



**MINISTERUL FINANTELOR**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**



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

**DECIZIA NR 152 / 18.05.2021**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**XX SRL din XX**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. A\_SLP XX .2021**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX prin adresa nr. XX .2021 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP XX .2021, asupra contestației formulate de XX SRL cu sediul social în XX , str. XX , nr.X având cod de înregistrare fiscală XX și număr de înregistrare la Oficiul Național al Registrului Comerțului J08/ XX /1993, prin avocat XX , conform împuternicirii avocațiale seria BV nr. XX /2021, aflată în original la dosarul cauzei, cu sediul procesual ales în localitatea XX , str. XX nr.X, ap.X, jud. XX .

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

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **XX lei**;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **XX lei**;
- impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **XX lei**.
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de **XX lei**;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **XX lei**;

- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **XX lei**;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **XX lei**;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de **XX lei**;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de **XX lei**;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **XX lei**;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de **XX lei**.

Totodată, **XX SRL** contestă și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. **XX .2020**, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **XX**, prin care a fost modificată baza impozabilă stabilită de societate, rezultând o diferență în suma de **XX lei**.

Întrucât competența de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. **XX .2020** aparține Serviciului specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **XX**, cuantumul obligației fiscale contestate (**XX lei**) fiind sub plafonul de **XX lei** prevăzut la art.272 alin. (2) lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar competența de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr **XX .2020** aparține Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, pentru o mai bună administrare a cauzei, la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, președintele ANAF a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. **XX .2020**, în conformitate cu prevederile art.4 alin.(1) din OPANAF nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, de la Serviciului specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **XX** la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr **XX .2020** și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. **XX .2020**, 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 au fost comunicate actele administrativ-fiscale contestate,

respectiv X .2020, potrivit semnăturii olografe aplicată pe adresa de înaintare a titlului de creanță, aflată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX , respectiv XX .2021.

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 XX SRL, anexata în original la dosarul cauzei.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr XX .2020 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. XX .2020, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr XX .2020 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX , XX SRL susține următoarele:**

Societatea precizează că pentru salariații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul României, le-a acordat salariul minim brut pe țară garantat în România, precum și diverse sume de bani cu titlu de diurnă/delegare/detasare, sume acordate suplimentar față de drepturile salariale, și evidențiate în statele de plată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume înregistrate în evidența contabilă în contul 625 „cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” nu reprezintă, în fapt, sume de natură cheltuielilor de deplasare, ci venituri de natură salariale/asimilate salariilor, sume pentru care XX SRL avea obligativitatea majorării bazei impozabile aferente veniturilor din salarii, respectiv a calculării contribuțiilor sociale obligatorii.

Așadar, echipa de inspecție fiscală a procedat la reintregirea fondului lunar de salarii și la recalcularea contribuțiilor sociale datorate, respectiv la stabilirea diferentelor față de valorile determinate de societate în baza statelor de plată.

În acest sens, societatea apreciază concluziile organelor de inspecție fiscală, ca fiind netemeinice și nelegale, motiv pentru care solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, care au stat la baza formulării prezentei contestații.

Sub aspectul respectării principiului aplicării unitare a legislației și a egalității contribuabilului în fața impunerilor fiscale, XX SRL face o paralelă între două societăți comerciale cu salariați, dintre care una este agent de muncă temporară, precizând următoarele:

- un angajator efectuează plăți către proprii salariați, plăți aferente drepturilor de delegare/detașare, până la limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților de instituțiile publice, sume considerate de organul fiscal ca fiind

deductibile fiscal, care nu se cuprind în baza lunara a contributiilor sociale obligatorii, pe cand in cazul unui angajator agent de munca temporara aceleasi sume se cuprind în baza lunara de calcul a contributiilor sociale obligatorii;

- echipa de inspectie fiscala considera ca agentul de munca nu este beneficiarul aceluiasi tratament fiscal, singura diferenta fiind in cazul contractului de munca intocmit in forme diferite, cu privire la durata si locul efectuării misiunii, si ca aceste cheltuieli inregistrate de agentul de munca temporara au fost efectuate in scopul realizării de venituri;
- mai mult, s-a considerat ca salariatii unui agent de munca temporara detasati in spatiul comunitar nu au nevoie de hrana, de cazare sau/si de transport, desi in mod expres acest lucru este precizat in Directiva nr.96/71 CE privind detasarea transfrontaliera, dispozitii transpuse in legislatia romaneasca prin Legea nr.344/2006 privind detaşarea salariaţilor în cadrul prestării de servicii transnaţionale, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala face referire si la Legea nr.16/17.03.2017 privind detaşarea salariaţilor în cadrul prestării de servicii transnaţionale, care conform art.54 intra in vigoare la 60 zile de la publicare in Monitorul Oficial, precum si la Hotararea Guvernului nr. 337/2017 privind aprobarea Normelor metodologice privind detaşarea salariaţilor în cadrul prestării de servicii transnaţionale pe teritoriul României, care intra in vigoare la data de 31.05.2017, astfel incat, sub incidenta acestor prevederi legale, perioada verificata nu intra decat partial.

