



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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

ANAF

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319.97.54
e-mail :Contestații.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr.000/03.2020
privind soluționarea contestației depusă de
X,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice prin adresa nr.**000/2019**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019**, asupra contestației formulată de **X**, având cod de înregistrare fiscală RO **00000000** și număr de înregistrare la Oficiul Național al Registrului Comerțului **J00/0000/0000**.

X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **000 lei**;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei**.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019**, a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care a fost comunicată, respectiv **00.00.2019**, potrivit semnăturii olografe aplicată pe adresa cu care a fost transmisă decizia, aflată în copie la dosarul cauzei la fila nr.**00** și de data depunerii contestației, respectiv

00.00.2019, potrivit ștampilei Serviciului Registratură aplicată pe contestația în original aflată la dosarul cauzei.

De asemenea, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara a solicitat *susținerea orală a contestației*, procedură care a avut loc în data de **00.00.2019**, fiind întocmit în acest sens *Proces verbal privind susținerea orală a contestației*, aflat la dosarul cauzei.

Ulterior, prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019**, societatea a înaintat o completare la contestație.

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

I. X contestă Decizia de impunere nr.000/2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , precizând următoarele:

Apecte de tip procedural

X menționează că are ca obiect principal de activitate "*Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului*".

Societatea precizează că inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada **00.00.2017 – 00.00.2019** și s-a desfășurat pe parcursul a 634 de zile. În cuprinsul acestei perioade, inspecția fiscală a fost suspendată în perioada **00.00.2018 – 00.00.2018** în vederea întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer, în perioada **00.00.2017 – 00.00.2018** pentru solicitarea de informații de la autoritățile fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale, în perioada **00.00.2018 – 00.00.2018** fiind prelungit termenul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer, în perioada **00.00.2018 – 00.00.2018** în vederea completării dosarului prețurilor de transfer cu analiză comparativă și în perioada **00.00.2018 – 00.00.2019** în vederea solicitării de informații Ministerului Muncii și Justiției Sociale — Casa Națională de Pensii Publice. Astfel, societatea invoca art. 126 alin.(1) lit.b) și alin.(2) și art.127 alin.

(1) lit.b) și lit.j) și alin.(2) din Codul de procedură fiscală și susține că prevederile legale stipulează faptul că inspecția fiscală asupra unui contribuabil mijlociu nu poate depăși 90 de zile, iar în ipoteza depășirii dublului acestei durate, organele de inspecție fiscală sunt decăzute din dreptul de a emite raportul de inspecție fiscală și decizie de impunere.

De asemenea, contestatara apreciază că stabilirea acestui termen reprezentând dublul duratei legale de desfășurare a inspecției fiscale se face prin raportare la prevederile alin. (1) al art. 126 din Codul de procedură fiscală, fără a prezenta importanță perioadele de suspendare a inspecției fiscale.

Totodată, societatea subliniază că art. 127 alin. (2) din Codul de procedură fiscală statuează că suspendarea inspecției fiscale nu poate depăși în cadrul inspecției fiscale termenul imperativ de 6 luni, motiv pentru care raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere trebuie anulate.

Astfel, **X** invocă Sentința civilă nr.630/09.03.2015 pronunțată de Curtea de Apel București și susține că termenul de efectuare a inspecției fiscale este un termen absolut a cărui depășire atrage sancțiunea juridică a decăderii din dreptul de a continua și de a finaliza inspecția fiscală începută, cu consecința nulității actelor administrativ fiscale emise ulterior.

De asemenea, societatea invederează art.6 paragraful 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului care consacră dreptul fundamental la un proces echitabil, între componentele căruia figurează și obligația respectării unui termen rezonabil în ceea ce privește realizarea oricăror proceduri la nivel național ce implică drepturi ale cetățenilor, iar în acest sens Înalta Curte de Casație Justiție a reținut prin Decizia nr.4008/2014 că finalizarea inspecției fiscale trebuie să intervină într-un termen rezonabil și a apreciat ca fiind „rezonabil” un termen ce depășea cu o luna termenul legal.

Totodată, societatea apreciază că desconsiderarea de către organele de inspecție fiscală a obligațiilor privind termenul de finalizare a inspecției fiscale determină inclusiv încălcarea dreptului fundamental al societății la o bună administrare, astfel cum acesta este stabilit prin art. 41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene și cum este preluat inclusiv în art.7 și art.17 din Codul European al Bunei Conduite Administrative.

X invederează că instanțele de judecată au decis, cu putere de lucru judecat, că, în speță, este vorba despre detașare, societatea fiind obligată la plata diurnei către angajații detașați și având în vedere deciziile pronunțate de către instanțele de judecată cu privire la natura juridică a sumelor achitate de către societate angajaților săi cu titlu de diurnă, contestatara subliniază faptul că organele de inspecție fiscală nu pot încălca autoritatea de lucru judecat și

califică aceste sume, în mod total subiectiv, ca fiind venituri de natură salarială.

De asemenea, societatea invoca art.6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și susține că organele fiscale sunt obligate să țină cont, printre altele, de soluțiile adoptate de instanța de judecată prin hotărâri definitive, emise anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil și face trimitere la Decizia civilă nr.1130/A/2018 pronunțată de Curtea de Apel .

X consideră nelegale decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală întrucât potrivit art. 21 alin. (4) lit. 1) din vechiul Cod fiscal, respectiv art. 25 alin. (2) din noul Codul fiscal, cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel încât sumele stabilite suplimentar cu titlu de impozit pe venituri reprezentând cheltuieli ale societății cu salariile angajaților săi trebuiau deduse la calculul impozitului pe profit determinat de organele fiscale cu ocazia inspecției fiscale.

Aspecte de fond

Societatea afirmă că atât prevederile Legii nr.344/2006, cât și cele ale Legii 16/2017 se aplică întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în anumite condiții, inclusiv în cazul punerii 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 al Uniunii Europene.

În ce privește includerea activității de punere la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, într-un stat membru, în noțiunea de „detașare”, așa cum aceasta este utilizată în dreptul Uniunii Europene, societatea consideră că este de necontestat intenția legiuitorului de a asigura egalitate de tratament și pentru această categorie de salariați, în contextul punerii la dispoziție de forță de muncă ca o prestare de servicii de sine stătătoare și invocă Hotărârea din 10 februarie 2011 a Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe Vicoplus SC PUH (C 307/09), BAM Vermeer Contracting sp. zoo (C 308/09), Olbek Industrial Services sp. zoo (C 309/09) împotriva Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid prin care s-a decis că activitatea de punere la dispoziție, așa cum aceasta este descrisă în art.(1) alin.(3) lit.c) din Directiva nr. 96/71/CE, reprezintă la rândul ei un caz de detașare caracterizată prin faptul că deplasarea lucrătorului într-un alt stat membru constituie obiectul însuși al unei prestări de servicii

transnaționale și prin faptul că salariatul își exercită sarcinile într-o altă țară, sub supravegherea și conducerea întreprinderii utilizatoare.

