



**MINISTERUL FINANTELOR**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**



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

**DECIZIA nr.000/2021**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**X,**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscale**  
**sub nr.000/2020**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y** prin adresa nr.**000/2020** înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2020** asupra contestației formulată de **X**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.**J000** și având codul de înregistrare fiscală **000**, reprezentată convențional prin **Z**, conform împuternicirii avocațiale seria **000/2020**, anexată în original la dosarul cauzei.

Societatea contestă Decizia de impunere nr.**000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y** în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020** în ceea ce privește suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei** -impozit pe profit,
- 000 lei** -impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- 000 lei** -contribuție pentru asigurări sociale datorată de angajator,
- 000 lei** -contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- 000 lei** -contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- 000 lei** -contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- 000 lei** -contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,

<b>000 lei</b>	-contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
<b>000 lei</b>	-contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
<b>000 lei</b>	-contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
<b>000 lei</b>	-contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
<b>000 lei</b>	-contribuție asiguratorie pentru muncă,
<b>(-) 000 lei</b>	-vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

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, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv **00.00.2020**, conform semnăturii olografe a împuternicitului societății aplicată pe adresa nr.**000/2020** emisa de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y**, anexată în copie la dosarul cauzei și data de **00.00.2020**, conform recipisei **000/2020**, eliberate de Oficiul Postal 79 București, de înaintare către Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y** a contestației înregistrată sub nr.**000**, anexată în original la dosarul cauzei.

Prin contestația formulată, societatea a solicitat în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației care i-a fost acordată în data de **00.00.2021**, conform procesului verbal încheiat în acest sens, anexat în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **X**.

**I. X** contestă Decizia de impunere nr.**000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, pentru următoarele motive de fapt și de drept:

A. Aspecte de procedură:

1. Încălcarea obligației de a înscrie în registrul unic de control a elementelor obligatorii prevăzute de lege. Societatea precizează că echipa de inspecție fiscală a înregistrat în Registrul unic de control doar Avizul de inspecție fiscală nr.**000/2020**, fără însă să înregistreze și Avizul de inspecție

fiscală nr.**000/2020**, ce a extins obiectul inspecției fiscale cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și a contribuțiilor sociale aferente, fapt pentru care, potrivit prevederilor art.123 alin.(2) din Codul de procedură fiscală și ale art.3 alin.(2) și art.4 din Legea nr.252/2003 privind registrul unic de control, actul administrativ fiscal emis în aceste condiții este lovit de nulitatea absolută, deoarece este afectat de o gravă și evidentă eroare, în conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală.

2. Raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere sunt nule întrucât au fost emise ca urmare a depășirii dublului perioadei de efectuare a inspecției fiscale. Societatea precizează că potrivit prevederilor art.123 alin.(2), art.126 și art.130 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, durata maximă de efectuare a inspecției fiscale este de 45 de zile, având în vedere, pe de o parte, că este încadrată în categoria contribuabililor mici și, pe de altă parte, că nu are deschise puncte de lucru, echipa de inspecție fiscală ignorând aceste dispoziții legale.

Având în vedere documentele emise de organele fiscale pe parcursul inspecției fiscale, societatea considera că echipa de inspecție fiscală a încălcat aceste dispoziții legale, deși termenul de 45 de zile este un termen imperativ.

Contestatarea precizează că dispozițiile procedural - fiscale, prevăd că în calculul duratei maxime de efectuare a inspecției fiscale nu ar trebui incluse perioadele de suspendare ale inspecției fiscale. Inspecția fiscală a fost demarată pe data de **00.00.2020**, conform mențiunilor din Registrul Unic de Control și a fost finalizată odată cu discuția finală a contribuabilului din data de **00.00.2020**, inspecția fiscală fiind suspendată de două ori, astfel:

- Prima suspendare, în perioada **00.00.2020-00.00.2020**, prin emiterea Deciziei de suspendare nr.**000/2020** în vederea întocmirii dosarului prețurilor de transfer privind tranzacțiile pe care **X** le-a derulat cu clienții și furnizorii afiliați în perioada **00.00.2015-00.00.2018**.

- A doua suspendare, în perioada **00.00.2020-00.00.2020**, prin emiterea Deciziei de suspendare nr.**000/2020**, ca urmare a emiterii Decretului Președintelui României nr.195/16.03.2020 privind instituirea stării de urgență pe teritoriul României.

În ceea ce privește prima suspendare, societatea precizează că dosarul prețurilor de transfer a fost transmis de către societate în data de **00.00.2020**, fapt pentru care în data de **00.00.2020** a încetat motivul pentru care inspecția fiscală a fost suspendată. Societatea consideră că inspecția fiscală a fost suspendată în mod legal până în data de **00.00.2020**, care reprezintă data la care a încetat motivul care a determinat suspendarea inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală procedând în mod nejustificat la reluarea inspecției fiscale după o săptămână de la data încetării motivului

de suspendare, inspecția fiind suspendată în mod nelegal pentru o durată de 6 zile ( ce intră în calculul duratei inspecției fiscale).

Cu privire la cea de-a doua suspendare, contestatara considera ca echipa de inspecție fiscală a procedat în mod gresit având în vedere că, pe de o parte, suspendarea inspecției fiscale a fost dispusă retroactiv, Decizia de suspendare fiind emisă la data de **00.00.2020** și vizând suspendarea inspecției fiscale începând cu data de **00.00.2020**, ceea ce contravine principiului legalității reglementat de art.4 din Codul de procedură fiscală iar pe de altă parte, suspendarea inspecției fiscale ca urmare a instituirii stării de urgență pe teritoriul României, nu reprezintă, în fapt, un motiv temeinic justificat, conform art.127 alin.(1) lit.j) din Codul de procedură fiscală, întrucât decretul nu prevede în niciunul din articolele sale că inspecțiile fiscale se suspendă pe durata stării de urgență.

Astfel, societatea consideră că cea de-a doua suspendare este contrară prevederilor legale, nefiind îndeplinită condiția imperativă a art.127 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care întreaga perioada a celei de-a doua suspendari de 105 zile intră în calculul duratei inspecției fiscale, care a avut o durată efectivă de 154 de zile.

În subsidiar, societatea consideră că și în situația în care s-ar considera că instituirea stării de urgență ar reprezenta un motiv temeinic justificat potrivit art.127 din Codul de procedură fiscală, întrucât starea de urgență a încetat pe data de 14.05.2020, suspendarea ar fi fost legală cel mult între data de 17.03.2020 și 14.05.2020, iar perioada de 47 de zile ce a curs între data de 14.05.2020 (data la care a încetat motivul suspendării) și data de 01.07.2020 (data la care organul fiscal a reluat inspecția fiscală) intră în calculul duratei de efectuare a inspecției fiscale. În acest caz, inspecția fiscală ar fi numărat 96 de zile, fiind depășit dublul duratei maxime de efectuare a inspecției fiscale.

În plus, inspecția fiscală a fost reluată în perioada de alertă (însă după 47 de zile după încetarea stării de urgență și implicit începerea stării de alertă), termenul pe care autoritățile fiscale l-au ales după reluarea inspecției fiscale fiind unul aleatoriu și nefiind influențat de starea de urgență sau de alertă, autoritățile fiscale nereluând inspecția fiscală imediat după încetarea stării de urgență, fiind stabilit fără temei legal.

Astfel, societatea consideră că întrucât dublul duratei maxime de efectuare a inspecției fiscale de 45 de zile a fost depășit, au fost îndeplinite condițiile prevăzute la art.126 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, fapt pentru care organele fiscale au fost decăzute din dreptul de a emite raportul final de inspecție fiscală și decizia de impunere ca urmare a depășirii dublului duratei maxime de efectuare a inspecției fiscale, pentru perioadele și obligațiile fiscale menționate în avizele de inspecție fiscale, actele administrative-fiscale fiind lovite de nulitate absolută, conform prevederilor art.49 alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală.

Prin procesul verbal încheiat ca urmare a susținerii orale a contestației formulate, societatea precizează ca în dosarul nr. **000/2020**, având ca obiect suspendare executare act administrativ, Curtea de Apel Y a considerat prin Sentința civilă nr. **000/2020** că argumentul ce privește dublul perioadei de efectuare a inspecției fiscale este un argument temeinic și creează o îndoială serioasă în privința legalității actului administrativ, cererea de suspendare a executării actelor administrativ fiscale contestate formulate de societatea fiind admisă.

3. Încălcarea obligației de a avea un rol activ în stabilirea situației fiscale. Societatea precizează că potrivit art.7 alin.(2) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală, organul fiscal este ținut să examineze obiectiv, nepărtinitor situația fiscală a contribuabilului, ținând seama de toate informațiile și documentele relevante pe care le are la dispoziție.

Contestatară consideră că nu a avut loc o examinare obiectivă și suficient de documentată a situației de fapt fiscale a societății, în condițiile în care organul fiscal a constatat, fără temei, că societatea acționează ca o agenție de angajare temporară în cadrul logisticii transporturilor de mărfuri și a industriei de transport, făcând abstracție de licența deținută de societate pentru transportul rutier de mărfuri contra cost în numele unui terț, (Licența nr. **000**, valabilă de la data de **00.00.2017** la **00.00.2025**), ce a fost pusă la dispoziția organului fiscal și care o îndreptățește să efectueze transport rutier internațional de mărfuri contra cost în numele unui terț.

Prin urmare, societatea consideră că atâta timp cât obiectul principal de activitate al societății îl reprezintă transportul rutier internațional în numele unor terți, analiza efectuată de organul fiscal sub acest aspect este viciată.

Societatea subliniază faptul că în prezent nu deține o autorizație de agent de muncă temporară valabilă iar organele fiscale nu pot reclasifica o autorizație emisă de o altă autoritate a statului (Ministerul Transporturilor, Autoritatea Rutieră Română) și nu pot să nu ia în considerare valabilitatea sa.

Astfel, contestatară consideră că organul fiscal și-a nesocotit obligația de a avea un rol activ, neprocedând la examinarea stării de fapt într-o manieră obiectivă și cu luarea în considerare a tuturor circumstanțelor edificatoare, conform prevederilor legale.