XX SRL sustine ca activitatea desfasurata de angajaţii săi a fost făcută în beneficiul societăţii, invocand în acest sens prevederile art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.

Aşadar, in ceea ce priveşte salariul minim pe economie, contestatara precizeaza ca pe teritoriul Suediei, ţara membra UE, nu este legiferat un salariu minim, aceeaşi situaţie se regaseste şi pe teritoriul Norvegiei care nu este stat membru şi careia nu i se aplica prevederile adoptate la nivelul Uniunii, tari în care salariatii societăţii au fost detasati.

Mai mult, din verificarile echipei de inspectie fiscala şi a raspunsurilor primite, a rezultat faptul ca „nu exista salariu minim general în Norvegia, dar salariile minime au fost introduse în anumite sectoare în aplicarea conventiilor colective”, iar în ceea ce priveste Suedia nu exista un salariu minim legal stabilit, ci acesta se stabileste prin contractele colective intre partenerii sociali.

Societatea mentioneaza ca, potrivit contractelor comerciale incheiate cu partenerii externi, scopul a fost acela de a pune la dispozitie personal respectand prevederile legale în vigoare referitoare la activitatea unui agent de munca temporara, iar salariatii au fost incadrati în munca în baza prevederilor Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, fără a exista abateri, lucru confirmat şi de controalele Inspectoratului Teritorial de Munca Braşov.

În acceptiunea societății, delegarea și detasarea presupun schimbarea locului de munca pentru o perioadă determinată de timp, însă având în vedere că salariații erau și rămân angajații XX SRL, iar detasarea/delegarea s-a realizat în interesul angajatorului, argumentele echipei de inspectie fiscala nu se rețin cauzei, și societatea trebuia să compenseze pecuniar eforturile și disconfortul lor.

Totodată, societatea a respectat obligațiile legale în privința cuantumului diurnelor acordate, acestea nefiind permanent acordate în cuantumul maxim admis, și potrivit prevederilor Codului fiscal se considera plata salarială și se impozitează ca diurna perioada de timp ce depășește 120 zile, dar în cazul contestatarii nu au fost aplicate aceste prevederi, fiind considerată plata salarială întreaga diurna acordată indiferent de perioada plătită fiecărui angajat.

Astfel, pentru perioada verificată, societatea apreciază că actul normativ care reglementează diurna salariaților ce desfășoară activitatea în străinătate este Hotărârea Guvernului nr.581/1995, având caracter de recomandare și trebuie corelat și cu alte prevederi legale, respectiv Codul fiscal și Codul muncii.

De asemenea, XX SRL menționează că potrivit art.44 din Codul muncii, delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile și se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile, însă în lipsa unei dispoziții exprese a legiuitorului nu poate fi interpretat că delegarea nu poate depăși 120 de zile, iar dispozițiile Codului muncii nu se substituie dispozițiilor fiscale, astfel că ele nu pot constitui temei pentru stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina angajatorului.

Mai mult, între societatea contestată și partenerii din Suedia și Norvegia au existat contracte de prestări servicii, iar cu fiecare salariat s-a semnat contract individual de muncă în care era prevăzută diurna, și, în același sens, chiar și Curtea de Apel a reținut că este greșită concluzia potrivit căreia după depășirea perioadei de delegare de 120 zile, cheltuiala cu diurna s-ar transforma în venit salarial, invocând dispozițiile HG nr.518/1995 privind drepturile și obligațiile personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Societatea menționează că prevederile HG nr.518/1995 nu transformă cheltuiala cu diurna într-un venit de natură salarială, și nu stabilește că salariații companiilor private să nu aibă dreptul de a beneficia de diurna corespunzătoare categoriei a II-a, ci singura condiție a operatorilor economici este aceea de a achita impozit pe profit pentru suma ce depășește nivelul maximal stabilit de legislația în vigoare.