Mai mult, societatea afirmă că în mod eronat organele de inspecție fiscală consideră că salariații X nu pot beneficia de diurnă și invocă în acest sens art. 55 alin. 94 lit.(g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cele de la art. 76 alin. (4) lit. h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la 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, fără a limita aplicarea doar la detașarea sau delegarea prevăzută de Codul Muncii.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene dată în Cauza C-396/13, care stabilea că diurna care nu este vărsată lucrătorilor cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare trebuie considerată parte a salariului minim întrucât hotărârea nu stabilește în niciun fel tratamentul fiscal al diurnei aflată în discuție, nici Directiva și nici Legea nr.344/2006 sau Legea nr.16/2017 nu stabilesc că acordarea unei „alocații specifice detașării” este obligatorie sau că orice diurnă acordată de angajator este automat calificată drept alocație specifică detașării, iar noțiunea de ”salariu minim” este definită de legislația statului membru al Uniunii Europene, pe al cărui/cărei teritoriu este detașat salariatul, dar nu în toate statele membre există un salariu minim garantat prin lege.

Astfel, contestatara consideră că, atât prevederile Legii nr.344/2006 și ale Legii nr.16/2017, cât și cele ale Codului fiscal cu privire la indemnizația de detașare, permit agentului de muncă temporară să acorde diurnă lucrătorilor temporari puși la dispoziția unui utilizator dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene, iar faptul că diurna poate fi luată în considerare pentru a îndeplini obligația de plată a unui salariu minim stabilit prin lege în statul unde salariatul este detașat, nu atrage în mod automat impozitarea sumelor plătite cu titlu de diurnă ca și venit de natură salarială.

În ceea ce privește argumentele organelor de inspecție fiscală privind faptul că prevederile Codului fiscal nu fac referire la agenții de muncă temporară și, în consecință la aplicabilitatea indemnizațiilor de delegare/detașare, societatea menționează că prevederile din Codul fiscal nu fac niciun fel de distincție între salariații care pot beneficia de o indemnizație de delegare/detașare, făcându-se referire strict la definirea veniturilor neimpozabile, iar din această categorie fac parte indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada

delegării/detașării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

De asemenea, societatea consideră eronată interpretarea organelor de inspecție fiscală că variația valorii indemnizației de detașare, între angajați dar și pentru același angajat în luni diferite, chiar consecutive, indică faptul că angajatorul a acordat în mod artificial sub forma diurnei, șoferilor, plata pentru munca prestată, diferențiată pentru fiecare angajat în parte, în funcție de rutele parcurse și durata acestora, întrucât legislația aplicabilă nu prevede restricții cu privire la acordarea unei indemnizații de detașare, operatorii economici având libertatea de a aplica criterii obiective de acordare a acestor indemnizații, în funcție de resursele financiare disponibile, raportate la specificul activității, respectiv în funcție de rutele parcurse și durata acestora, valoare care poate varia, fie de la un angajat la altul, fie pentru același angajat.

Prevederile legislative care stabilesc tratamentul fiscal, din perspectiva impozitului pe venit, aplicabil indemnizațiilor de detașare, nu limitează caracterul neimpozabil la un anumit nivel de acordare a acestor sume, respectiv fixă sau variabilă, ci doar stabilesc o anumită limită care este neimpozabilă.

X susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat prevederile Normelor de aplicare ale art. 55 alin. (4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cele ale art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Convențiile de evitare a dublei impuneri și în acest context consideră că determinarea unui eventual avantaj impozabil, în sensul impozitului pe venit, reprezentat de diurna, ar fi necesitat o analiză complexă, în cadrul căreia mai multe criterii ar fi trebuit luate în considerare, respectiv criteriul zilelor de prezență, criteriul angajatorului economic prin care se analizează relația de dependență între salariat și entitatea gazdă, criteriul refacturării costurilor salariale dintre entitatea angajatoare din România și entitatea gazdă, acest drept s-ar aplica nu doar pentru diurnă ci și pentru salariul de bază și alte sporuri primite de la societate, conform legislației fiscale din statul respectiv.

Mai mult, având în vedere faptul că salariul de bază și alte sporuri au fost deja subiect de impunere în România, chiar și fără impozitul pe venit adițional calculat de organele de inspecție fiscală, în urma analizei s-ar constata că există o dublă impunere și pe cale de consecință, s-ar ajunge și la dreptul de recuperare a impozitului pe venit deja plătit în România pentru

salariul de bază și sporuri, pentru întreaga perioadă în care un alt stat ar avea drept de impunere.

Societatea afirmă că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat prevederile Codului fiscal privind rezidența fiscală și creditul fiscal extern, întrucât contestatara nu avea obligația de a analiza obligațiile fiscale pe care le au angajații în alte state unde aceștia își desfășurau activitatea, iar în cazul în care venitul salarial ar fi impozabil în alt stat, angajatul, și nu angajatorul, ar fi avut obligația de a depune declarația anuală, Declarația 201 aplicabilă pentru perioada care a fost subiect de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile Normelor Metodologice de aplicare a art. 91 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv Normelor de aplicare a art. 131 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în scop de recunoaștere a creditului fiscal extern.

X precizează că organele fiscale nu au procedat în mod legal la impunerea sumelor câtă vreme verificările efectuate nu pot fi considerate suficiente prin raportare la datoria organelor fiscale de a respecta principiul legalității și al rolului activ, de a uza de toate mijloacele aflate la dispoziția lor pentru a asigura legalitatea impunerii acestor obligații în România și evitarea unei potențiale duble impuneri în ceea ce privește aceste obligații fiscale și invederează în acest sens art.6 alin.(1), art. 7 alin. (2) și (3), art.55 alin.(2) și art.127 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală și-au bazat concluzia doar pe simple deduceri, fără a face eforturi sporite pentru a determina în mod corect situația de fapt fiscală prin administrarea de probe suplimentare conform art. 55 din Codul de procedură fiscală și că în mod eronat diurna acordată angajaților ar reprezenta în realitate o parte componentă a veniturilor salariale impozabile în România, fără însă a preciza în temeiul căror informații și documente și-au întemeiat această concluzie.

Totodată, societatea afirmă că în contextul în care organele de inspecție fiscală au reținut că activitatea angajaților **X** se desfășura exclusiv în alte state membre, iar acest fapt este de natură să conducă la impunere în acele state, nu în România, autoritățile aveau obligația să analizeze aceste aspecte nu doar în privința contribuțiilor sociale, ci și cu privire la impozitul pe salarii, de vreme ce riscul ca impunerea să fie realizată în străinătate există inclusiv cu privire la aceasta din urmă.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației și anularea actelor fiscale atacate.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice au constatat următoarele:

Impozit pe veniturile din salarii

Urmare verificărilor, din analiza balantei de verificare întocmită la **00.00.2016**, echipa de inspecție fiscală a constatat că în anul 2016 societatea a înregistrat cheltuieli cu salariile în valoare de **000 lei** și cheltuieli cu deplasări în valoare de **000 lei**, la un nr.mediu de 594 salariați și 706 nr.efectiv la sfârșitul anului, ceea ce ar însemna un salariu mediu brut/angajat de **000 lei** și o diurnă medie lunară/salariat de **000 lei**.

