companiilor necorespunzătoare și stabilirea companiilor ca referință de comparabilitate.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra cuantumului impozitului pe profit stabilit de organele de inspectie fiscal ca urmare a majorării veniturilor înregistrate de societate din tranzacțiile derulate cu persoana afiliată **A**.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Astfel, documentele existente la dosarul cauzei nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit aplicabil 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,

acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

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

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze 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;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și*

*pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, în ceea ce privește **impozitul pe profit în sumă de 000 lei 000 lei**, urmând ca organul fiscal competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**3) Referitor la impozitul pe profit in suma de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care deși societatea contestă această obligație fiscală nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.**

**În fapt**, intrucat in anul 2013 **X** a inregistrat o stornare de venituri in baza facturii nr.000/2013, in valoare de **000 euro**, respectiv **000 lei**, fara sa prezinte organelor de inspectie fiscala justificari privind respectivele diminuari, acestea au stabilit in sarcina contestatarului un impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**.

Prin contestația formulată, desi **X** contesta impozitul pe profit in suma totala de **000 lei**, pentru suma de **000 lei** nu a prezentat motivele de fapt și de drept și nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze.

**În drept**, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:  
c) motivele de fapt și de drept;  
d) dovezile pe care se întemeiază;”*

De asemenea, potrivit art.279 alin.(1) din același act normativ:

*„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

precum și cu cele ale pct.2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

*„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit în suma de **000 lei**, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră *“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației [...] este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedura fiscală [...]”*.

Totodată, potrivit art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *„contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora poate/pot sa depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

Astfel, contestatorul are posibilitatea sa depună în susținerea contestației orice documente pe care le considera relevante în speta, iar



organele de inspecție fiscală se vor pronunța în procedura administrativă, în raport de acestea, ceea ce în speta nu s-a întâmplat.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși contestă impozitul pe profit în suma de **000 lei**, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, și întrucât *organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 în ceea ce privește impozitul pe profit în suma de 000 lei.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

## **D E C I D E**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , în ceea ce privește suma de 000 lei,** reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei,**

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **000 lei,**

- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de **000 lei,**

- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **000 lei,**

- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **000 lei,**

- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de **000 lei,**

- contribuția angajatorilor pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale în sumă de **000 lei**,
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **000 lei**,
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de **000 lei**,
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de **000 lei**.

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. 000/2019** emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , **în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 000 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

**3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de X**, împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019** emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , **în ceea ce privește impozitul pe profit în suma de 000 lei**.

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

**DIRECTOR GENERAL**