Astfel, în cazul în care se depășește plafonul diurnei, sancțiunea fiscală nu o reprezintă reconsiderarea diurnei și încadrarea în categoria veniturilor asimilate salariilor, ci impozitarea cheltuielilor cu diurna prin înregistrarea lor ca fiind nedeductibile, cu influența asupra impozitului pe profit, așadar, în mod netemeinic, organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina societății obligațiile privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente.

XX SRL apreciază că decizia de impunere este neintemeiată și abuzivă

având în vedere faptul ca sumele acordate cu titlu de diurna personalului angajat în diverse funcții tesa, soferi, personal fără de care societatea nu își putea desfășura activitatea, pe motiv ca nu au fost prezentate înscrisurile corespunzătoare referitoare la perioada detasării în interesul societății și implicit a documentelor justificative ce au stat la baza decontării cheltuielilor.

În ceea ce privește deplasarea salariaților la punctele de lucru ale beneficiarilor din Suedia și Norvegia aceasta s-a efectuat de către contestatara cu mijloacele de transport proprii sau inchiriate și conduse de personalul angajat în funcția de șoferi, iar cu un singur transport puteau fi deplasate persoane care urmau să-și desfășoare activitatea în mai multe locuri, XX SRL considera ca nu se poate solicita prezentarea unui ordin de deplasare care sa poarte viza și stampila unității de destinație, deoarece nu exista o unitate de destinație pentru aceștia.

Totodata, avand in vedere ca nu se contesta ca angajatii societatii si-au desfasurat activitatea in afara tarii, in locurile de munca ale partenerilor externi, nu se poate nega activitatea soferilor si nici nu se poate sustine ca activitatea lor nu a fost desfasurata in interesul societatii, avand dreptul sa beneficieze de diurna.

In ceea ce priveste personalul tesa, societatea apreciaza ca nu pot fi omise drepturile acestora, intrucat acestia desfasurau activitate de promovare a societatii, respectiv a identificarii potentialilor clienti, dar si de recrutare forta de munca.

Referitor la salariatii tesa XX acestia au beneficiat de delegatii interne pe baza deciziilor emise de administratori si ordinelor de deplasare in care s-au indicat locurile in care fiecare urmau sa-si desfasoare activitatea, si in acest sens XX SRL a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala în data de XX .2020, dosarele delegatiilor interne, externe și ordinele de deplasare aferente anilor 2017,2018,2019, însă având în vedere finalizarea inspectiei fiscale în data de XX .2020, contestatara apreciaza ca actele nu puteau fi verificate în totalitate, corect și real.

În ceea ce privește situația administratorilor, aceștia s-au deplasat pentru rezolvarea problemelor referitoare la parteneriatele comerciale încheiate, iar deplasările au fost justificate atât prin achiziția de bilete de avion decontate de societate, cât și prin costuri personale.

Așadar, în susținerea contestatiei, XX SRL invoca prevederile dispozitiilor Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, și a OUG nr.28/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Contestatara mentioneaza ca nu exista o reglementare specifica privind detasarea realizata de angajatorii din Romania pe teritoriul altor state UE, si singura institutie care reglementeaza raporturile de munca intre angajati si angajatori este Inspectia Muncii, care precizeaza urmatoarele:

- *“detașarea reprezintă punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de*

*munca temporara, la o intreprindere utilizatoare”,*

- “salariatul, pe perioada detasarii, va beneficia de cheltuieli generate de detasare – orice cheltuieli cu transportul, cazarea si masa, efectuate in scopul detasarii, precum si o indemnizatie specifica detasarii transnationale – indemnizatia destinata sa asigure protectie sociala a salariatilor acordata in vederea compensarii inconvenientelor cauzate de detasare, care constau in indepartarea salariatului de mediul sau obisnuit”,

- “*daca indemnizatiile specifice detasarii constau in cheltuielile generate de detasare, respectiv cheltuieli de transport, cazare si masa, acestea nu sunt considerate ca parte a salariului minim (remuneratie)”,*

- “angajatorul poate stabili ca indemnizatie specifica detasarii transnationale sa fie acordata in functie de tara unde sunt prestate serviciile”,

- “compententa efectuării de inspectii si verificari cu privire la respectarea de catre angajatori a conditiilor de munca pe perioada detasarii transnationale a unui salariat de pe teritoriul Romaniei pe teritoriul unui stat membru revine autoritatilor competente ale statului unde s-a dispus detasarea”.