De asemenea, din aplicația Revisal organele de inspecție fiscală au constatat că salariații, cu excepția celor din categoria economic-administrativ, sunt încadrați ca șoferi pe mașini mari, cu salariul minim pe economie din perioadele în care s-au derulat contractele individuale de muncă.

Din răspunsurile primite de la reprezentanții societății, precum și din analiza informațiilor conținute în bazele de date ale ANAF, echipa de inspecție fiscală a constatat că deși activitatea declarată în bilanțuri până în anul 2016 inclusiv, a fost cea de transporturi rutiere de marfuri, în fapt societatea a desfășurat activitate de închiriere de forță de muncă, respectiv de punere la dispoziție de șoferi angajați ai **X**, pe autocamioane închiriate de la **A** din **P**, societate afiliată, și livrarea acestui serviciu către **B**, altă societate afiliată.

X are deschis un birou în **D**, declarat la autoritățile daneze din sub nr.**00000000**, unde se desfășoară instruirea și formarea personalului administrativ.

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 exclusiv în afara țării, pe teritoriul Uniunii, în țară fiind doar recrutați și instruiți înainte de a fi trimiși la biroul din **D** în scopul de a fi puși la dispoziția clientului.

Din verificarea documentelor societății **X**, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că societatea nu emite facturi de transport către niciun client, singurul client fiind o societate afiliată care îi facturează servicii de subînchiriere camioane și închiriere șoferi, nu figurează ca transportator pe niciun CMR sau alt document de transport, nu înregistrează cheltuieli aferente activității de transport rutier de marfuri cum ar fi: combustibil, asigurări, întreținere mașini, taxe de drum, ci doar cheltuieli cu salariile și diurnele șoferilor și cu salariile personalului administrativ.

Astfel, echipa de inspectie a constatat că **X** inchiriaza camioane de la o societate afiliata din **P** si apoi subinchiriaza aceste 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 UE, care nu se desfasoara in România.

De altfel, din discutiile purtate cu reprezentantii societatii, au recunoscut ca activitatea societatii nu se incadreaza in cea de transport rutier, fapt constatat si de organele de control din cadrul ITM , care au dispus masura de a solicita autorizarea societatii ca agent de munca temporara.

Drept urmare, societatea a depus cerere si a obtinut de la Ministerul Muncii si Protectiei Sociale, la data de **00.00.2017**, Autorizatia de functionare Seria A, nr.**000**, prin care se autorizeaza functionarea societatii ca agent de munca temporara.

Din REVISAL si statele de plata care se intocmesc in Romania pe baza pontajelor transmise de la biroul din **D**, s-a constatat ca soferii au fost incadrati la salariul minim pe economie din Romania, pentru care au fost retinute, calculate, declarate si platite la bugetul statului si bugetul asigurarilor sociale 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 si platit impozite si contributii in niciunul din statele membre.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat că diurnele acordate soferilor difera de la angajat la angajat, difera si pentru acelasi angajat, chiar de la o luna la alta, diurna nu a fost platita doar pentru zilele lucrate, ci pentru toate zilele in care soferul a fost plecat din România, chiar daca nu a lucrat efectiv in unele zile, ramanand la dispozitia clientului, pentru soferii de autocamioane mari s-a acordat un spor de vechime 0,5 %, acesta insa nu este înscris separat in statele de plata.

Avand in vedere aspectele enumerate mai sus, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca variatia valorii indemnizatiei de detasare, intre angajati dar si pentru acelasi angajat in luni diferite, chiar consecutive, indica faptul ca, angajatorul a acordat in mod artificial sub forma diurnei, soferilor, plata pentru munca prestata, diferentiata pentru fiecare angajat in parte, in fiecare luna, in functie de rutele parcurse si durata acestora si ca aceasta diurna acopera si zilele de sambata/duminica lucrate de soferi, fapt pentru care diurna nu isi pastreaza esenta pentru care a fost instituita, aceea de a reprezenta o suma fixa de bani care sa compenseze disconfortul datorat mutarii in alta locatie.

Prin urmare, în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si ale art.11 din Legea

nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, 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, datele fiind puse la dispozitie de catre societate, sub forma balantelor de verificare si a fiselor conturilor 641 si 625, in care au fost inregistrate salariile brute si respectiv diurnele, pe perioada mentionata.

În consecință, conform prevederilor art. 55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.68 lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.55 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe salarii suplimentar in valoare de **000 lei**.

Pentru perioada verificată organele de inspecție fiscală au reintregit baza de impozitare si au recalculat impozitul pe salarii tinand cont de prevederile Legii nr. 209/2015.

Impozitul pe profit

Urmare verificării organele de inspecție fiscală au constatat că neconcordante în rapoartele VIES referitor la tranzactiile efectuate de **X** cu **A** din **P** si **B** din **L**, motiv pentru care echipa de inspectie fiscala a solicitat SCAC autoritatilor din **P** si **L**, iar autoritatile poloneze si lituaniene au confirmat relatiile de afiliere dintre contestatară și cele două societăți.

De asemenea, dupa primirea raspunsurilor de la autoritatile poloneze si lituaniene, echipa de inspectie a solicitat societatii intocmirea si prezentarea Dosarului preturilor de transfer, iar din analiza rezultatelor obtinute de **X** Logistic rezultă că, exceptand anul 2013, indicatorii de profitabilitate ai societatii se situeaza în afara intervalului de comparare calculat pe baza rezultatelor companiilor comparabile identificate, aceasta situatie fiind determinata de tranzactiile cu societatea afiliata in cadrul carora contestatara presteaza servicii de punere la dispozitie de camioane inchiriate cu soferi instruiti pentru **B L**, aceasta societate fiind unicul client al contestatarei.

Astfel, având în vedere că indicatorii de profitabilitate stabiliți pentru **X** se situeaza sub nivelul cuartilei inferioare din intervalul de comparare, aceștia reflecta o remuneratie necorespunzatoare pentru serviciile intra-grup, respectiv plata pentru serviciile de inchiriere camion+sofer, puse la dispozitia **B L**, nu este in conformitate cu principiul "lungimii de brat".

Drept urmare, conform prevederilor art.7 (1) Ordinului nr.442/2016 coroborat cu dispozițiile art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ajustat cuantumul prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre **X** România și **B** L, reprezentând servicii de închiriere camioane + soferi și au calculat venituri suplimentare în valoare totală de **000 lei** și impozitul pe profit în valoare totală de **000 lei**.