4. Încălcarea principiului securității juridice. Societatea precizează că argumentele organelor fiscale sunt contradictorii atunci când afirmă că societatea acționează ca agent de muncă temporară din perspectiva impozitului de venit și a contribuțiilor sociale, dar este considerată ca prestând activitate de transport la analiza prețurilor de transfer iar procedând în acest fel, organul fiscal a încălcat obligația de aplicare a legii într-o manieră previzibilă și coerentă ce deriva din principiul securității juridice fapt ce atrage nulitatea actelor administrativ fiscale atacate.

Prin procesul verbal încheiat ca urmare a susținerii orale a contestației formulate, societatea precizează ca în dosarul nr. **000/2020**, având ca obiect suspendare executare act administrativ, Curtea de Apel Y a considerat prin Sentința civilă nr. **000/2020** că argumentul ce privește încălcarea principiului securității juridice prin folosirea de raționamente diferite, diametral opuse, în ceea ce privește impozitul pe profit și contribuțiile sociale pe de o parte și materia prețurilor de transfer pe de altă parte, este un argument temeinic și creează o îndoială serioasă în privința legalității actului administrativ, cererea de suspendare a executării actelor administrativ fiscale contestate formulate de societatea fiind admisă.

## B.Aspecte de fond:

1. Societatea desfășoară activități de transport și nu îndeplinește condițiile pentru a fi calificată agenție de muncă temporară. Contestatara precizează că organul de inspecție fiscală a calificat activitatea desfășurată, ca fiind specifică unei agenții de muncă temporară, cu ignorarea informațiilor și a documentelor relevante puse la dispoziția sa, constatând fără temeii că acționează ca o agenție de angajare temporară în cadrul logisticii transporturilor de mărfuri și a industriei de transport deși în raportul de inspecție fiscală a arătat *expressis verbis* că societatea deține licență pentru transportul rutier de mărfuri contra cost în numele unui terț (Licența nr. **000**, valabilă de la data de **00.00.2017** la **00.00.2025**), ce a fost pusă la dispoziția organului fiscal și care o îndreptățește să efectueze transport rutier internațional de mărfuri contra cost în numele unui terț.

Societatea deține CMR-uri și consideră că nu este corectă susținerea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia transportatorul înscris pe CMR-uri este „**X A/S**” iar „ulterior a fost aplicată o ștampilă cu societatea din România”, întrucât pentru o parte din CMR-uri, societatea din România figurează ca unic transportator. Suplimentar, aplicarea ștampilei **X** pe celelalte CMR-uri atestă tocmai faptul că această din urmă societate a efectuat activitățile de transport conform obiectului său de activitate.

De asemenea, contrar afirmației echipei de inspecție fiscală conform căreia societatea „nu înregistrează cheltuieli aferente activității de transport rutier de mărfuri (cum ar fi: combustibil, asigurări, întreținere mașini, taxe de drum etc.), ci doar cheltuieli cu salariile și diurnele șoferilor și cu salariile personalului administrativ”, așa cum rezulta din balanțele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală pentru perioada supusă inspecției fiscale, astfel de cheltuieli au fost înregistrate în conturile 635.01, 613.01, 613.02, 61.3.03, 6022.2 iar raportul dintre cele două tipuri de cheltuieli nu ar trebui să influențeze natura activității desfășurate de companie și calificarea acesteia ca activitate de transport.

Societatea prestează activități de transport, în conformitate cu reglementările legale aplicabile și în baza autorizațiilor emise de

organismele competente, care atâta vreme cât rămând valabile, exclud competența organelor fiscale de a recalifica activitatea prestată de societate ca fiind specifică muncii prin agent temporar de muncă.

2 Societatea nu funcționează ca agent de muncă temporară. Contestatara menționează că nu îndeplinește activități specifice muncii prin agent de muncă temporară, iar niciunul din argumentele promovate de către inspectorii fiscali ( e.g: șoferii societății nu prestează activitate nicio zi pe teritoriul României, singurul client al societății este **X A/S**, societatea figurează ca transportator pe CMR numai prin aplicarea unei ștampile și înregistrează în principal cheltuieli cu salariile și diurnele șoferilor, respectiv salariile personalului administrativ, etc.) nu conduc la concluzia că societatea ar funcționa ca agent de muncă temporară.

Totodată, societatea precizează că nicio prevedere legală nu interzice ca activitățile de transport să fie prestate în favoarea unui singur client iar faptul că are un singur client, și anume **X A/S**, nu poate conduce la concluzia că funcționează ca o agenție de muncă temporară. Mai mult, agenții de muncă temporară pun, ca regulă, salariați temporari la dispoziția unor utilizatori diferiți, în funcție de solicitările acestora. Ca urmare, punerea la dispoziție de personal în favoarea unui singur utilizator nu este o trăsătură specifică agențiilor de muncă temporară. Însăși echipa de inspecție fiscală a menționat că societatea oferă servicii de conducere auto prin punerea la dispoziția clientului său, **X A/S**, atât de șoferi cât și de camioane. Or, activitatea de transport presupune tocmai prestarea de servicii constând în transportarea unor mărfuri cu camioane conduse de șoferi.

Societatea considera ca este irelevant faptul că a deținut în trecut autorizație pentru a funcționa ca agent de muncă temporară, având în vedere că legea nu impune condiții specifice în vederea obținerii unei astfel de autorizații. Totodată, nu a prestat la niciun moment servicii specifice agentului de muncă temporară (e.g: încheierea de contracte de punere la dispoziție, respectiv de contracte de muncă temporară).

Deasemenea, contestatara precizează că nu a implementat o structura contractuală specifică muncii prin agent de muncă temporară, neîncheind cu salariații săi contracte de muncă temporară, care să cuprindă oricare din elementele impuse de lege, respectiv contractele de punere la dispoziție cu **X A/S**.

Mai mult, societatea figurează ca transportator pe mai multe CMR-uri.

În plus, contestatara subliniază că un mod similar de organizare a activității a fost validat și de către Tribunalul de Muncă din Danemarca, care a decis că nu există nicio bază legală pentru a susține că structura grupului **X**, precum și modul de împărțire a activităților între societățile membre ale grupului au un caracter nelegal sau nu reflectă substanța reală a tranzacțiilor dintre părți.

3 Inaplicabilitatea prevederilor referitoare la detaşare în contextul prestării transnaţionale de servicii:

Societatea precizează că modul de desfăşurare a activităţii de către salariaţii acesteia nu se circumscrie niciuneia din ipotezele în care devin incidente prevederile Legii nr.16/2017 referitoare la detaşare în contextul prestării transnaţionale de servicii.

Totodată, societatea precizează că decizia inspectorilor fiscali de a recalifica sumele plătite cu titlu de diurnă nu poate să aibă la bază temeuri care se referă la diverse instituţii juridice, selectate în mod disparat, cu singurul scop de a ajunge la o concluzie eronată, cu ignorarea vadită a distincţiilor între instituţii juridice reglementate de legislaţia muncii şi cea fiscală.

În plus, societatea menţionează că, atâta vreme cât şoferii sunt încadraţi în baza unui contract individual de muncă încheiat cu o entitate din România iar impozitul pe venit şi contribuţiile sociale sunt datorate şi plătite în conformitate cu legislaţia română, rezultă ca tratamentul fiscal a diurnei trebuie stabilit în raport cu legea română şi nu cea daneză.

4. Dreptul şoferilor de a beneficia de indemnizaţie de delegare (diurnă):

Societatea precizează că şoferii profesionişti care desfăşoară activităţi de transport internaţional, fiind trimisi să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, altul decât România, sau pe teritoriul Confederaţiei Elveţiene, se află în situaţii de delegare şi, pe cale de consecinţă, au dreptul la diurnă.

Totodată, contestatara apreciază greşita şi afirmaţia inspectorilor fiscali potrivit căreia diurna a fost acordată de către societate şoferilor pentru a remunera munca, întrucât aceasta nu a fost platita într-o sumă fixă, ci pe zi de deplasare şi ca aceasta (i.e diurna) nu a fost acordată în scopul acoperirii cheltuielilor de cazare şi masă.

Societatea precizează că scopul diurnei este, în esenţă, de a compensa inconvenientele generate de dislocarea salariatului din mediul său obişnuit şi nu de a acoperi cheltuielile cu transportul şi cazarea, fiind firesc ca aceasta să fie acordată exclusiv pentru zilele în care salariaţii se află în deplasare.

În plus, contestatara consideră că interpretarea echipei de inspecţie fiscală conform căreia diurna reprezintă remuneraţie pentru munca prestată de angajat, întrucât a fost acordată în sume diferite angajaţilor este diferită, este abuzivă, deoarece stabilirea diurnei pe categorii de angajaţi, în funcţie de statut/poziţie este prevăzută şi în HG nr.518/1995 privind unele drepturi şi obligaţii ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, care reglementează modul de acordare al diurnei personalului din instituţii publice iar cuantumul sumei nu



influențează natura și scopul pentru care diurnele au fost acordate de societate.

5 Tratatamentul fiscal aplicat diurnelor / Acordarea indemnizațiilor de delegare/detașare potrivit legii:

Societatea consideră că a respectat prevederile legale și fiscale aplicabile, și a îndeplinit în mod cumulativ toate condițiile substanțiale și formale, tratând în mod corect din punct de vedere fiscal sumele acordate salariaților șoferi sub forma de indemnizații de delegare, neimpunându-le nici cu impozit pe venit și nici cu contribuții sociale obligatorii.

Societatea consideră că este eronată constatarea echipei de inspecție fiscală conform căreia pentru sumele acordate salariaților temporari se aplică prevederile pct.12 alin.(1) lit.a), pct. (IX) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și nu se aplică pct.12 alin.(16) din cuprinsul aceluiași act normativ, și este nelegală aplicarea unei prevederi generale atâta timp cât există o prevedere specifică privind tratamentul fiscal aplicat sumelor acordate sub formă de diurnă. Mai mult, o astfel de interpretare ar încălca principiul certitudinii impunerii prevăzut de Codul fiscal.

6 Acordarea indemnizațiilor de delegare/detașare potrivit legii:

Societatea precizează că în ceea ce privește tratamentul fiscal al diurnei plătite salariaților detașați în contextul prestării transnaționale de servicii, prevederile Codului fiscal nu menționează în mod expres că tratamentul fiscal favorabil se aplică doar situațiilor de delegare/detașare definite prin Codul muncii, astfel că o interpretare restrictivă ar veni în contradicție cu dispozițiile legii fiscale.

Astfel, societatea consideră că atâta timp cât sunt îndeplinite condițiile prevăzute de Codul fiscal, orice salariat poate beneficia de tratamentul fiscal favorabil pentru indemnizația de delegare/detașare.