In ceea ce priveste afirmatia organelor de inspectie fisala potrivit careia “XX SRL a detașat proprii salariați de la începutul angajării acestora prin contractul temporar de munca”, contestatara mentioneaza ca potrivit ghidului practic pus la dispozitie de Ministerul Muncii prin Inspectia Muncii:” 2.19. Poate un angajator sa detaseze lucratori angajati recent? În ceea ce privește condițiile de munca și de încadrare în munca, Directiva 96/71/CE prevede ca și condiție clară existența unui raport de munca între întreprinderea care detasează și lucratorul detașat pe întreaga perioadă a detasării. Asadar, Directiva se aplica lucratorilor detasati indiferent de data inceperii raportului de munca atâta timp cât exista un contract de munca în vigoare de la începutul și pana la sfârșitul detasării.”

In ceea ce priveste asigurarea transportului si rambursarea costului acestuia de catre angajator pentru salariatii detasati, Inspectia Muncii precizeaza: “Detasarea lucratorilor are loc la initiativa si in interesul angajatorului. Este logic ca angajatorul sa suporte costuri suplimentare legate de schimbarea locului obisnuit de munca din statul membru de stabilire in statul membru gazda” si “trebuie mentionat faptul ca sumele platite de catre angajator (sau rambursarile efectuate) pentru transport, cazare si masa nu fac parte din remuneratie. Astfel, nu trebuie luate in considerare cand se compara sumele efective platite lucratorului si sumele datorate in concordanta cu legislatia statului membru gazda: sunt platite sau rambursate separat de remuneratie.”

Societatea precizeaza ca este autorizata sa incadreze personal in munca, sa angajeze si sa detaseze personal transnational, acordandu-le salariu lunar de baza si indemnizatie de detasare/diurna asa cum prevede Directiva 96/71/CE și legislatia in vigoare.

Totodata, XX SRL mentioneaza ca a încheiat contract colectiv de munca dupa la organul de Inspectie a muncii, ca salariatii săi nu au efectuat ore

suplimentare pe parcursul desfasurarii activitatii, detalii consemnate prin pontajele și statele lunare, puse la dispoziție echipei de inspectie fiscala, care au constatat ca salariatii acesteia au fost incadrati cu o valoare peste salariul minim brut garantat în plata, respectand prevederile în vigoare.

Așadar, în susținerea contestatiei, societatea invoca prevederile alin.18 din Directiva 2018/957 ce modifica Directiva 96/71/CE și apreciaza ca remuneratiile acordate salariatilor săi sub forma de indemnizatie de detasare/delegare respecta în totalitate salariul fiecarui angajat, iar indemnizatia a fost menita sa acopere cheltuielile salariatului și a disconfortului creat cu relocarea sa.

În ceea ce privește contractele comerciale incheiate cu partenerii externi, acestea au fost negociate în baza legislatiei interne și internaționale, iar sumele la care se face referire pentru fiecare salariat nu reprezintă direct suma de încasat, ci fac parte dintr-o negociere a partilor ce includ și alte aspecte.

Societatea sustine ca a acordat salariatilor săi indemnizatii de detasare/delegare în conformitate cu art.11 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale, coroborat cu prevederile art.46 alin.(1) -(4) din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii.

Mai mult, XX SRL apreciaza ca și modul de calcul al impozitelor și contributiilor sociale este eronat, întrucât despre aplicarea în plus fata de veniturile plătite a cotelor legale de contributii, societății i-au fost solicitati bani care se adauga suplimentar la ceea ce s-a achitat angajatilor.

Pe cale de consecinta, societatea considera ca stabilirea suplimentara a obligatiilor fiscale aferente sumelor acordate cu titlu de diurna, este nelegala.

II. Prin Raportul de inspectie fiscală nr XX .2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr XX .2020 si a **Deciziei** privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. XX .2020, contestate, organele de inspectie fiscală din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice XX , au constatat următoarele:

#### **A) In ceea ce priveste Decizia de impunere nr XX .2020**

În perioada supusă verificării respectiv, XX .2017 – XX .2020, din actele și documentele puse la dispoziție de către societate a rezultat faptul că, XX SRL a înregistrat venituri din prestari servicii de punere la dispozitie de personal conform cod CAEN 7820 “Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului” catre diversi beneficiari din Suedia si Norvegia.

Pentru realizarea acestor contracte, societatea a pus la dispozitia partenerilor externi, proprii salariati angajati in baza unor contracte de munca temporara in Romania, salariati ce și-au desfasurat activitate in diverse domenii de activitate, carora le-a acordat diverse sume de bani cu titlu de diurna/delegare/detasare, suplimentar fata de drepturile salariale evidentiata in statele de plata.