În timpul inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat cheltuielile cu materiale lipsa în contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" în valoare totală de **000 lei**, iar din analiza declarațiilor anuale privind impozitul pe profit depuse pentru perioadele fiscale supuse controlului rezultat ca aceste cheltuieli cu materialele lipsa sau sustrate de soferi nu au fost înscrise în rândul corespunzător cheltuielilor nedeductibile, astfel ca acestea nu au fost impozitate în conformitate cu prevederile legale de la art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 și art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) și alin.(4) lit.c) din Legea nr.227/2015.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare reprezentând impozit pe profit în suma de **000 lei** din reintregirea bazei impozabile cu cheltuielile nedeductibile privind materiale lipsa sau sustrate de soferi.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

ASPECTE DE PROCEDURĂ

1. Referitor la susținerea societății potrivit căreia inspecția fiscală s-a desfășurat pe parcursul a 634 de zile și invoca art. 126 alin.(1) lit.b) și alin.(2) și art.127 alin.(1) lit.b) și lit.j) și alin.(2) din Codul de procedură fiscală și susține că prevederile legale stipulează faptul că inspecția fiscală efectuată la un contribuabil mijlociu nu poate depăși 90 de zile, iar în ipoteza depășirii dublului acestei durate, organele de inspecție fiscală sunt decăzute din dreptul de a emite raportul de inspecție fiscală și decizie de impunere, precizăm 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:

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

„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).

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:

a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus 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;

c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;

d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit [art. 63](#);

e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;

f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;

g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;

h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit [Codului fiscal](#);

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;

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.

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

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

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

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că durata inspecției fiscale, în cazul contribuabililor mijlocii, nu poate fi mai mare de 90 de zile, iar în cazul în care aceasta nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei corespunzătoare, respectiv **180 de zile**, inspecția fiscală încetează fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

De asemenea, se reține că se poate decide suspendarea inspecției fiscale de către conducătorul inspecției fiscale competent pentru ducerea la îndeplinire de către contribuabil care privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale.

Totodată, se reține că perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu se includ în calculul mai sus menționat.

Din documentele aflate la dosarul contestației se reține că inspecția fiscală la **X** a început în data de **00.00.2017**, potrivit mențiunii de la poziția nr.15 din Registrul unic de control și a fost finalizată în data de **00.00.2019**, data la care s-a desfășurat discuția finală, conform mențiunilor din Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019** de la pagina nr.42 și, perioadă care cuprinde **634 de zile**.

Totodată, potrivit mențiunilor din Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019** de la Capitolul I - Date despre inspectia fiscala pct.10

“10. Perioadele de suspendare:

De la data 00/00/2018 La data 00/00/2018 Nr.decizie de suspendare 00-00/00/2018

intocmire si prezentare a dosarului preturilor de transfer , conform art.8 alin 2 din Legea 207/2015

De la data 00/00/2017 La data 00/00/2018 Nr.decizie de suspendare 00-00/00/2017

solicitarea de informatii de la autoritati fiscale din alte state , in legatura cu obiectul inspectiei fiscale

De la data 00/00/2018 La data 00/00/2018 Nr.decizie de suspendare 00-00/00/2018

prelungirea termenului de prezentare a dosarului preturilor de transfer , in baza art.4, alin.(2) din Ordinul nr.442/2016, in conformitate cu prevederile art.127, alin.(1), lit.b din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

De la data 00/00/2018 La data 00/00/2018 Nr.decizie de suspendare 00-00/00/2018

Completare dosar preturilor de transfer cu analiza comparativa

De la data 00/00/2018 La data 00/00/2019 Nr.decizie de suspendare 00-00/00/2018

Solicitare informatii Ministerul Mincii si Justitiei Sociale - Casa Nationala de Pensii Publice”,

precum și actelor existente la dosarul cauzei, se reține că inspecția fiscală a fost suspendată pe o perioadă de **457 de zile**.

Având în vedere faptul că inspecție fiscală a fost supendată, se reține că perioada efectivă de desfășurare a inspecției fiscale a fost de **177 de zile**, nefiind depășit **termenul de decădere de 180 de zile**, pentru emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere.

2. Referitor la argumentele societății potrivit cărora, inspecția fiscală s-a desfășurat cu încălcarea prevederilor art.6 alin.1, art.7 alin.(2) și (3), art.55 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației reține:

Potrivit prevederilor art.6 alin.1, art.7 alin.(2) și (3), art.55 alin.(2) și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

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

ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

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

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

ART. 55

Mijloace de probă

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

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

ART.118

Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

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

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

În ceea ce privește **argumentul** societății potrivit căruia organul fiscal a încălcat limitele legale de exercitare a dreptului său de apreciere, în special cele referitoare la utilizarea tuturor mijloacelor de probă, din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că organul fiscal a depus toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop și-a exercitat rolul sau activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Mai mult, din analiza Deciziei de impunere nr.**000/2019**, rezultă că aceasta conține detaliat constatări și încadrări efectuate de organele de inspecție fiscală pe baza actelor și documentelor contabile prezentate de societate pe parcursul efectuării inspecției fiscale și a actelor normative în vigoare în perioada de timp la care se referă.

Totodată, la art.55 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus, sunt stabilite mijloacele de probă ce se pot administra și aprecia de către organele de inspecție fiscală în vederea elucidării stării de fapt fiscale.

Astfel, în vederea determinării și clarificării oricărei situații de fapt fiscale, organul de inspecție fiscală administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane, solicitarea de expertize, folosirea înscrisurilor, efectuarea de cercetări la fața locului.

Pe de altă parte, în ceea ce privește relevanța documentelor, invocată de societate pentru stabilirea corectă a stării de fapt fiscale, la art.72 din

Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

iar referitor la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, se reține că art.73 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ invocat mai sus, stipulează:

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

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

Totodată, în ceea ce privește inspecția fiscală, potrivit art.105 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta *“are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă”.*

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale mai sus menționate, se reține că în vederea determinării și clarificării stării de fapt fiscale, a realității faptelor care generează raporturi juridice ce cad sub incidența legii fiscale, organul de inspecție fiscală poate administra mijloacele de probă prevăzute de art.55 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având libertatea administrării și aprecierii acestora, ținând cont de forța lor probantă, iar sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine organului fiscal în situația în care acesta emite o decizie de impunere.

Faptul că societatea contestatară nu este de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală și consideră că motivele de fapt și temeiurile de drept invocate în cuprinsul deciziei de impunere nu sunt de natură să justifice impunerea nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

ASPECTE DE FOND

1. Referitor la suma de 000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, Agenția Națională de Administrare

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe veniturile din salarii în cunșumul menționat aferent sumelor plătite salariaților angajați trimiși să lucreze în sub denumirea de "diurne" în condițiile în care aceste sume au fost achitate salariaților pentru munca desfășurată, în mod diferențiat de la o lună la alta pentru același salariat și de la un salariat la altul în cadrul aceleiași luni.

În fapt, X a declarat, în bilanșurile depuse pana în anul 2016 inclusiv, ca activitatea principală desfășurată de societatea este cea de transporturi rutiere de marfuri, iar potrivit aplicației Revisal aceasta are salariați încadrați în funcția de soferi pe masini mari.