În plus, interpretarea societății conform căreia tratamentul fiscal favorabil se aplică în toate cazurile de detașare transnațională este confirmată și de modificările aduse Legii nr.16/2017 prin Legea nr.172/2020, conform cărora indemnizației specifice detașării transnaționale îi este aplicabil regimul fiscal prevăzut la art.76 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal.

C. Aspecte de ordin substanțial cu privire la ajustarea prețurilor de transfer

Societatea precizează că echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de motivele obiective ce justifică pierderea/profitabilitatea redusă obținută de aceasta în perioada supusă inspecției fiscale.

Astfel, așa cum a fost menționat și în cadrul punctului de vedere, pierderea/ profitabilitatea operațională redusă obținută în cursul perioadei supuse inspecției fiscale nu a fost generată de tranzacțiile intra-grup, ci din motive obiective.

Societatea a fost înființată în anul 2014 și și-a început activitatea în anul 2015, perioada supusă inspecției fiscale reprezentând o perioadă cu investiții semnificative realizate pentru începerea și ulterior dezvoltarea activității. În acest sens, investițiile majore realizate în active și respectiv în angajarea de personal, au avut un impact semnificativ la nivelul societății. Perioada 2015-2017 a fost marcată de creșterea numărului de angajați, veniturile înregistrate fiind insuficiente în 2015 pentru a acoperi costurile înregistrate de societate, acest lucru fiind redresat începând cu anul 2016, când a început să obțină venituri care să îi permită acoperirea costurilor și totodată, obținerea unui profit redus dar stabil.

În perioada supusă inspecției fiscale, numărul de salariați și totodată costurile aferente au avut creșteri semnificative, acestea fiind specifice unei companii aflate în stadiul de start-up. Totodată, perioada supusă analizei a fost marcată și de investiții semnificative în active, în anul 2017 fiind înregistrată o creștere semnificativă a valorii activelor imobilizate de **000 lei**.

Astfel, în perioada 2015-2018, societatea s-a aflat într-o poziție de start-up, rezultatele societății demonstrând eforturile de intrare pe piață și ulterior de majorare a cotei de piață, fapt pentru care rezultatele operaționale sunt justificate din perspectivă economică.

Faptul că entitatea afiliată a înregistrat marje reduse de profitabilitate, susține faptul că prețurile de transfer nu au fost stabilite în așa fel încât să aducă un avantaj entității afiliate și respectiv un dezavantaj entității din România, se poate interpreta că marjele scăzute înregistrate sunt rezultatul poziției de start-up în care s-a regăsit societatea în perioada analizată și nu al relației intra-grup cu entitatea afiliată.

Societatea considera ca organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de motivele obiective ale acesteia pentru justificarea rezultatelor operaționale în perioada supusă inspecției fiscale, fundamentate prin prevederi specifice în materie de prețuri de transfer.

Totodată, societatea consideră că stabilirea unor venituri suplimentare și recalcularea marjei nete de profitabilitate pentru activitatea operațională prin includerea cheltuielilor deductibile cu impozitul pe veniturile din salarii și contribuții stabilite supliment în sarcina societății nu reprezintă o abordare justificată din punct de vedere fiscal.

Astfel, contestatara precizează că, potrivit celor prezentate în cadrul dosarului de prețuri de transfer marja netă de profitabilitate reprezintă un indicator economic determinat pe baza situațiilor financiare ale societății care nu ține cont de modul de calificare al cheltuielilor din punct de vedere fiscal, respectiv deductibile/nedeductibile. Aceste cheltuieli, stabilite suplimentar au un scop fiscal, nefiind înregistrate în contul de profit și pierdere al societății în categoria cheltuielilor de exploatare.

Prin urmare, societatea consideră că modul în care echipa de inspecție fiscală a procedat la evaluarea conformității prețurilor de transfer cu principiul valorii de piață, prin includerea unor cheltuieli stabilite

suplimentar în scopuri fiscale la calculul unui indicator economic de profitabilitate a crescut în mod eronat valoarea ajustării de prețuri de transfer.

Totodată, societatea consideră că echipa de inspecție fiscală a calculat în mod incorect impozitul pe profit suplimentar ca urmare a ajustărilor de prețuri de transfer efectuate.

Astfel, în momentul calculării impozitului pe profit suplimentar datorat, echipa de inspecție fiscală a aplicat cota de impozit pe profit de 16% asupra rezultatului din exploatare recalculat ca urmare a adăugării cheltuielilor suplimentare cu impozitul pe venit/contribuții și a veniturilor suplimentare din ajustările de prețuri de transfer,

Echipa de inspecție fiscală a asimilat profitul impozabil ce ar fi trebuit obținut de societate cu rezultatul din exploatare recalculat în urma ajustărilor efectuate, fără a ține cont de veniturile și cheltuielile financiare ale societății din perioada supusă inspecției fiscale sau de deducerile fiscale/cheltuieli nedeductibile.

În situația în care toate elementele menționate mai sus ar fi fost avute în vedere de echipa de inspecție fiscală, impozitul suplimentar stabilit în sarcina sa ar fi fost mai mic, diferențele de impozit suplimentar provin din aplicarea în mod incorect a cotei de impozit de 16% la rezultatul din exploatare recalculat al societății și nu din reportarea pierderii fiscale din anul 2014.

Având în vedere cele de mai sus, societatea solicita admiterea contestației, anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală și exonerarea de la plata sumelor stabilite suplimentar în cuantum de **000 lei**.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y, urmare inspecției fiscale efectuată la X, au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.000/2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2020, contestate.**

**1) Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale aferente:**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea **X** a avut ca obiect principal de activitate "*Transporturi rutiere de marfuri*", CAEN 4941, începând cu data de **00.00.2014**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat:

- **X** a fost înființată în 2014 de **X A/S**, care deține 90% din societate, 10% din societate este proprietatea domnului **1**, acționarul majoritar al Grupului.

-în 2014, s-a înființat **X** pentru a gestiona funcția șoferi împreună cu **X A/S**. Cele două societăți se ocupă de funcția șoferi, inclusiv de gestionare și de instructajul șoferilor.

-în 2015, Grupul și-a optimizat activitatea și a început să externalizeze flotă către România.

-sediul din Danemarca se ocupă de clienți, rezervări, planificare, management, facturarea transportului etc. iar veniturile și costurile sunt facturate între societăți până la sfârșitul fiecărei luni.

-structura Grupului se clasifică după funcții, rezultând că **X A/S** se ocupă de transporturi pentru toate societățile din Grup, cu ajutor din partea societăților din Franța și Polonia.

- **X A/S** este responsabilă pentru vânzarea serviciilor de transport pentru clienții companiei și alți clienți cu care are legătură.

- principalii clienți sunt alte companii de transport daneze și din străinătate, companii poștale și de împachetare precum și clienți din domeniul transportului aerian.

- pentru transportul internațional, **X A/S** se ocupă de contactele pentru fiecare client. Clientul cumpără serviciul de transport de la **X A/S** sau de la **A**, care de asemenea livrează întregul “pachet de transport”, societățile din Estonia, România și/sau Polonia fiind subcontractori în ceea ce privește flotele și șoferii.

- **B** și **X** sunt responsabile pentru șoferi, pentru transporturile internaționale ale Grupului. O parte din responsabilitate este de a oferi numărul de șoferi angajați necesar pentru a facilita comenzile de transport și mai mult pentru a se asigura că aceste comenzi de transportare se desfășoară în conformitate cu politica Grupului și sunt livrate în timp util și cu o bună calitate.

- din 2004, când **B** a devenit o parte a Grupului, **X A/S** a externalizat funcția de șoferi către Estonia. Motivul pentru externalizare a fost că **X A/S** a suferit o pierdere de capacitate în șoferi din Europa de Nord/occidentală. În 2014, s-a înființat **X** pentru a se ocupa de o parte din funcția de șoferi.

- **B** și **X** se ocupă de șoferi, inclusiv de managementul și formarea șoferilor.

- în 2014, Grupul a început să externalizeze flota către Estonia și în 2015 și către Polonia și România.

- în Danemarca, activitatea se bazează pe transportul pentru clienți. Echipa de vânzări din Danemarca răspunde de relația cu clienții nu doar pentru Danemarca dar și pentru transporturile privind camioanele norvegiene, poloneze, românești și estone.

- planificarea, managementul, facturarea etc. transportului pentru aceste camioane sunt toate gestionate de societatea daneză, cu ajutorul biroului din Polonia. Drept urmare, toată cifra de afaceri este în Danemarca și la sfârșitul fiecărei luni este refacturată către țara în care este înregistrat camionul.

- principala activitate din România este de a organiza teste pentru șoferi, recrutări de șoferi, gestionarea salariilor, a concediilor de boală, a concediilor de odihnă, deplasările șoferilor, etc. Mai mult, societatea din

România va avea din ce în ce mai multe camioane în anii următori. Clienții, rezervările, planificarea, managementul, facturarea transportului etc. sunt toate gestionate de la biroul din Danemarca. Cifra de afaceri și cheltuielile se facturează între companii până la sfârșitul fiecărei luni.

Referitor la **X A/S**, organele de inspecție fiscală au constatat:

- deține activitatea principală deoarece cele mai multe contracte cu clienții sunt semnate de **X A/S**.

- societatea a avut în 2018 o medie de 87 de camioane și 0 șoferi.

- societatea achiziționează servicii de transport incluzând și excluzând vehicule pentru a acoperi contractele semnate de aceasta.

- majoritatea costurilor de administrare și gestionare sunt în Danemarca.

- societatea vinde o mare parte din servicii către celelalte entități.

- societatea are propriul atelier care deține piese de schimb, anvelope, etc., are dispeceri și o echipă de vânzări.

Referitor la **X**, organele de inspecție fiscală au constatat:

- societatea avea o medie de 11 camioane în 2018 și aproximativ 190 de șoferi angajați.

- supracapacitatea de șoferi este vândută către **X A/S** Danemarca ca servicii de transport exclusiv vehicul iar șoferii rămași operează camioane românești și se vând ca servicii de transport inclusiv vehicul către **X A/S** Danemarca.