În urma verificării documentelor prezentate de societate organelor de



inspecție fiscală, pentru perioada verificata, s-au constatat urmatoarele:

- conform contractelor individuale de munca incheiate cu salariatii si a statelor de plata prezentate, XX SRL a acordat salariul minim brut pe tara garantat in plata in Romania, pentru salariatii care au desfasurat activitate pe teritoriul Romaniei, in conformitate cu prevederile legale aplicabile, si a inregistrat in evidenta contabila aceste cheltuieli cu salariile in contul 641 "Cheltuieli cu salarii personal";
- societatea a acordat salariatilor sai diverse sume de bani cu titlu de diurna/delegare/detasare, suplimentar fata de drepturile salariale evidentiata in statele de plata, sume care au inregistrate in evidenta contabila in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, deplasari", fara indicarea nominala a beneficiarilor, respectiv a perioadei pentru care s-au acordat aceste sume;
- referitor la sumele inregistrate in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, deplasari", in extrasele de cont emise de Raiffeisen Bank sunt consemnate operatiuni de plata, ce aveau inscrista ca si „descriere tranzactie”:
  - „avans indemnizatie detasare”, „indemnizatie detasare”, pentru care sunt nominalizate persoanele fizice/salariati ai societatii catre care se efectueaza plata, respectiv contul bancar al acestora;
  - „salarii si indemnizatie detasare” fara nominalizarea persoanelor catre care se efectueaza plata, respectiv a conturilor bancare.

Astfel, pentru suma de XX lei inregistrata in evidenta contabila in fisa contului 625 „Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari”, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- suma XX lei a reprezentat plati cu titlu de „indemnizatie detasare” catre salariatii cu care XX SRL a incheiat contracte de munca temporara, si pentru care locul de executare a misiunii de munca temporara este in Suedia/Norvegia ;
- suma XX lei a reprezentat plati cu titlu de „indemnizatie de detasare/delegatie/diurna” catre salariatii cu care XX SRL a incheiat contracte individuale de munca (personal TESSA, soferi, contabil, consilier).

Din analiza contractelor de punere la dispozitie de personal incheiate de XX SRL, in calitate de agent de munca temporara, cu partenerii externi din Suedia si Norvegia, in calitate de utilizatori, echipa de inspectie fiscala a constatat:

- salariatii temporari, persoane fizice romane, isi desfasoara efectiv activitatea, inca de la inceput, pentru partenerii externi cu care XX SRL are incheiate contracte de punere la dispozitie de personal, locul prestarii activitatii efective fiind in Suedia, respectiv in Norvegia;
- persoanelor fizice, in calitate de salariati temporari, potrivit contractelor individuale de munca temporara si a statelor de plata, XX SRL le-a asigurat

salarii puțin peste salariul minim din România;

- suplimentar salariilor, XX SRL le-a acordat salariaților săi (potrivit extraselor bancare/dispozițiilor de plată) diferite sume sub formă de indemnizații de detașare, pe care nu le-a asimilat din punct de vedere fiscal veniturilor de natură salarială;

- activitatea salariaților XX SRL în Suedia și Norvegia, prestată în baza contractelor încheiate de societate cu utilizatorii din cele două țări, pentru punere la dispoziție de personal calificat/nec calificat, este singura activitate desfășurată de aceștia, pe o perioadă determinată, stabilită încă de la semnarea contractelor individuale de muncă (contracte de muncă temporară), și ca urmare nu poate fi considerată ca fiind o activitate exercitată temporar, din dispoziția angajatorului, în afara locului permanent de muncă.

Totodată, din analiza documentelor prezentate de societate, se mai rețin următoarele:

- Pentru salariați angajați cu contract individual de muncă, personal Tesa

XX SRL a achitat salariaților având funcția de administrator, director adjunct, contabil etc, prin virament bancar, diverse sume de bani cu titlu de delegație, aferent carora, în timpul desfășurării inspecției fiscale, nu s-au identificat înscrisuri potrivit cărora salariații au fost delegați de către societate în vederea exercitării temporare a unor sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.

Societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale ordine de deplasare (delegații), care să ateste deplasarea salariaților în interesul serviciului, astfel încât sumele de bani transferate de societate în contul acestor angajați să fie justificate a fi cheltuieli cu diurna.