X cu domiciliul fiscal în România are deschis un birou in D, declarat la autoritatile d sub nr.00000000, unde se desfasoara instruirea și formarea personalului administrativ.

Urmare verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că desi activitatea declarata in bilanturi a fost cea de transporturi rutiere de marfuri pana la anul 2016 inclusiv, **X** a desfasurat activitate de inchiriere de forta de munca, respectiv de punere la dispozitie de soferi, proprii angajati, pe autocamioane inchiriate de la **A** din P, societate afiliata, si livrarea acestui serviciu catre **B** din L, societate de asemenea afiliata, cu care are încheiat un contract de prestări servicii.

X a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani:

-o suma de bani reprezentând salariul minim pe economie pe statul de plata intocmit in România, în general, la nivelul salariului minim brut pe economie garantat in plata, înregistrate în evidența contabilă în contul 641 "*Cheltuieli cu salariile personalului*" pentru care au fost retinute, calculate, declarate si platite la bugetul statului si bugetul asigurarilor impozitul pe salarii si contributiile aferente;

-o suma de bani acordata cu titlu de "diurnă" înregistrate în evidența contabilă din România în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*" pentru care societatea nu a calculat, retinut si platit impozit pe salarii și contributii in niciunul din statele membre.

Din analiza sumelor de bani acordate cu titlu de "diurnă" angajaților trimiși să își desfășoare activitatea în calitate de șoferi în străinătate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a acordat aceste sume de bani in valori variabile, valori care difera de la o luna la alta pentru acelasi salariat,

precum și sume de bani care diferă de la salariat la salariat în cadrul aceleiași luni.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea 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 soferi calificați către clientul său, care efectuează transport de marfuri în cadrul Uniunii Europene.

Acest fapt a fost constatat și de către organele de control din cadrul ITM, care au dispus măsura ca societatea să solicite autorizarea ca agent de muncă temporară, dispoziție îndeplinită la data de **00.00.2017**, conform Autorizației de funcționare Seria A nr.**0000000** emisă de Ministerul Muncii și Protecției Sociale.

Conform prevederilor Directivei Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale, Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28 din 30 iunie 2015 și Legea nr.16 din 17 martie 2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, coroborate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite cu titlu de "diurnă" de către angajații **X**, reprezintă venituri de natură salarială pentru munca prestată în străinătate pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină, să declare și să achite în România impozitul pe veniturile din salarii.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, în baza art.11 din Codul fiscal au reîncadrat sumele acordate salariaților trimiși în străinătate cu titlu de "diurnă" de către angajații contestatarei și au stabilit că reprezintă venituri de natură salarială pentru munca prestată în străinătate pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină, să declare și să achite în România impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora.

Prin urmare, pentru perioada **00 2015 – 00 2017**, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății prin Decizia de impunere nr.**000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice suma de **000 lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

În drept, pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2015** sunt aplicabile dispozițiile art.40 alin.(1) lit.a), art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“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; (...)

ART:55

Definirea veniturilor din salarii

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

[...],”

coroborat cu pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

Pentru perioada **00.00.2016 – 00.00.2017** sunt aplicabile prevederile art.59 alin.(1) lit.a), art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART. 59

Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

ART. 76*)

Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

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

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

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

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

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

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

(i) salariile de bază;

(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;(...)

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

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

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

Totodată, din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că **X**, începând cu data de **00.00.2017** a functionat ca agent de munca temporara, fiind autorizată în acest sens de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanele Varstnice.

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.

(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.”

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, 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, aspect reținut și de Curtea Constituțională prin Decizia nr.106/2016, definitivă.

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.

La nivel comunitar, sunt incidente și prevederile Directivei 2008/104/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 19 noiembrie 2008 privind munca de agent de muncă temporară, care reglementează munca prin agent de muncă temporară și se aplică lucrătorilor care au încheiat un contract de muncă sau se află într-un raport de muncă cu un asemenea agent de muncă și care sunt puși la dispoziția unor întreprinderi utilizatoare pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea lor, precum și prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 2006 privind detașarea lucrătorilor în cadrul furnizărilor de servicii, care precizează faptul că se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători.

Potrivit prevederilor art. 1 alin. (3) lit. c) din Directiva 96/71/CE se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alin. (1) iau una din următoarele măsuri cu caracter transnațional:

“c) detașarea în calitate de întreprindere cu încadrare în muncă temporară sau întreprindere care a pus la dispoziție un lucrător, a unui lucrător la o întreprindere utilizatoare având sediul sau desfășurându-și activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă între întreprinderea interimară sau întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător pe perioada detașării.”

Astfel, pentru cazurile în care misiunea de muncă temporară urmează să se desfășoare la un utilizator dintr-un stat membru UE, aceasta se realizează cu respectarea dispozițiilor Directivei 96/71/CE, situație în care noțiunea de detașare nu are conținutul juridic al modalității juridice de modificare unilaterală a contractului individual de muncă.

Astfel, potrivit art.2 alin.(1) din Directiva 96/71/CE *“prin lucrător detașat se înțelege un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal.”*

Directiva 96/71/CE a fost transpusă în legislația românească prin Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestărilor de servicii transnaționale și Hotărârea de Guvern nr.104/2007 privind reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României.

Dispozițiile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestărilor de servicii transnaționale au fost modificate și completate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28 din 30 iunie 2015, astfel:

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

ART. 3

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

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

ART. 4

Prezenta lege se aplică în măsura în care întreprinderile prevăzute la art. 1 lit. b) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:(...)

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 al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.(...)

Aceleași prevederi legale le regăsim la art.2 alin.(1) lit.c) și art.5 alin.(2) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, publicată în Monitorul Oficial nr. 196 din 21 martie 2017 și intrată în vigoare la data de 21 mai 2017, aplicabilă speței pe perioada 21 mai 2017- 30 iunie 2017.

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale enunțate se reține că lucrătorul detașat este un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

X a deschis un birou în D, declarat la autoritățile d sub nr.**00000000**, unde se desfășoară instruirea și formarea personalului angajat de societatea în funcții de șoferi de mașini mari – autocamioane.

Potrivit bilanțurilor depuse până în anul 2016 inclusiv, societatea a declarat că activitatea desfășurată a fost cea de transporturi rutiere de marfuri, iar în urma verificărilor efectuate de inspectorii de muncă din cadrul ITM aceștia au dispus măsura ca **X** să solicite autorizarea ca agent de munca temporară întrucât activitatea desfășurată a fost de închiriere de forță de munca, respectiv de punere la dispoziție de șoferi angajați.

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

Drept urmare, societatea a depus cerere si a obtinut de la Ministerul Muncii si Protectiei Sociale, la data de **00.00.2017**, Autorizatia de functionare Seria A, nr.**0000000**, prin care se autorizeaza functionarea societatii ca agent de munca temporara.