- societatea a obținut Autorizația de funcționare, ca AGENT DE MUNCA TEMPORARA, seria A nr. **000/2016**.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea din Romania nu desfășoară activitate de transport efectiv, ci punere la dispoziție de personal și de camioane, către societatea din Danemarca, care gestionează efectiv aceste resurse, în vederea prestării efective a serviciilor de transport, pe care le facturează către clienții gestionati de societatea din Danemarca.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că șoferii nu lucrează efectiv nicio zi în România, data începerii contractului fiind data la care șoferul este efectiv pus la dispoziția clientului, ei își desfășoară activitatea (prestează munca de șofer) exclusiv în afara țării, pe teritoriul Uniunii, în România fiind doar recrutați și instruiți înainte de a fi trimisi la biroul din Danemarca în scopul de a fi puși la dispoziția clientului.

De asemenea, din verificarea documentelor societății, echipa de inspecție fiscală a constatat că:

- **X** nu emite facturi de transport către nici un client,

-singurul client este o societate afiliata careia ii factureaza servicii de inchiriere camioane si inchiriere soferi;

- **X** nu figureaza ca transportator pe niciun CMR sau alt document de transport,

- **X** nu inregistreaza cheltuieli aferente activitatii de transport rutier de marfuri (cum ar fi: combustibil, asigurari, intretinere masini, taxe de drum etc) ci doar cheltuieli cu salariile si diurnele soferilor si cu salariile personalului administrativ.

- veniturile inregistrate de societate sunt constituite din valoarea facturilor pe care le emite catre clientul sau, reprezentand contravaloarea inchirierii soferilor (cu toate cheltuielile legate de salarii) si inchirierii autocamioanelor catre **X A/S** afiliata cu societatea **X**.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea **X** actioneaza ca o agentie de angajare temporara in cadrul logisticii transporturilor de marfuri si a industriei de transport, oferind servicii de conducere auto prin intermediul inchirierii de camioane si de soferi calificati catre clientul sau, care efectueaza transport de marfuri in cadrul Grupului, închiriaza camioane, impreuna cu soferi instruiti pe care ii pune la dispozitia clientului, pentru ca acesta din urma sa poata presta servicii de transport catre alti clienti din Uniune. Serviciile de transport nu se desfasoara in Romania.

Totodata, din REVISAL si statele de plata care se intocmesc in Romania pe baza pontajelor transmise de la biroul din Danemarca, organele de inspectie fiscala au constatat ca soferii au fost incadrati, preponderent, la salariul minim pe economie din Romania, la nivelul acestuia, stabilit prin Hotarare de guvern pentru fiecare perioada.

Pentru acest salariu minim au fost retinute, calculate, declarate si platite la bugetul statului si bugetul asigurarilor impozitul pe salarii si contributiile aferente, iar diferenta de plata pana la venitul obtinut de catre fiecare sofer a fost acordat acestuia sub forma de diurna, pentru care nu s-a calculat, retinut si platit impozite si contributii in niciunul din statele membre.

Din analiza contractelor individuale de munca, a deciziilor interne prin care se modifica in fiecare an tariful pentru diurna, a travel planurilor prin care se stabileste periodicitatea muncii "la munca/in vacanta", a pontajului intocmit de catre societatea din Danemarca si comunicata societatii din Romania si a modului de calcul al diurnei din care se scad eventualele cheltuieli efectuate in favoarea soferului, organele de inspectie fiscala au constatat ca diurna acordata este pentru zilele in care angajatul a prestat munca in Comunitatea Europeana si nu pentru transport, cazare.

Avand in vedere prevederile art.88-102 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii coroborate cu prevederile HG nr.1256/2011, cele ale Directivei

2008/104/CE privind munca prin agent de munca temporara, art. 5 alin.(1) precum si ale Directivei 96/71/CE, art.3 alin.(1) ultima teza și art.3, alin.(7), Cauza C-396/13 a Curtii de Justitie a Uniunii Europene, art.11 din Legea nr. 16/2017,organele de inspectie fiscală au constatat că angajatii X au primit in fapt, sub forma diurnei, o alocatie specifica detasarii, care, asa cum este prevazuta in directiva 96/71/CE, face parte din salariul minim, fiind un venit de natura salariala si este supus impozitarii.

Totodată, organele de inspectie fiscală au constatat că șoferii nu au fost detașați sau delegați în alt stat membru pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, iar indemnizația de delegare/detașare nu a fost acordată de angajator în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, nefiind vorba de o delegare sau detașare, ci de o punere la dispoziție a salariaților de către un agent de muncă temporară din România, la un utilizator stabilit pe teritoriul unui alt membru.

Astfel, echipa de inspectie fiscală a constatat ca diurna acordată șoferilor nu reflectă continutul economic al plății, ci acoperă în mod artificial o parte din contravaloarea muncii prestate de soferi ca salariați temporari, diurna fiind de fapt un câștig în bani acordat de angajator, angajaților pentru munca depusă, care reprezintă venit din salarii si se supune impozitării.

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

Pe cale de consecinta, în temeiul art. 40, alin. (1), lit. a), art.55 alin.(1) și alin.(4) lit.m), art. 57 alin.(1) si (2) lit. a), art. 58 alin.(1), art.90 alin.(1) și alin.(2),art. 91, alin. (1) si (2) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, art. 59 alin. (1) lit. a), art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, art. 78, alin.(1) si (2) lit. a), art. 81, alin.(1), art. 131 alin. (1) si (2) din Legea nr. 227/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, pct.67 și pct.68 lit. a), pct. 106 si pct. 202 din H.G. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 alin (1), pct. 14 alin (1) si pct. 45 din HG 1/2016 cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile Titlului IX<sup>2</sup> "Contributii sociale obligatorii" din Legea 571/2003, Titlului V "Contributii sociale obligatorii" din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare în sumă de **000 lei**, reprezentand:

-impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor suplimentar in suma de **000 lei**,

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

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

-contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **000 lei**,

- contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați 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 de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **000 lei**,
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de **000 lei**,
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de **000 lei**.

## **2) Referitor la vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate :**

Organele de inspecție fiscală au constatat, în temeiul art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea persoanelor cu handicap și art.2 alin.(2) din Ordinul nr.590/2008, că societatea **X** nu avea obligația să calculeze și să declare vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap, fapt pentru care, în urma inspecției fiscale nu au fost stabilite sume suplimentare de plată, ci vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de (-) **000 lei**.

## **2) Referitor la impozitul pe profit:**

Intrucat **X** a derulat tranzacții cu clienți afiliați în perioada supusă verificării, echipa de inspecție fiscală a solicitat prezentarea dosarului prețurilor de transfer.

Ca urmare a acestei solicitări, societatea a prezentat un dosar al prețurilor de transfer din care a rezultat faptul că, cuantumul prețurilor de transfer stabilite nu respectă principiul valorii de piață, indicatorii financiari analizați situându-se în afara intervalului de comparabilitate.

Având în vedere prevederile 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, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea prin ajustarea tranzacțiilor cu persoana afiliată, pentru care contribuabilul verificat a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite nu au respectat principiul valorii de piață, în sensul art.19 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art.19 alin.(5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.



Ajustarea veniturilor cu afiliatul s-a facut in cazurile in care MMNT calculata pentru **X** nu se incadreaza in intervalul de comparabilitate, rezultata din esantionul de societati analizate.

Astfel, în conformitate cu art.11 alin.(2) si art.19 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art.11 alin.(4) si art.19 alin.(6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, organele de inspecție fiscală au ajustat valoarea veniturilor catre afiliati, astfel incat marja de profit sa fie la nivelul medianei MMNT.

Totodată, având în vedere că urmare verificarii impozitului pe veniturile din salarii si a contributiilor sociale, prin asimilarea diurnelor, acordate soferilor, veniturilor de natura salariala, au fost stabilite debite suplimentare in sarcina **X**, aferente perioadei 2015-2019, organele de inspectie fiscala au considerat cheltuiala deductibila din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala pusa in sarcina societatii cu debitele suplimentare stabilite in ceea ce priveste atat impozitul pe veniturile din salarii cat si contributiile stabilite suplimentar in aceasta perioada.

Prin urmare, în temeiul art.7 alin.(1) pct.21 si 26, art.11 alin.(2), art.17, art. 19, alin.(1) și alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, pct..22-41 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.1 pct.26 si pct.32, art.11 alin.(4), art.17, art.19 alin.(6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.5 alin.1 lit d, alin.11 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul Fiscal, art.6, art.73, art.108 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspecție fiscală au recalculat baza de impozitare si impozitul pe profit, prin adaugarea veniturilor suplimentare rezultate in urma ajustarii, stabilind un impozit pe profit suplimentar pentru perioada 2015-2018 in suma totala de **000 lei**.

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

#### 1. Aspecte procedurale

**a)** În ceea ce privește nelegalitatea inspecției fiscale, invocată de contestatară, care susține că organele de inspecție fiscală au încălcat obligația de a înscrie în registrul unic de control al societății elementele obligatorii prevăzute de lege, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

La art.122 alin.(1), alin.(2) lit.a) și lit.b) și alin.(4) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**“Avizul de inspecție fiscală**

*(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

*(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

*a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

*b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori*

...

**(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:**

...

*c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;*

Totodată, art.123 alin.(2) din același act normativ, stipulează:

*„(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia”.*

iar la art.3 alin.(2) din Legea nr.250/2003 privind Registrul unic de control, se prevede:

*”Organele de control au obligația de a consemna în registru, înaintea începerii controlului, următoarele elemente: numele și prenumele persoanelor împuternicite de a efectua controlul, unitatea de care aparțin, numărul legitimației de control, numărul și data delegației/ordinului de deplasare, obiectivele controlului, perioada controlului, perioada controlată, precum și temeiul legal în baza căruia se efectuează”.*

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că, înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

Totodată, se reține că avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial.

De asemenea, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control al contribuabilului, care se completează cu datele expres prevăzute de lege.

Astfel, așa cum rezultă din documentele existente la dosar și din cele menționate chiar de societate, se reține că inspecția fiscală desfășurată la **X** s-a efectuat în baza Avizului de inspecție fiscală nr.**000/2020**, care a fost comunicat societății și care, înaintea începerii controlului, a fost menționat în registrul de control aparținând societății, la poziția nr.**000** din **00.00.2020**, împreună cu celelalte elemente prevăzute de dispozițiile legale.