Astfel, prin Notificarea din data de XX .2020, echipa de inspecție fiscală a solicitat reprezentanților legali ai societății documente și înscrisuri în vederea stabilirii stării de fapt fiscale privind aceste operațiuni, iar urmare a răspunsului primit, prin intermediul postei electronice, în data de XX .2020, se precizează ca aceștia: *“au asigurat legătura dintre salariații societății detașați la momentul respectiv și colaboratorii externi din Suedia respectiv Norvegia, au desfășurat activități de aprovizionare cu diferite materiale, supravegherea activității angajaților detașați, supravegherea disciplinei la locul de muncă, supervizarea calității lucrărilor efectuate de aceștia, urmărirea pastrării stării normale de funcționalitate a echipamentelor și a curățeniei la locul de muncă privind preîntâmpinarea unor eventuale accidente de muncă, având ca scop atât buna desfășurare a activității precum și asigurarea de toate bunurile necesare, angajaților mai sus menționați, beneficiind de delegații externe conform legii între XX -87,5 euro, în funcție de zilele prestate.*

Având în vedere răspunsul societății și în lipsa prezentării de documente justificative care să susțină delegarea angajaților Tesa în vederea exercitării temporare a unor atribuțiuni de serviciu în afara locului de muncă, echipa de

inspectie fiscala a venit, in data de XX .2020, cu o noua solicitare adresata reprezentantilor legali ai societatii in vederea prezentarii, in copie conforma cu originalul, a documentelor care sa sustina sumele acordate cu titlu de diurna salariatelor XX avand functia de administrator.

Prin raspunsul formulat in data de XX .2020, societatea nu a mai inaintat echipei de inspectie fiscala niciun inscris, niciun document care sa sustina platile efectuate cu titlu de diurna catre salariatele XX si nici nu a mai venit cu precizari suplimentare fata de explicatiile furnizate in data de XX .2020.

Astfel, din analiza documentele si inscristurile prezentate de societate, a rezultat faptul ca supravegherea si conducerea activitatii salariatilor temporari ai XX SRL era un atribut strict al societatilor utilizatoare, nu al societatii verificate, si in lipsa unor inscristuri anexate la raspunsul Notificarii din XX .2020 acest aspect nu poate fi retinut in justificarea indeplinirii unor sarcini de serviciu de catre cele doua salariate (administrator), implicit nu poate fi luata in considerare acordarea sumelor cu titlu de delegatie celor doua salariate, suplimentar drepturilor salariale stabilite potrivit statelor de plata.

Mai mult, societatea nu a prezentat niciun ordin de deplasare (delegatie) din care sa rezulte perioada delegarii celor doua salariate in vederea exercitarii unor sarcini de serviciu in afara locului de munca, astfel incat sa poata fi stabilita cu certitudine perioada delegarii externe.

In ceea ce priveste motivarea societatii potrivit careia “ *XX au locuit pe perioada detasarii in Suedia, activitatea celor doi angajati fiind in stransa legatura cu activitatea celor doua doamne administrator [...]*”, organele de inspectie fiscala retin ca aceasta afirmatie nu a fost sustinuta pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale cu niciun inscris care sa poata fi retinut ca si document justificativ.

De asemenea, din analiza Procesului verbal de ridicare de inscristuri din data de XX .2020 nu au fost identificate inscristuri care sa ateste delegarea salariatilor in scopul exercitarii temporare a unor sarcini de serviciu in afara locului de munca, nu au fost identificate documente de transport care sa ateste ca salariatii respectivi au calatorit/respectiv au venit in/din Suedia, respectiv care sa ateste cazarea acestora in Suedia, asadar organele de inspectie fiscala au apreciat ca nu poate fi vorba de detasarea acestora.

Referitor la salariatii angajati cu contract individual de munca (tesa, altii decat salariatii XX ), organele de inspectie fiscala retin ca in marea majoritate a situatiilor (cu exceptia salariatelor XX nu au fost identificate in baza Procesului verbal de ridicare de inscristuri din data de XX .2020, niciun fel de inscristuri care sa sustina efectuarea de deplasari in interesul desfasurarii activitatii, respectiv care sa justifice sumele acordate de societate cu titlu de diurna acestor salariatii.

Potrivit raspunsului societatii din data de XX .2020 „*Referitor la angajatii XX in raspunsul formulat se precizeaza ca, “in urma deciziei emisa lunar de*

*administratori”, acestia “ au beneficiat de diurna interna conform deciziilor de deplasare, pentru promovarea activitatii XX SRL, in afara locului de munca, pe traseul stabilit in “Ordinul de deplasare”, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:*

- niciunul dintre ordinele de deplasare transmise de societate pentru salariatii care “au beneficiat de diurna interna conform deciziilor de deplasare, pentru promovarea activitatii XX SRL” nu au fost identificate in documentele predate echipei de inspectie fiscala in baza procesului verbal de ridicare in scris incheiat la data de XX .2020;
- singurele deconturi/ordine de deplasare/ soferi regasite in actele predate in data de XX .2020 sunt cele comunicate societatii in Anexa 3 la Notificarea din data de XX .2020;
- din deciziile interne privind delegarea salariatilor in vederea promovarii activitatii societatii in afara locului de munca, nu rezulta date concrete referitoare la modul de promovare a activitatii societatii de catre personalul salariat, delegat in acest sens;
- in niciunul din ordinele de deplasare atasate nu sunt consemnate date privind cazarea persoanelor.