X desfășoară activitatea de recrutare și anagajare a soferilor, după care are loc instruirea acestora de către personalul administrativ la biroul deschis în D, astfel încât șoferii nu lucreaza efectiv nicio zi în România, ci exclusiv în afara tarii.

Astfel, **X** închiriază autocamioane de la **A** din P, societate afiliata, care împreună cu proprii angajați – șoferi, le pune la dispoziția societății **B**, societate de asemenea afiliata din L, activitatea desfășurată nefiind de transport mărfuri ci de punere la dispozitia clientului de personal cu atât mai mult cu cât contestatara nu înregistrează în evidența contabilă nici o cheltuială aferente activitatii de transport rutier de mărfuri, cum ar fi: combustibil, asigurari, intretinere masini, taxe de drum etc., nu figureaza ca transportator pe niciun CMR sau alt document de transport ci doar evidențiază cheltuieli cu salariile si diurnele soferilor si cu salariile personalului administrativ.

Mai mult decât atât, din constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv din analiza balantei de verificare întocmită la **00.00.2016**, se reține că societatea a înregistrat în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" cheltuieli cu salariile în valoare de **000 lei** și în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" cheltuieli cu deplasările în valoare de **000 lei**.

Astfel, cheltuielile cu deplasările sunt aferente punerii la dispoziție a propriilor angajați de către **X**, singurului client **B**, cu care are încheiat un Contractul de prestari servicii nr.**00** din **00.00.2013**, în care se stipuleaza urmatoarele:

"1.1 Prestatorul se obliga sa presteze servicii de conducere a vehiculelor de transport (camioane cu remorci)(...)

1.2.1. Transportul de marfuri se realizeaza pe rute internationale in Europa (...)

2.3.1 Prestatorul trebuie sa asigure personalul calificat (soferii) instruiti sa conduca si sa opereze vehiculele livrate de client, cu permisele, autorizatiile, certificatele adecvate(...)

2.3.5 Sa inceapa si sa termine serviciile la data specificata de client.

Prestatorul trebuie sa furnizeze soferi pentru vehiculele clientului.(...)

2.3.6 Sa asigure faptul ca angajatii prestatorului poarta uniforme cu logo-ul distinctiv al companiei clientului.(...)

3.2 Criteriul principal pentru calcularea platii serviciilor va fi numarul de zile de munca al unui angajat al prestatorului petrecut in executarea contractului.”

Din analiza contractului de mai sus, se reține că obiectul acestuia reprezintă asigurarea de către **X** de personal calificat, respectiv șoferi, pe care clientul **B** îi utilizează pentru transportul de marfuri pe rute internaționale în cadrul Uniunii Europene.

Prin urmare, organul de soluționare reține că societatea nu desfășoară activitate de transport rutier de mărfuri ci punere la dispoziție a propriului personal angajat în funcția de șofer, care lucrează sub conducerea și supravegherea clientului **B**.

În ceea ce privește contractele încheiate cu salariații, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că **X** a încheiat cu personalul contracte individuale de muncă din analiza cărora au rezultat următoarele:

- contractele sunt redactate în limba română și limba engleză;
- contractele prevăd: perioada contractului și data de la care salariatul va începe activitatea, funcția, atribuțiile conform fișei postului, durata muncii (norma), durata concediului de odihnă, valoarea salariului de bază lunar brut și diurna, data plății salariului;
- moneda în care se plătește salariul este leu pentru salariul net și euro pentru diurna;
- contractele sunt semnate de către reprezentantul legal al angajatorului și de către angajat;
- contractele au anexate fișele posturilor, în care se detaliază atribuțiile postului, relațiile cu ceilalți angajați, relațiile externe, cu clienții și cu reprezentanții ai instituțiilor publice, condițiile de ocupare a postului, responsabilitățile specifice conducătorului auto, alte elemente menite să asigure buna desfășurare a activității de transport;
- în contracte nu este specificat locul unde salariatul își va desfășura activitatea, precizându-se doar că, în lipsa unui loc de muncă fix, salariatul își va desfășura activitatea conform fișei postului și a sarcinilor primite conform rutei; nici din fișa postului nu rezultă locul efectiv de desfășurare a activității
- nu au fost prezentate acte adiționale ale CIM.

În ceea ce privește modalitatea de plată a angajaților, din raportul de inspecție fiscală se reține că documentele pe baza cărora s-au calculat salariile și diurnele șoferilor sunt întocmite la biroul din **D** și transmise sediului din România al contestatarii.

Astfel, **X** a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani:

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

-în România, salariul de baza lunar conform contractelor individuale, la nivelul salariului minim pe economie înregistrate în evidența contabilă în contul 641 *"Cheltuieli cu salariile personalului"* pentru care au fost calculate și virate la organul fiscal teritorial impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente;

-în străinătate, diverse sume acordate cu titlu de *"diurnă"* înregistrate în evidența contabilă din România în contul 625 *"Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"* pe baza de pontajelor transmise de la biroul din D, pentru care nu a evidențiat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii aferent sumelor primite pentru munca prestată în străinătate de angajații săi.

Din Anexa nr.000 la Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, aflată în copie la dosarul cauzei la fila nr.000, în care organele de inspecție fiscală au exemplificat în urma analizei modului de acordare a diurnelor, se reține că potrivit informațiilor cu privire la numărul de zile lucrate în luna respectivă, numărul de zile nelucrate - "la camera" în care angajatul se află la dispoziția clientului și diurna zilnică acordată în luna respectivă, diurnele acordate soferilor diferă de la un angajat la altul, diurnele acordate diferă de la o lună la alta și pentru același angajat, constantându-se o evoluție ascendentă până în luna **00 2017**, apoi o diminuare a acestora, pentru 12 din cei 13 angajați analizați, în lunile **00, 00, 00 2017** comparativ cu anul 2016, diurna nu a fost plătită doar pentru zilele lucrate, ci pentru toate zilele în care soferul a fost plecat din România, chiar dacă nu a lucrat efectiv în unele zile, dar a rămas la dispoziția clientului și cuantumul diurnei zilnice acordate a fost mai mic în lunile cu zile nelucrate față de cuantumul diurnei zilnice din lunile în care angajatul nu a avut "pauze".

De exemplu, angajatul **1** a primit diurna în cuantum de **000 lei** pentru lunile **00, 00, 00 2016 și 00 2017** și de **000 lei** în lunile **00, 00, 00 2017**, iar angajatul **2** a primit diurna zilnică de **000 lei** pe lunile **00 2016 – 00 2017** și de **000 lei /zi** în lunile **00, 00, 00 2017**, deci în cuantum diferit de la un angajat la altul și chiar pentru același angajat de la o lună la alta.

Prin urmare, acordarea diurnei diferentiat de la un salariat la altul în cadrul aceleiași luni, dar și pentru același salariat în luni diferite, conduce la concluzia că aceste sume de bani sunt plătite în fapt în funcție de rutele parcurse și durata acestora și că aceasta diurna acoperă și zilele de sâmbătă/duminică lucrate de soferi, acestea sunt atributele unei remunerații pentru munca depusă în baza unei activități dependente stabilite între un angajator și salariat, drepturi banesti ce izvoresc din contractul individual de muncă.