Contestatară invocă însă că, organele de inspecție fiscală au înregistrat în registrul de control numai Avizul de inspecție fiscală nr.**000/2020**, fără a fi înregistrat și Avizul de inspecție fiscală nr.**000/2020** cu privire la extinderea inspecției fiscale, aspect asupra căruia organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Emiterea și comunicarea legală a Avizului de inspecție fiscală nr.**000/2020** nu a generat o nouă inspecție fiscală la **X**, ci doar extinderea celei inițiate în data de **00.00.2020** și consemnate în registrul unic de control.

Rezultatele inspecției fiscale ce au avut ca obiect verificarea creanțelor fiscale datorate de societate în perioadele menționate în cele două avize de inspecție fiscală, au fost consemnate în același raport de inspecție fiscală ce a sta la baza deciziei de impunere contestate.

Astfel, având în vedere că registrul unic de control se completează înaintea începerii activității de inspecție fiscală, în speță, la momentul extinderii acesteia, nu mai exista obligația recompletării acestuia.

De asemenea, societatea avea cunoștință despre creanțele fiscale și perioadele supuse verificării, conform Avizului de inspecție fiscală nr.**000/2020** cu privire la extinderea inspecției fiscale, deoarece acesta i-a fost legal comunicat, astfel că, în speță, nu poate fi reținută o vătămare a intereselor contribuabilului, de natură să atragă nulitatea actului administrativ fiscal atacat.

Față de motivele invocate de societate în susținerea nelegalității actului administrativ fiscal contestat, se reține că, în conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6), dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă și evidentă eroare.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului,

astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Având în vedere cele mai sus arătate precum și faptul că societatea contestată nu precizează vătămarea care i-a fost pricinuită prin necompletarea registrului unic de control cu avizul de inspecție fiscală referitor la extinderea inspecției fiscale, de natura a atrage nulitatea actului administrativ fiscal atacat, afirmația societății privind nulitatea acestuia nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

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

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

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

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

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

*b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;*

*c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.*

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

Totodată, în speță, se rețin și prevederile art.123 alin.(2), art.127 alin. (1) lit.b) și lit.j) alin.(2) și alin.(7) și art.130 alin.(4) din același act normativ, respectiv:

**”ART.123 Începerea inspecției fiscale**

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

**ART. 127 Suspendarea inspecției fiscale**

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;

...

j) în alte cazuri temeinic justificate.

(2) în cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

...

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

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

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

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

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

Totodată, conducătorul inspecției fiscale poate decide suspendarea unei inspecții fiscale pentru aducerea la îndeplinire a măsurilor privind elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer și în alte cazuri temeinic justificate, în aceste cazuri, suspendarea neputând fi mai mare de 6 luni.

Din documentele aflate la dosarul contestației, se reține că inspecția fiscală la contribuabilul mic **X** a început în data de **00.00.2020** (data înscrisă în registrul unic de control la poz.000), a fost suspendată în perioadele **00.00.2020-00.00.2020** și **00.00.2020-00.00.2020** și s-a finalizat în data de **00.00.2020** (data programată pentru discuția finală).

Astfel, se reține că perioadele efective de durată a inspecției fiscale au fost **00.00.2020-00.00.2020** (9 zile) și **00.00.2020-00.00.2020** (36 de zile), totalizând un număr de 45 de zile, nefiind depășit termenul legal prevăzut pentru durata inspecției fiscale la contribuabili mici și cu atât mai mult

termenul de decădere de 90 de zile, stabilit pentru durata maximă a inspecției fiscale.

Afirmația contestatarei, potrivit căreia perioada în care inspecția fiscală a fost suspendată nelegal urmează a fi luată în considerare la calculul duratei totale a inspecției fiscale, astfel că aceasta a durat 154 de zile, este eronată întrucât conform art.127 alin.(7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Referitor la nelegalitatea suspendării inspecției fiscale, din documentele aflate la dosarul contestației, se rețin următoarele:

a) prima suspendare a inspecției fiscale, conform Deciziei nr.**000/2020**, a fost dispusă pentru aducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, respectiv pentru elaborarea și prezentarea de către societate a dosarului prețurilor de transfer, în conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Solicitarea organelor de inspecție fiscală a fost transmisă cu adresa nr.**000/2020** iar contribuabilul supus verificării a prezentat dosarul prețurilor de transfer în data de **00.00.2020**. Astfel, echipa de control a înștiințat societatea despre reluarea inspecției fiscale, începând cu data de **00.00.2020**, conform adresei nr.**000/2020**.

În ceea ce privește argumentul contestatarei potrivit căruia inspecția fiscală putea începe din data de **00.00.2020**, organul de soluționare reține că potrivit prevederilor art.127 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală data reluării inspecției fiscale este atributul exclusiv al conducătorului inspecției fiscale.

Mai mult, suspendarea inspecției fiscale a avut o durată de 38 de zile, nefiind depășit termenul de 6 luni prevăzut de același art.127 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

b) a doua suspendare a inspecției fiscale, începând cu data de **00.00.2020**, a fost cauzată de instituirea stării de urgență pe teritoriul României, conform Decretelor nr.195/16.03.2020 și nr.240/14.04.2020, fiind impuse restricții de circulație și obligativitatea distanțării fizice.

Astfel, echipa de control a emis și comunicat către societate Decizia de suspendare nr.**000/2020**, în conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) lit.j) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Conform art.41 din anexa nr.1 la Decretul nr.195/16.03.2020, respectiv art.62 din anexa nr.1 la Decretul nr.240/14.04.2020 *"Prescripțiile și termenele de decădere de orice fel nu încep să curgă, iar, dacă au început să curgă, se suspendă pe toată durata stării de urgență instituite potrivit prezentului decret"*, astfel că, în cauză, suspendarea inspecției fiscale opera de drept, fără a fi neapărat necesară emiterea unei decizii de suspendare.

Este adevărat că suspendarea inspecției fiscale opera de drept, însă atât timp cât organele de inspecție fiscală au emis decizie de suspendare a inspecției fiscale pentru acest motiv și reluarea trebuia să aibă loc printr-o înștiințare a contribuabilului cu privire la data reluării.

Se reține și faptul că suspendarea inspecției fiscale este atributul exclusiv al conducătorului inspecției fiscale, iar potrivit art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, decizia de suspendare poate fi contestată. Or, organul de soluționare a contestației reține că persoana juridică verificată nu a înțeles să formuleze contestație împotriva Deciziei de suspendare nr.**000/2020**.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că, având în vedere că a fost necesară verificarea unui număr mare de documente, precum și faptul că încetarea stării de urgență și instituirea stării de alertă (HG nr.394/2020) a păstrat restricții în ceea ce privește distanțarea fizică, inspecția fiscală a fost reluată atunci când contextul epidemiologic din România a permis acest lucru. În acest sens a fost emisă și comunicată adresa nr.**000/2020**, societatea fiind înștiințată despre reluarea inspecției fiscale.

Mai mult, se reține că nici cea de-a doua suspendare a inspecției fiscale nu a depășit perioada de 6 luni, fiind respectate întocmai prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, invocarea de către contestatară a Sentinței civile nr.**000/2020**, pronunțate de Curtea de Apel Y în dosarul nr.**000/2020**, nu are relevanță în speță, deoarece obiectul dosarului a fost suspendarea executării actului administrativ fiscal atacat, instanța admitând cererea până la pronunțarea instanței de fond asupra legalității acestuia.

Mai mult din considerentele acesteia, organul de soluționare a contestației reține că instanța a apreciat că: *"Prin urmare, în aparență ar fi incidente prevederile art.126 alin.2 C.pr.fiscală, potrivit cărora la depășirea dublului duratei legale a inspecției fiscale aceasta încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere"*.

c) În ceea ce privește argumentele contestatarii referitoare la încălcarea rolului activ și a principiului securității juridice de către organele de inspecție fiscală, care s-au raportat în mod diferit la activitatea desfășurată de X (societatea acționează ca un agent de muncă temporar din perspectiva impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale, dar este considerată ca prestând activitate de transport la analiza prețurilor de transfer), organul de soluționare a contestației reține că excepțiile invocate privesc fondul cauzei supusă analizării, respectiv de situația de fapt și de încadrarea în drept a constatărilor fiscale, fapt pentru care acestea vor fi avute în vedere cu ocazia soluționării pe fond a contestației, în cadrul unei analize unitare.

Având în vedere toate cele de mai sus, argumentele societății referitoare la aspectele procedurale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

**2) Referitor la suma de 000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii în suma de 000 lei și contribuții sociale în suma de 000 lei, vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de (-) 000 lei, impozit pe profit în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligațiile fiscale în cuantumul de mai sus în condițiile în care, din instrumentarea speței, în ceea ce privește legalitatea reîncadrării sumelor plătite angajaților în funcția de șoferi cu titlu de diurne, ca venituri de natura salarială, nu rezultă situația de fapt.**

***În fapt***, în perioada verificată **00.00.2015-00.00.2019**, **X** a avut ca obiect principal de activitate "*Transporturi rutiere de marfuri*", CAEN 4941.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea **X** nu desfășoară activitate de transport, ci punere la dispoziție de personal (șoferi) și de camioane, către societatea afiliată **X A/S** Danemarca, care gestionează efectiv aceste resurse, în vederea prestării serviciilor de transport.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că șoferii nu lucrează nicio zi în România, data începerii contractului fiind data la care șoferul este efectiv pus la dispoziția clientului, ei își desfășoară activitatea (prestează munca de șofer) exclusiv în afara țării, pe teritoriul Uniunii, în România fiind doar recrutați și instruiți înainte de a fi trimiși la biroul din Danemarca în scopul de a fi puși la dispoziția clientului.

De asemenea, din verificarea documentelor, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea **X** nu emite facturi de transport către niciun client, singurul client este o societate afiliată care îi facturează servicii de închiriere camioane și închiriere șoferi, nu figurează ca transportator pe niciun CMR sau alt document de transport și nu înregistrează cheltuieli aferente activității de transport rutier de marfuri (cum ar fi: combustibil, asigurări, întreținere mașini, taxe de drum etc), ci doar cheltuieli cu salariile și diurnele șoferilor și cu salariile personalului administrativ iar veniturile înregistrate de societate sunt constituite din valoarea facturilor pe care le emite către clientul său, reprezentând contravaloarea închirierii șoferilor (cu toate cheltuielile legate de salarii) și închirierii autocamioanelor către **X A/S**.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a detinut pentru o perioadă autorizație ca agent de muncă temporară.



Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat ca societatea actioneaza ca o agentie de angajare temporara in cadrul logisticii transporturilor de marfuri si a industriei de transport, oferind servicii de conducere auto prin intermediul inchirierii de camioane si de soferi calificati catre clientul sau, care efectueaza transport de marfuri in cadrul Grupului X, închiriaza camioane, impreuna cu soferi instruiti pe care ii pune la dispozitia clientului, pentru ca acesta din urma sa poata presta servicii de transport catre alti clienti din Uniune iar serviciile de transport nu se desfasoara in Romania.

Totodata, din REVISAL si statele de plata care se intocmesc in Romania pe baza pontajelor transmise de la biroul din Danemarca, organele de inspectie fiscală au constatat ca soferii au fost incadrati, preponderent, la salariul minim pe economie din Romania, la nivelul acestuia, stabilit prin Hotarare de guvern pentru fiecare perioada.

Pentru acest salariu minim au fost retinute, calculate, declarate și platite la bugetul statului si bugetul asigurarilor impozitul pe salarii si contributiile aferente, iar diferenta de plata pana la venitul obtinut de catre fiecare sofer a fost acordat acestuia sub forma de diurna, pentru care nu s-au calculat, retinut și platit impozite si contributii in niciunul din statele membre.

În ceea ce privește diurna, organele de inspectie fiscală au constatat că aceasta a fost acordata pentru zilele in care șoferii presteaza munca in Comunitatea Europeana si nu pentru transport, cazare.

Având în vedere prevederile art.88-102 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii coroborate cu prevederile HG nr.1256/2011, cele ale Directivei 2008/104/CE privind munca prin agent de munca temporara, art. 5 alin.(1) precum si ale Directivei 96/71/CE, art.3 alin.(1) ultima teza și art.3, alin.(7), Cauza C-396/13 a Curtii de Justitie a Uniunii Europene, art.11 din Legea nr. 16/2017, organele de inspectie fiscală au constatat că angajatii X au primit in fapt, sub forma diurnei, o alocatie specifica detasarii, care, asa cum este prevazuta in Directiva 96/71/CE, face parte din salariul minim, fiind un venit de natura salariala si este supus impozitarii.

Totodata, organele de inspectie fiscală au constatat că șoferii nu au fost detașati sau delegati în alt stat membru pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, iar indemnizația de delegare/detașare nu a fost acordată de angajator în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, nefiind vorba de o delegare sau detașare, ci de o punere la dispozitie a salariaților de către un agent de muncă temporară din România, la un utilizator stabilit pe teritoriul unui alt stat membru.

Astfel, echipa de inspectie fiscală a constatat ca diurna acordată șoferilor nu reflectă continutul economic al plății, ci acoperă în mod artificial o parte din contravaloarea muncii prestate de soferi ca salariați temporari, diurna fiind de fapt un câștig în bani acordat de angajator, angajaților pentru munca depusă, care reprezintă venit din salarii si se supune impozitării.

Drept urmare, in baza prevederilor art.11 din Legea nr.227/2015, echipa de inspectie fiscala a reincadrat sumele acordate soferilor sub forma de diurna, ca venituri din salarii, si a procedat la reintregirea bazei de calcul al impozitului pe salarii cu diurnele aferente, stabilind în sarcina **X**, pentru perioada **00.00.2015-00.00.2019**, impozit pe veniturile din salarii in suma de **000 lei** si contributi sociale in suma de **000 lei**.

Totodată, având în vedere că urmare verificarii impozitului pe veniturile din salarii si a contributiilor sociale, prin asimilarea diurnelor, acordate soferilor, veniturilor de natura salariala, au fost stabilite debite suplimentare in sarcina **X**, aferente perioadei 2015-2019), organele de inspectie fiscala au considerat cheltuiala deductibila din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala pusa in sarcina societatii cu debitele suplimentare stabilite in ceea ce priveste atat impozitul pe veniturile din salarii cat si contributiile stabilite suplimentar in aceasta perioada.

Suma stabilită ca obligație de plată în sarcina societății în cuantum de **000 lei** stabilită ca diferență între suma de **000 lei** și suma de **000 lei** reprezentând vărsaminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap.

Fata de constatarile echipei de inspectie fiscala, prin contestatia formulata, societatea precizeaza ca:

- desfășoară activități specifice domeniului transportului și nu îndeplinește condițiile pentru a fi calificată agenție de muncă temporară,
- șoferii implicați în transportul internațional sunt într-o situație de delegare,
- șoferii sunt îndreptățiți conform legii, să primească indemnizație de delegare,
- valoarea indemnizațiilor de delegare acordate individual nu depășește plafonul neimpozabil de 2.5 ori nivelul stabilit pentru personalul din instituțiile publice.

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

**“ART. 40**

**Sfera de cuprindere a impozitului**

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

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

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

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

De asemenea, potrivit art. 55 alin.1, alin.2 lit. i și lit. k și alin.4 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare pana la 31.12.2015:

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

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

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

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

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

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

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

Prevederi similare regăsim și la art.76 alin.(1) și alin.(2) lit. k și lit. s din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016 – 31.12.2018, care stipulează:

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

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

*(...)*

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

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

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

*(...)*

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

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

**„(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:**

***h) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. (2) lit. k), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”.***

Prin urmare:

- nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit, indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit prin

hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;

- partea care depășește plafonul de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice reprezintă venit impozabil, respectiv venit asimilat salariilor, pentru care se datorează impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii aferente.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că în perioada **00** 2015-**00** 2019, **X** a achitat salariaților (șoferi) trimiși la muncă în străinătate sume de bani cu titlu de diurne, pe care le-a considerat neimpozabile, în înțelesul impozitului pe venit.

Totodată, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele achitate de **X** salariaților trimiși la muncă în străinătate cu titlu de diurnă reprezintă în fapt venituri de natură salarială din activități dependente realizate de către acești angajați, pentru care societatea avea obligația calculării, reținerii, declarării și achitării impozitului pe veniturile din salarii având în vedere că șoferii nu au fost detașați sau delegați în alt stat membru pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, ci au fost puși la dispoziția unui utilizator stabilit pe teritoriul unui alt stat membru de către un agent de muncă temporară din România.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- societatea **X** acționează ca o agenție de angajare temporară în cadrul logisticii transporturilor de marfuri și a industriei de transport, oferind servicii de conducere auto prin intermediul închirierii de camioane și de șoferi calificați către clientul său, care efectuează transport de marfuri în cadrul Grupului **X**, închiriază camioane, împreună cu șoferi instruiți pe care îi pune la dispoziția clientului, pentru ca acesta din urmă să poată presta servicii de transport către alți clienți din Uniune.

- șoferii au fost angajați doar în scopul de a fi puși la dispoziția clientului din Danemarca, nu lucrează nicio zi în România, rezultând că aceștia nu au loc permanent în România de la care să fie delegați sau detașați, contractul de muncă începând să producă efecte din data în care sunt trimiși în Danemarca pentru a fi puși la dispoziția clientului pe o perioadă nedeterminată.

- indemnizația de delegare/detașare nu a fost acordată de angajator în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, nefiind vorba de o delegare sau detașare ci de o punere la dispoziție a salariaților de către un agent de muncă temporară din România la un utilizator stabilit pe teritoriul unui alt stat membru.

-diurna a fost acordată pentru zilele în care șoferii prestează munca în Comunitatea Europeană și nu pentru transport, cazare.

- angajatii **X** au primit in fapt, sub forma diurnei, o alocatie specifica detasarii, care face parte din salariul minim, fiind un venit de natura salariala si este supus impozitarii.

Prin contestația formulată, societatea precizează că desfășoară activități specifice domeniului transportului și nu îndeplinește condițiile pentru a fi calificată agenție de muncă temporară.

Se reține faptul că reglementarea muncii prin agent de muncă temporară, în România, își are sediul materiei în prevederile Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la *Capitolul VII "Munca prin agent de muncă temporară"*, în care se precizează:

**ART. 88**

*(1) Munca prin agent de muncă temporară este munca prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară și care este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.*

*(2) Salariatul temporar este persoana care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară, în vederea punerii sale la dispoziția unui utilizator pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.*

*(3) Agentul de muncă temporară este persoana juridică, autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului, pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia. Condițiile de funcționare a agentului de muncă temporară, precum și procedura de autorizare se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.*

*(4) Utilizatorul este persoana fizică sau juridică pentru care și sub supravegherea și conducerea căreia muncește temporar un salariat temporar pus la dispoziție de agentul de muncă temporară.*

*(5) Misiunea de muncă temporară înseamnă acea perioadă în care salariatul temporar este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia, pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar.(...)*

**ART. 90**

*(1) Misiunea de muncă temporară se stabilește pentru un termen care nu poate fi mai mare de 24 de luni.(...)*

**ART. 91**

*(1) Agentul de muncă temporară pune la dispoziția utilizatorului un salariat angajat prin contract de muncă temporară, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă.*

*(2) Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă:*

- a) durata misiunii;
- b) caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru;
- c) condițiile concrete de muncă;
- d) echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze;
- e) orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar;
- f) valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul;
- g) condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.

(3) Orice clauză prin care se interzice angajarea de către utilizator a salariatului temporar după îndeplinirea misiunii este nulă.

#### ART. 92

(1) Salariații temporari au acces la toate serviciile și facilitățile acordate de utilizator, în aceleași condiții ca și ceilalți salariați ai acestuia.

(2) Utilizatorul este obligat să asigure salariatului temporar dotarea cu echipamente individuale de protecție și de muncă, cu excepția situației în care prin contractul de punere la dispoziție dotarea este în sarcina agentului de muncă temporară.”

Prevederile art. 91 alin. (1) și (2) din Codul muncii caracterizează și stabilesc clauzele contractului de punere la dispoziție, încheiat între agentul de muncă temporară și utilizator, acesta trebuind să cuprindă durata misiunii, caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru, condițiile concrete de muncă, echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze, orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar, valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul, condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.

Totodată, potrivit art.92 alin.(3) și alin.(4) din cuprinsul aceluiași act normativ, se reține că:

“(3) Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui pe care îl primește salariatul utilizatorului, care prestează aceeași muncă sau una similară cu cea a salariatului temporar.