In ceea ce priveste platile cu titlu de “diurna”, efectuate catre salariatii incadrati in functia de soferi, XX SRL a prezentat doar situatii tabelare de determinare a valorii sumelor decontate, care au ca baza de valoare/zi in cazul diurnei acordata pentru delegatii interne, fara sa prezinte date certe referitoare la perioada deplasarii, in interesul muncii prestate de acesti salariati pentru societate, iar potrivit reglementarilor in vigoare aceasta trebuia sa prezinte ordine de deplasare viza si stampila unitatii la care acestia s-ar fi deplasat.

Astfel, din analiza documentelor organele de inspectie fiscala au constatat ca ordinele de deplasare si foile de parcurs erau completate într-o forma necorespunzatoare, neavand viza si stampila unitatii la care salariatii s-ar fi deplasat, si aferent acestor sume acordate cu titlu de diurna, societatea nu a prezentat nici in timpul controlului vreun document care sa justifice o deplasare externa/interna.

Mai mult, cu ocazia efectuării controlului inopinat materializat in Procesul verbal inregistrat sub nr. XX 2019, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantilor legali ai societatii sa explice ce reprezinta sumele de bani acordate cu titlu de „*Alte drepturi salariale*” si sa prezinte modul de determinare al acestora pentru perioada XX 2017.

Urmare adresei echipei de inspectie fiscala, in data XX .2020 reprezentantul legal al societatii XX , a formulat raspunsul:

*“In perioada XX 2017, societatea a acordat prime de performanta (bonusuri de performanta) care au fost inregistrate din punct de vedere contabil cu titlul de “ALTE DREPTURI SALARIALE”.*

Bonificatiile au avut rolul de a creste atat veniturile cat si satisfactia salariatilor, astfel incat acestia sa aiba motive si sa se dedice muncii si indeplinirii sarcinilor trasate. Evaluarea muncii fiecarui angajat a fost efectuata lunar la locul de munca al colaboratorului unde angajatii erau detasati.

Sumele de bani au fost distribuite salariatilor merituosi in functie de evaluarea efectuata impreuna cu colaboratorul. Sumele au fost diferite pe acest motiv s-a tinut seama de: seriozitate, punctualitate, rapiditate in executarea sarcinilor, calitatea muncii prestate, comportamentul la locul de munca si la locul unde au fost cazati.

Prin aceste bonusuri societatea considera ca cei mai merituosi angajati au fost fidelizati si rasplatiti pentru o munca bine facuta”.

Totodata, in data de XX .2020, XX SRL a prezentat urmatoarele inscrisuri:

- extrasele conturilor bancare în lei deschise de societate la Raiffeisen Bank, aferente perioadei XX .2017-.2020;
- „Confirmare electronica-Raiffeisen Online” in care este inscris” „tip fisier: plati multiple”, insotite de situatii centralizatoare in care sunt consemnate date referitoare la: „descriere tranzactie cont beneficiar”(„salarii” „indemnizatie detasare”), „cont beneficiar” (care cuprind ultimele 8 cifre din codul IBAN al beneficiarului), „suma”, „CNP/ beneficiar” si „nume beneficiar”;
- situatii tabelare lunare in care pentru fiecare dintre societatile cu care XX SRL a incheiat contracte pentru “punerea in mod temporar la dispozitia utilizatorului de personal calificat si/necalificat”, sunt consemnate date referitoare la : „nume prenume”, „zile misiune”, „euro/ zi”, „total euro” „curs euro”, „total lei”;
- situatii tabelare lunare pentru personal TESSA si pentru persoanele angajate ca si soferi sunt consemnate date referitoare la: „nume prenume”, „nr.zile”, „euro/zi”, „total euro” „curs euro”, „total lei”;
- situatii tabelare lunare pentru „delegatii”, in care pentru persoanele angajate ca si contabil, consilier sunt consemnate date referitoare la: „nume prenume”, „nr.zile”, „lei/zi”, „total lei”.

Aceleasi inscrisuri au fost prezentate de societate la efectuarea inspectiei fiscale si pentru perioada.2018- .2020 (cu mentiunea ca in luna iulie 2020, societatea a platit salariatilor diverse sume de bani cu titlu de diurna aferenta lunii iunie 2020).