Mai mult decât atât, acordarea unei diurne variabile urmarește individualizarea salariilor în funcție de capacități, aptitudini și efortul fiecărui angajat în parte și nu are legătură cu acoperirea unor cheltuieli zilnice ale persoanei care este detașată, respectiv nu este destinată compensării inconvenientelor cauzate de delegare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul sau obișnuit.

De asemenea, munca desfășurată de salariații trimiși să lucreze în domeniul transportului pe rute internaționale în funcție de nevoile clientului este munca pentru care personalul a fost angajat de către X, dar pentru munca desfășurată în străinătate societatea a acordat sume suplimentare de bani față de salariul de bază stabilit prin contractul individual de muncă sub denumirea de "diurne" care au fost calculate diferențiat de la o persoană la alta și de la o lună la alta, așa cum reiese din statele de plată puse la dispoziție de societate și întocmite de biroul din D.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că societatea a acordat formal angajaților sume de bani sub forma "diurne" în condițiile în care sunt îndeplinite condițiile de la pct. 12 alin.(1) Titlul IV din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal potrivit cărora în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

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

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

În același sens a fost emisă și adresa nr. 671023/25.09.2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: ”sumele primite ...de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296⁴ lit.o) și art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii”.

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal care stipulează că:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta",

coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei

unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

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

Referitor la afirmația societății potrivit căreia echipa de inspectie fiscala nu a avut in vedere deductibilitatea impozitului pe salarii la calculul impozitului pe profit suplimentar de plata, organul de soluționare reține că X nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu sumele stabilite suplimentar, reprezentând impozit pe veniturile din salarii, astfel încât nu pot fi invocate prevederile art. 21 alin. (4) lit. I) din vechiul Cod fiscal, respectiv art. 25 alin. (2) din noul Codul fiscal, potrivit cărora cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit. Mai mult, în aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, *„veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare”*.

Totodată, conform prevederilor art. 118 alin. (8) din Codul de procedură fiscală:

„Contribuabilul/Plătitorul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organul de inspecție fiscală.”

Prin urmare, în urma deciziei de impunere care va fi emisă pe baza raportului de inspectie fiscala întocmit în urma inspecției fiscale, în măsura în care sumele stabilite suplimentar vor rămâne definitive, societatea va avea obligația de a înregistra în contabilitate diferențele stabilite și dreptul de a depune declarație rectificativă pentru impozitul pe profit, conform art. 105 din Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia *„indemnizațiile specifice detașării reprezintă venituri neimpozabile în România deoarece... sunt acordate potrivit legii speciale în materie, respectiv potrivit Directivei nr. 96/71/CE, așa cum a fost transpusă în dreptul intern prin Legea nr. 344/2006*

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

*respectiv Legea nr. 16/2017 și cum de altfel de constatat și Inspectoratul Teritorial de Muncă Timiș prin procesul verbal de control...”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă pentru că așa cum s-a reținut mai sus, sumele acordate de contestatară salariaților săi cu titlu de diurnă nu pot îndeplini această calitate având în vedere că acestea sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca pentru care au fost angajați chiar dacă a fost prestată în străinătate, în funcție de numărul zilelor lucrate de aceștia și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozit pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor pentru perioada **00.00.2015-00.00.2017**.*

Referitor la invocarea de către societate a dublei impuneri prin stabilirea sumelor suplimentare de către echipa de inspectie fiscala, se reține că nu poate fi vorba despre o asemenea situatie, atata timp cat contestatara nu demonstreaza indeplinirea conditiilor pentru evitarea dublei impuneri stabilite la art. 91 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 131 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, si anume:

”1.se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin în care s-a plătit impozitul;

2.impozitul plătit în străinătate, pentru venitul obținut în străinătate, a fost efectiv plătit în mod direct de persoana fizică sau de reprezentantul său legal ori prin reținere la sursă de către plătitorul venitului. Plata impozitului în străinătate se dovedește printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin respectiv;(...)”

Daca societatea ar fi achitat obligațiile fiscale în străinătate, aceasta ar fi fost ea insasi interesata sa aduca dovezi in acest sens si sa faca dovada platii impozitului in alte state ale Uniunii Europene, ori, pe toata perioada de desfasurare a inspectiei fiscale și a soluționării contestației, **X** nu a prezentat niciun document în acest sens.

În ceea ce privește Hotărârea Curții Europene de Justiție din data de 10 februarie 2011, depusă de societate ca și completare la contestație cu adresa nr.000/2019, privind cauzele conexe C-307/09 și C-309/09 Vicoplus SC PUH (C-307/09), BAM Vermeer Contracting sp. zoo (C-308/09) and Olbek Industrial Services sp. zoo (C-309/09) împotriva Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, se reține că ”detașarea

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

de lucrători în sensul art.(1) alin.(3) lit.(c) din Directiva 96/71 este o prestare de servicii furnizată în schimbul unei remunerații pentru care lucrătorul detașat rămâne în serviciul întreprinderii prestatoare, fără ea vreun contract de muncă să fi fost încheiat cu întreprinderea utilizatoare. Ea se caracterizează prin împrejurarea că deplasarea lucrătorului în statul membru gazdă constituie obiectul însuși al prestării de servicii efectuate de întreprinderea prestatoare și că acest lucrător îndeplinește sarcinile sub supravegherea și conducerea întreprinderii utilizatoare", or, prevederile Codului muncii cu privire la instituția detașării nu sunt aplicabile activității desfășurate, tocmai pentru a argumenta că nu avea dreptul de a acorda salariaților temporari indemnizația de detașare, fapt confirmat și de instanța națională prin Sentința civilă nr.395/CA pronunțată în Dosarul nr. 465/64/2018 de Tribunalul Brașov - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia organul competent în materia aplicării legii privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv Inspectoratul Teritorial de Muncă nu a constatat nicio încălcare cu privire la modalitatea de calcul și acordare a drepturilor salariale sau a diurnelor plătite salariaților care efectuau muncă în străinătate și nici nu a dispus măsuri de remediere și depune în completarea la contestație Procesele verbale de control nr.**000/2018** și nr.**000/2017**, se reține că potrivit actului de control obiectivele vizate au fost verificarea respectării prevederilor Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, Hotărârii Guvernului nr.905/2017 privind registrul general de evidență a salariaților și Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Prin urmare, se reține că organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă au verificat contractele individuale de muncă ale salariaților, foi colective de prezență, registrul general de evidență al salariaților, dosarele de personal, statele de plată, contractul colectiv de muncă la nivel de unitate și extrase bancare .

Or, organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă au atribuții în domeniul respectării relațiilor de muncă, a securității și sănătății în muncă și nu au atribuții de verificare a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, iar stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale este atribuție care revine organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, organul de soluționare reține că organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă au găsit deficiențe și au dispus măsuri în conformitate cu legislația aplicabilă în domeniul relațiilor de muncă.