(4) În măsura în care utilizatorul nu are angajat un astfel de salariat, salariul primit de salariatul temporar va fi stabilit luându-se în considerare salariul unei persoane angajate cu contract individual de muncă și care prestează aceeași muncă sau una similară, astfel cum este stabilit prin contractul colectiv de muncă aplicabil la nivelul utilizatorului.”

La art.93, art.94 și art.96 din Codul muncii, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se precizează:

#### “ART. 93

*Utilizatorul nu poate beneficia de serviciile salariatului temporar, dacă urmărește să înlocuiască astfel un salariat al său al cărui contract de muncă este suspendat ca urmare a participării la grevă.*

**ART. 94**

*(1) Contractul de muncă temporară este un contract individual de muncă ce se încheie în scris între agentul de muncă temporară și salariatul temporar, pe durata unei misiuni.*

*(2) În contractul de muncă temporară se precizează, în afara elementelor prevăzute la art. 17 și art. 18 alin. (1), condițiile în care urmează să se desfășoare misiunea, durata misiunii, identitatea și sediul utilizatorului, precum și cuantumul și modalitățile remunerației salariatului temporar.*

**ART. 96**

*(1) Pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară.*

*(2) Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară și nu poate fi mai mic decât salariul minim brut pe țară garantat în plată.*

*(3) Agentul de muncă temporară este cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii.(...)”*

Or, dispozițiile art. 96 alin. (1) - (3) din Codul muncii prevăd că pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară, salariu care se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară, acesta din urmă fiind cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și care plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii.

De asemenea, prevederile art.11 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1256/2011 privind condițiile de înființare, funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporar, menționează:

*“(3) Condițiile de bază de muncă și de angajare referitoare la durata timpului de lucru, munca suplimentară, repausul zilnic și săptămânal, munca de noapte, concediile și sărbătorile legale și salarizarea aplicabile salariaților temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară la un utilizator, cel puțin acelea care s-ar aplica salariaților în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă. Toate condițiile de bază de muncă și de angajare stabilite prin legislație, regulamentul intern, contractul colectiv de muncă aplicabil, precum și prin orice alte reglementări specifice aplicabile utilizatorului sunt aplicabile în mod direct și salariaților temporari pe durata misiunii de muncă temporară.”*



Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că munca prin agent de munca temporară este definită ca fiind munca prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de munca temporară cu un agent de munca temporară și care este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.

Așadar, munca prin agent de munca temporară implică o relație triunghiulară ce se creează între angajat, angajator și utilizator.

În cadrul acestei relații se încheie două contracte:

- contractul de munca temporară încheiat între agentul de munca temporară și salariat;
- contractul de punere la dispoziție încheiat între agentul de munca temporară și utilizator.

Astfel, agentul de muncă temporară este persoană juridică, autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului, pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia.

Specificul acestei activități constă în faptul că agentul de muncă temporară încheie separat un contract de muncă temporară cu fiecare salariat temporar și un contract de punere la dispoziție cu utilizatorul.

În aceste condiții, fiecare angajat cunoaște de la începutul misiunii de muncă temporară locul de desfășurare a activității și își asumă obligațiile menționate în contractul de muncă temporară.

Totodată, potrivit acestor prevederi legale salariatul temporar este îndreptățit pe durata misiunii să beneficieze cel puțin de aceleași drepturi salariale de care ar beneficia dacă ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă.

Agentul de muncă temporară are, în calitate de angajator, obligația de a acorda salariatului temporar toate drepturile ce decurg din lege, din contractul de muncă temporar și din contractul colectiv de muncă aplicabil.

**Or, în speta supusă analizei, organul de soluționare a contestației reține din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei că între societatea contestată și angajații săi, au fost încheiate contracte individuale de muncă pe o perioadă nedeterminată.**

Astfel, cu titlu de exemplificare, organul de soluționare a contestației reține contractul individual de muncă nr. **000/2015**, încheiat între **X** în calitate de angajator și domnul **2** în calitate de angajat, al cărui obiect, conform art. 2, îl reprezintă postul de sofer, cod COR **000**.

La art. 3 din contract "Durata contractului" se prevede că aceasta este "*nedeterminată, salariatul 2 urmand sa inceapa activitatea la data de 00.00.2015*", iar la art. 4. "Locul de munca" se prevede că "*Activitatea se*

*desfasoara la sediul angajatorului/la beneficiari si/sau in afara sediului propriu.”*

De asemenea, se retine ca in baza contractului mai susmentionat au fost adoptate decizii interne prin care pentru salariatul **2** a fost stabilit nivelul diurnei.

Avand in vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației retine ca in speta nu rezulta care au fost considerentele pe care echipa de inspectie fiscala le-a avut in vedere atunci cand a constatat ca **X** actioneaza ca agentie de muncă temporară, în condițiile în care societatea nu a deținut autorizație de funcționare ca agent de muncă pentru întreaga perioada supusă verificării, **00.00.2015-00.00.2019**, ci doar pentru perioada **00.00.2016-00.00.2018**, perioada care cuprinde data obținerii Autorizației de functionare ca Agent de muncă temporara, seria A nr.**000**, respectiv **00.00.2016** și data predării autorizației de funcționare ca agent de muncă, respectiv **00.00.2018**, potrivit informațiilor cuprinse în *Registrul Național de evidență a agenților de muncă temporară autorizați*, publicat pe portalul Ministerului Muncii și Protecției Sociale.

Totodată, pornind de la argumentul contestatarii potrivit caruia desfășoara activități specifice domeniului transportului, organul de soluționare a contestației retine din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, cu titlu de exemplificare, contractul de prestari servicii nr. **000/2015** incheiat intre **X** in calitate de prestator si **X A/S** in calitate de beneficiar, al carui obiect il constituie, potrivit pct. 2.1 *“furnizarea de servicii de transport ce se vor efectua de catre X la solicitarea a X A/S. Prestatorul va factura catre beneficiar contravaloarea serviciilor de transport pentru X A/S.”*

De asemenea, la dosarul contestației au fost prezentate o serie de documente de transport tip CMR din analiza carora se retine cu titlu de exemplu, CMR nr. SH **000** in care la rubrica destinatar este inscris “Swissport Cargo City Frankfurt am Main Germany”, iar la rubricile nr. 16 si 17 referitoare la transportatori sunt inscrise **X** si **X A/S**, CMR nr. SH **000** in care rubrica destinatar este inscris “Air France”, iar la rubrica nr. 16 referitoare la transportator este inscrise **X**.

Avand in vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației nu poate retine constatarea echipei de inspectie fiscala potrivit careia **X** nu figureaza ca transportator pe niciun CMR sau alt document de transport.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că activitatea de transport rutier de marfuri este o activitate reglementată specific, supusă autorizării speciale și verificării continue, nu doar pentru riscurile pe care le poate implica această activitate pentru cetățeni, ci și pentru faptul că implică aplicarea unor norme legale ale diferitelor state.

Astfel, se retine ca normele comune pentru accesul la piața transportului rutier internațional de mărfuri sunt stabilite prin Regulamentul

(CE) nr.1072/2009 al Parlamentului European si al Consiliului din 21 octombrie 2009, O.G. nr. 27/2011 privind transporturile rutiere, constituind, potrivit art. 1 alin.1 *“cadrul general pentru organizarea și efectuarea transporturilor rutiere de mărfuri și persoane pe teritoriul României, precum și a activităților conexe acestora, în condiții de siguranță și calitate, cu respectarea principiilor liberei concurențe, garantarea accesului liber și nediscriminatoriu la piața transportului rutier, protecția mediului înconjurător, a drepturilor și intereselor legitime ale persoanelor fizice și juridice și pentru satisfacerea necesităților economiei naționale și a nevoilor de apărare ale țării”*, aceasta ordonanța creând, potrivit alin. 2 al aceluiași articol menționat *“cadrul legal general pentru aplicarea directă a prevederilor Regulamentului (CE) nr. 1071/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 21 octombrie 2009 de stabilire a unor norme comune privind condițiile care trebuie îndeplinite pentru exercitarea ocupației de operator de transport rutier și de abrogare a Directivei 96/26/CE a Consiliului, ale Regulamentului (CE) nr. 1072/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 21 octombrie 2009 privind normele comune pentru accesul la piața transportului rutier internațional de mărfuri și ale Regulamentului (CE) nr. 1073/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 21 octombrie 2009 privind normele comune pentru accesul la piața internațională a serviciilor de transport cu autocarul și autobuzul și de modificare a Regulamentului (CE) nr. 561/2006, denumite în continuare Regulamentul (CE) nr. 1071/2009, Regulamentul (CE) nr. 1072/2009, respectiv Regulamentul (CE) nr. 1073/2009”*, alin. 3 al aceluiași articol stipulând ca *“Transportul rutier și activitățile conexe acestuia se desfășoară cu respectarea reglementărilor în vigoare privind condițiile de lucru ale conducătorilor auto, condițiile de exploatare a vehiculelor rutiere și de utilizare a infrastructurii rutiere, precum și condițiile privind siguranța circulației rutiere.”*

În ceea ce privește regimul fiscal aplicabil indemnizațiilor acordate de agenții economici din Romania care activează în domeniul transporturilor internaționale, persoanelor angajate în acest sens pentru efectuarea operațiunii de transport internațional *fără a fi detașați, fiind trimiși să lucreze pentru o perioadă limitată de timp în afara României în alte state membre UE sau pe teritoriul Confederației Elvețiene*, pentru care sunt acordate sume cu titlu de indemnizație și orice alte sume de aceeași natură, primite de angajați pentru perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, cu respectarea legislației fiscale și a legislației muncii, sunt aplicabile prevederile art. 76 alin.4 lit.h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din data de 01.01.2016, respectiv art.55 alin.4 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal valabil până la data de 31.12.2015.

Totodată, în ceea ce privește aspectele referitoare la institutia detasarii/delegarii transnationale aferenta activitatii de transport international de marfuri, organul de solutionare a contestatiei retine că acestea intra sub incidenta legislatiei nationale a muncii si a directivelor Uniunii Europene in materie, în același sens fiind și poziția direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, respectiv Directia generala de legislatie fiscala si reglementari vamale exprimata într-o speta similara prin adresa nr. **000/2020**, anexata în copie la dosarul cauzei.

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

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

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

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

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

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

” Articolul 3

*Prevederile prezentei legi se aplică:*

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

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

## Articolul 5

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**”Personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, și care nu se încadrează**

*în situațiile prevăzute la art. 5 alin. (2), i se aplică prevederile art. 43 din Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și beneficiază de drepturile prevăzute la art. 44 alin. (2) din același act normativ.”*

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

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

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

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

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

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

*”ART. 41*

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

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

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

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

ART. 42

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

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

ART. 43

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

ART. 44

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

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

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

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în vederea stabilirii regimului detașării/delegării transnaționale, în speta, echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze incidenta art. 9 din Legea nr.16/17.03.2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, precum și incidenta prevederilor art. 43 și art. 44 din Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care aplicarea prevederilor art. 43 din Legea nr. 53/2003 – Codul muncii sau ale Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale în cazul șoferilor angajați ai companiilor de transport este esența tratamentului fiscal al diurnelor acordate acestor angajați.

Totodată, pentru stabilirea situației de fapt fiscală, organul de soluționare a contestației reține că prevederile mai sus menționate trebuie corelate cu DIRECTIVA 2002/15/CE A PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI A CONSILIULUI din 11 martie 2002 privind organizarea timpului de lucru al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier, unde este reglementată activitatea lucrătorii mobili angajați de întreprinderi de

transport înființate într-un stat membru, care participă la activități mobile de transport rutier reglementate de Regulamentul (CEE) nr. 3820/85 sau, în absența unor dispoziții specifice, de Acordul european privind munca echipajelor de pe vehiculele care efectuează transporturi rutiere internaționale (AETR) și Regulamentul Parlamentului European și al Consiliului (CE) nr. 561/2006 de armonizare a anumitor dispoziții din domeniul social privind transportul rutier și amendare a Regulamentului Consiliului (CEE) nr. 3.821/85 și Regulamentului Consiliului (CE) nr. 2.135/98 și abrogare a Regulamentului Consiliului (CEE) nr. 3.820/85 sau activități de transport rutier care fac obiectul Acordului european privind activitatea echipajelor vehiculelor care efectuează transporturi rutiere internaționale (AETR), denumit în continuare Acordul AETR transpusa în HG nr.38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier.

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

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

Astfel, reîncadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală nu este realizabilă în orice manieră, ci ea trebuie să tindă la surprinderea scopului real al tranzacției/activității, și astfel nu se poate face într-o modalitate arbitrară și care să nu presupună o legătură rezonabilă și un minim de indicii/probatorii, față de tranzacția/activitatea în care are loc reîncadrarea potrivit art. 11 alin. 2 din Codul fiscal, cu observarea scopului și conținutului tranzacției/activității despre a cărei reîncadrare este vorba, sau să ia în considerare mijloace de probă în acest sens.

Mai mult decât atât, potrivit alin. 1 al art. 11, reîncadrarea are o finalitate certă, de vreme ce ea se face pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. Justificarea ei rezidă în aceea de a pune în acord realitatea juridică cu realitate faptică, și în acest fel se fundamentează și această abilitare specială a organului fiscal, conferită de acest text de lege, de a ignora și schimba aparența unei operațiuni.

Organul de soluționare a contestației reține ca aplicarea art.11 din Codul fiscal trebuie să se bazeze pe analiza concretă a fiecărui caz în parte, respectiv a elementelor obligatorii din contractele de muncă privitoare la acordarea diurnei în raport cu conținutul economic al activității desfășurate și să demonstreze cu ajutorul mijloacelor de probă prevăzute de lege, că



forma juridică a acestor contracte nu reflecta conținutul economic al activității desfășurate.

De asemenea, în speta se reține și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C-815/18 *Federatie Nederlandse Vakbeweging/Van den Bosch Transporten B.V. și alții* unde se stabilesc condițiile privind calitatea de lucrători detașați a șoferilor în cauză, respectiv Curtea a amintit că, pentru ca un lucrător să fie considerat detașat „pe teritoriul unui stat membru”, desfășurarea muncii sale trebuie să prezinte o legătură suficientă cu teritoriul respectiv.

Se reține faptul că în cauza C-815/18 *Federatie Nederlandse Vakbeweging/Van den Bosch Transporten B.V. și alții*, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că, pentru ca un lucrător să fie considerat detașat „pe teritoriul unui stat membru”, desfășurarea muncii sale trebuie să prezinte o legătură suficientă cu teritoriul respectiv. Existența unei astfel de legături este stabilită în cadrul unei aprecieri globale a unor elemente cum sunt natura activităților desfășurate de lucrătorul în cauză pe teritoriul respectiv, gradul de intensitate a legăturii activităților acestui lucrător cu teritoriul fiecărui stat membru în care își desfășoară activitatea, precum și partea pe care respectivele activități pe aceste teritorii o reprezintă în ansamblul serviciului de transport.

Astfel, Curtea (Marea Cameră) declară:

*”1. Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii trebuie interpretată în sensul că aceasta este aplicabilă prestărilor de servicii transnaționale în sectorul transportului rutier.*

*2. Articolul 1 alineatele (1) și (3) și articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71 trebuie interpretate în sensul că un lucrător care desfășoară o activitate de șofer în sectorul transportului rutier internațional, în cadrul unui contract charter între întreprinderea care îl angajează, stabilită într-un stat membru, și o întreprindere care este situată într-un stat membru diferit de cel în care persoana interesată lucrează în mod normal, este un lucrător detașat pe teritoriul unui stat membru în sensul acestor dispoziții în cazul în care desfășurarea muncii sale prezintă, pe perioada limitată în cauză, o legătură suficientă cu acest teritoriu. Existența unei astfel de legături este stabilită în cadrul unei aprecieri globale a unor elemente cum sunt natura activităților desfășurate de lucrătorul în cauză pe teritoriul respectiv, gradul de intensitate a legăturii activităților acestui lucrător cu teritoriul fiecărui stat membru în care își desfășoară activitatea, precum și partea pe care respectivele activități pe aceste teritorii o reprezintă în ansamblul serviciului de transport.*

Faptul că un șofer de transport internațional care a fost pus de către o întreprindere stabilită într-un stat membru la dispoziția unei întreprinderi stabilite într-un alt stat membru primește instrucțiunile inerente misiunilor sale, le începe sau le încheie la sediul acestei a doua întreprinderi nu este suficient în sine pentru a considera că șoferul menționat a fost detașat pe teritoriul acestui alt stat membru în sensul Directivei 96/71, din moment ce desfășurarea muncii șoferului respectiv nu prezintă, pe baza altor factori, o legătură suficientă cu acest teritoriu.

3. Articolul 1 alineatele (1) și (3) și articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71 trebuie interpretate în sensul că existența unei legături de grup între întreprinderile care sunt părți la contractul de punere la dispoziție de lucrători nu este, ca atare, relevantă pentru a aprecia existența unei detașări a lucrătorilor.

4. Articolul 1 alineatele (1) și (3) și articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71 trebuie interpretate în sensul că un lucrător care desfășoară o activitate de șofer în sectorul transportului rutier și care, în cadrul unui contract charter între întreprinderea care îl angajează, stabilită într-un stat membru, și o întreprindere situată în alt stat membru, desfășoară operațiuni de cabotaj pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal trebuie, în principiu, să fie considerat detașat pe teritoriul statului membru în care se efectuează aceste operațiuni. Durata operațiunii de cabotaj este un element lipsit de relevanță pentru aprecierea existenței unei astfel de detașări, fără a se aduce atingere aplicării eventuale a articolului 3 alineatul (3) din această directivă.

5. Articolul 3 alineatele (1) și (8) din Directiva 96/71 trebuie interpretat în sensul că problema dacă o convenție colectivă a fost declarată de generală aplicare trebuie apreciată prin raportare la dreptul național aplicabil. Corespunde noțiunii vizate de aceste dispoziții o convenție colectivă de muncă ce nu a fost declarată de generală aplicare, dar a cărei respectare condiționează, pentru întreprinderile care intră sub incidența sa, scutirea de la aplicarea unei alte convenții colective de muncă declarate, în ceea ce o privește, de generală aplicare și ale cărei dispoziții sunt în esență identice cu cele ale acestei alte convenții colective de muncă.”

Organul de soluționare a contestației reține din analiza raportului de inspecție fiscală ca organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a operațiunilor prin prisma îndeplinirii/neîndeplinirii tuturor condițiilor referitoare la activitatea de transport rutier internațional de marfuri și instituirea delegării/detasării transnationale aferente acestei activități, neexistând constatări cu privire la excepțiile prevăzute de la aplicarea Legii nr.16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale privind transpunerile legislației comunitare

coroborate cu analiza documentara privind stabilirea naturii sumelor achitate angajatilor în functia de sofer.

Mai mult, din analiza raportului de inspectie fiscala, organul de solutionarea a contestatiei retine aspecte contradictorii, respectiv, pe de o parte, la capitolul impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor echipa de inspectie fiscala precizeaza că „societatea nu emite facturi de transport către niciun client”, iar la capitolul IV – Dosarul prețurilor de transfer, se precizează că marja de adaos comercial a fost calculată pentru „serviciile de transport prestate de X”.

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 inspectiei 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.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestatei, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra datorării obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina societății, 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, în urma refacerii inspectiei fiscale, echipa de inspectie fiscala va avea în vedere și celelalte argumente ale contestației referitoare la ajustarea prețurilor de transfer.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa Decizia de impunere nr.000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y pentru suma de 000 lei**, reprezentând:

**000 lei** -impozit pe profit,

- 000 lei** -impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- 000 lei** -contribuție pentru asigurări sociale datorată de angajator,
- 000 lei** -contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- 000 lei** -contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- 000 lei** -contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- 000 lei** -contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- 000 lei** -contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- 000 lei** -contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- 000 lei** -contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- 000 lei** -contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
- 000 lei** -contribuție asiguratorie pentru muncă,
- (-) 000 lei** -vărsăminte pentru persoane cu handicap,

urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, având obligația, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei.

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

## **DECIDE**

Desființarea Deciziei de impunere nr.**000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei** -impozit pe profit,
- 000 lei** -impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- 000 lei** -contribuție pentru asigurări sociale datorată de angajator,
- 000 lei** -contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,

- 000 lei** -contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- 000 lei** -contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- 000 lei** -contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- 000 lei** -contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- 000 lei** -contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- 000 lei** -contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- 000 lei** -contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
- 000 lei** -contribuție asiguratorie pentru muncă,
- (-) 000 lei** -vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate,

urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, având obligația, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei.

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

**DIRECTOR GENERAL**