Cu privire la afirmația societății X potrivit căreia instanțele de judecată au decis, cu putere de lucru judecat, că, în speță, este vorba despre detașare, și că organele de inspecție fiscală nu pot încălca autoritatea de lucru judecat, precum și invocarea art.6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu precizarea că organele fiscale sunt obligate să țină cont de soluțiile adoptate de instanța de judecată prin hotărâri definitive, emise anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil și face trimitere la Decizia civilă nr.1130/A/2018 pronunțată de Curtea de Apel , precizăm următoarele:

Potrivit dispozițiilor art.3 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”

Astfel, prevederile art.1201 din Codul Civil, articol în vigoare în conformitate cu prevederile art.230 din Legea nr.71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr.287/2009 privind Codul civil, menționează:

“Este lucru judecat atunci când a doua cerere în judecată are același obiect, este întemeiată pe aceeași cauză și este între aceleași părți, făcută de ele și în contra lor în aceeași calitate”.

iar Codul de procedura civilă, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„Art. 430. - (1) Hotărârea judecatorească ce soluționează, în tot sau în parte, fondul procesului sau statuează asupra unei excepții procesuale ori asupra oricarui alt incident are, de la pronunțare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea tranșată.

(2) Autoritatea de lucru judecat privește dispozitivul, precum și considerentele pe care acesta se sprijină, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă.

(3) Hotărârea judecatorească prin care se ia o măsură provizorie nu are autoritate de lucru judecat asupra fondului.

(4) Când hotărârea este supusă apelului sau recursului, autoritatea de lucru judecat este provizorie.

(5) Hotarârea atacata cu contestatia in anulare sau revizuire își pastreaza autoritatea de lucru judecat pâna ce va fi inlocuita cu o alta hotarâre.

Art. 431. - (1) Nimeni nu poate fi chemat in judecata de doua ori in aceeași calitate, in temeiul aceleiași cauze și pentru același obiect.

(2) Oricare dintre parti poate opune lucrul anterior judecat intr-un alt litigiu, daca are legatura cu solutionarea acestuia din urma.

Art. 432. - Exceptia autoritatii de lucru judecat poate fi invocata de instanta sau de parti in orice stare a procesului, chiar inaintea instantei de recurs. Ca efect al admiterii exceptiei, partii i se poate crea in propria cale de atac o situatie mai rea decât aceea din hotarârea atacata.”

Astfel, prin decizie se poate constata autoritatea de lucru judecat atunci când există identitate de obiect, părți și cauză. Este lucru judecat atunci când există a doua contestații care are același obiect, este întemeiată pe aceeași cauză și este între aceleași părți, făcută de ele și în contra lor în aceeași calitate. Excepția puterii lucrului judecat se poate ridica atât de organul de soluționare a contestației, de părți, cât și de orice persoană direct interesată.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din analiza Deciziei civile nr.000/2018, se reține că în Dosarul nr.0000/000/2018 se instrumenteaza litigiul de muncă privind pe reclamantii 3, 4 în contradictoriu cu pârâta X având ca obiect drepturi bănești, or, în speța de față obiectul contestației este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019, părțile sunt X și ANAF, iar cauza este reprezentată de impozitul pe veniturile din salarii.

Prin urmare, nu se încadrează în excepția prevăzută de Codul de procedura civila, nefiind aplicabilă autoritatea de lucru judecat/putere de lucru judecat care presupune identitatea de acțiuni (părți, obiect și cauză juridică) ce oprește repetarea judecății.

În ceea ce privește invocarea art.6 din Codul de procedură fiscală, pe motiv că instanța a stabilit că sumele acordate salariaților pentru activitatea desfășurată în străinătate sunt "diurne", se reține că în intampinarea formulata, insasi societatea X invedereaza instantei ca locul de muncă al soferilor nu a fost niciodată fix, fapt atestat chiar prin contractul individual de muncă, motiv pentru care nu sunt aplicabile prevederile art. 42 alin. I Codul Muncii, prevederi ce implica modificarea unilaterală a locului de munca de angajator intr-un alt loc de munca decât cel prevăzut in contract si prin urmare angajatii nu aveau dreptul la diurne.

De asemenea, se reține că instanța, în judecarea cauzei, a apreciat drepturile banesti reclamate de cei 2 fosti angajati ca reprezentand diurne, pe baza probelor prezentate de acestia, constand in extrase de cont in care operatiunea de virare a drepturilor banesti pentru lunile anterioare era denumita „diurna” si pe baza calculului indicat de angajati, prin raportare la cuantumul diurnei achitat in lunile anterioare.

La stabilirea starii de fapt fiscale organele de inspectie au avut in vedere toate elementele edificatoare in cauza, ajungand la concluzia ca activitatea societatii este de a pune la dispozitia clientului din alt stat membru al uniunii, prin intermediul unui agent de munca temporara, a soferilor calificati, care au prestat munca de conducere autovehicule mari exclusiv in alte state, mai putin Romania, prevalandu-se de prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 prevede si ca: *“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”*

În consecință, nu ne aflam in situatia reglementata la art.430, alin.(1) din Codul de procedura civila, respectiv *“autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea transata”*, intrucat chestiunea transata vizeaza revendicarea unor drepturi salariale convenite salariatilor si nu continutul economic al acestor drepturi banesti, si nici in situatia reglementata la art. 6 din codul de procedura fiscala, intrucat nu avem de-a face cu o solutie adoptata de catre instanța judecatoreasca, printr-o hotarare definitiva emisa anterior, pentru o cauza de contencios administrativ-fiscal vizand reconsiderarea unor drepturi salariale la acelasi contribuabil.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care menționează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; (...)”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice pentru **impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei.**

2. Referitor la suma de 000 lei reprezentând impozit pe profit, cauza supusă solutionarii este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care, pentru aceste sume, societatea nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **000 lei** și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei.**

Prin contestația formulată **X** contestă în totalitate obligațiile fiscale în sumă totală de **000 lei** stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2019** emisă de către organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , însă pentru impozitul pe profit în sumă de **000 lei**, nu invocă temeieri de drept și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze.

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

“Art. 269

(1)Contestația se formulează în scris și va cuprinde:(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță devin aplicabile și prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **000 lei**, prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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

„Art. 276

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *actor incumbit probatio*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Mai mult, incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Organul de soluționare a contestației reține că prin contestația formulată pentru impozit pe profit în sumă de **000 lei**, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat argumente punctuale care să

contrazică constatările organelor fiscale și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea pentru acest capăt de cerere și întrucât organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2019** pentru impozit pe profit în sumă de **000 lei**.

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

DECIDE

1. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** emisă de către organele de inspecție fiscală/organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice pentru **impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei**.

2. **Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2019** pentru **impozit pe profit în sumă de 000 lei**.

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

DIRECTOR GENERAL

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679