Asadar, din analiza documentelor si a raspunsurilor primite de la reprezentatul legal al societatii, organele de inspectie fiscala au retinut ca, in mod eronat, societatea a acordat salariatilor temporari, angajati pe baza de contracte de munca temporara, suplimentar fata de drepturile salariale consemnate in statele de plata, sume de bani cu titlu de indemnizatie de

detasare, fara ca acestea sa fie asimilate veniturilor din salarii/asimilate salariilor, si fara sa fie retinute ca baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii (asimilate salariilor), respectiv a contributiilor sociale datorate bugetului general consolidat al statului.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat ca sumele de bani inregistrate de societate in evidenta contabila in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari", reprezinta avantaj in bani, care, din perspectiva fiscala reprezinta venituri asimilate salariilor, si in conformitate cu prevederile art. 11, alin.1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au procedat la reintregirea fondului lunar de salarii si recalcularea contributiei de asigurari sociale datorate de angajator, respectiv la stabilirea diferentelor fata de valorile determinate de societate in baza statelor de plata.

Astfel, societatea avea obligația să calculeze și contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile art.138 lit.a), art.139, art.156 lit.b), art.157, art.186 lit.a), art.188, art.194, art.204, art.211 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, prin Decizia de impunere nr XX .2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr XX .2020 următoarele obligații fiscale în sumă totală de **XX lei** reprezentând:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de XX lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de XX lei;
- impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de XX lei.
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de XX lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de XX lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de XX lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de XX lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de XX lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de XX lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de XX lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de XX lei.

**B) In ceea ce priveste** Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. XX .2020

Avand in vedere cele constatate prin Decizia de impunere nr XX .2020, echipa de inspectie fiscala a procedat la modificarea bazei impozabile stabilite de

contestatara, astfel:

- pentru trimestrul IV 2018, s-a reintregit fondul de salarii considerandu-se cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil suma de XX lei si s-au diminuat cheltuielile cu deplasari, detasari, rezultand o cheltuiala nedeductibila in suma de XX lei. Totodata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in Declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2018, contestatara a in scris la randul 42 "Pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti", suma de lei, din care suma de lei reprezinta pierderea fiscala aferenta anului 2012 care, potrivit art. 26 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se putea recupera din profiturile obtinute in urmasorii 5 ani consecutivi, respectiv pana in anul 2017.

- pentru anul 2019, s-a reintregit fondul de salarii considerandu-se cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil suma de lei si s-au diminuat cheltuielile cu deplasari, detasari, rezultand o cheltuiala nedeductibila in suma de XX lei. Totodata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in Declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2019, contestatara a in scris la randul 42 "Pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti", suma de XX lei, din care suma de XX lei reprezinta pierderea fiscala aferenta anului 2013 care, potrivit art. 26 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se putea recupera din profiturile obtinute in urmasorii 5 ani consecutivi, respectiv pana in anul 2018.

Fata de cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la modificarea bazei impozabile stabilite de societate in suma de ( XX lei), cu suma de ( XX lei), rezultand o diferenta in suma de ( XX lei).

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

***1. Referitor la suma de XX lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor si contributiile aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca XX SRL datoreaza obligatiile fiscale mai susmentionate in conditiile in care argumentele si documentele prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa contrazica si sa combata cele constatate de echipa de inspectie fiscala.***

**În fapt,** în perioada verificată XX .2017- XX .2020, XX SRL a înregistrat venituri din prestari servicii de punere la dispozitie de personal, conform cod CAEN 7820 "Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului" catre diversi beneficiari din Suedia si Norvegia.

Pentru realizarea acestor contracte, societatea a pus la dispozitia partenerilor externi, proprii salariati angajati in diverse functii in baza unor contracte de munca temporara in Romania, salariati ce și-au desfasurat activitate in diverse

domenii de activitate, carora le-a acordat diverse sume de bani cu titlu de diurna/delegare/detasare, suplimentar fata de drepturile salariale evidentiata in statele de plata.

In perioada verificata, salariatii temporari au beneficiat de urmatoarele sume de bani:

- suma înscrisă în statul de plată, reprezentând salariul minim brut din Romania, suma care a fost înregistrată în evidența financiar – contabilă în contul analitic 641 "Cheltuieli cu personalul" cu titlu de "diurnă" pentru care societatea a declarat și achitat impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente;
- diverse sume în lei/EURO, înregistrate în evidența financiar - contabilă, în contul analitic 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" cu titlu de „indemnizatie detasare/delegatie/diurna”, pentru care societatea nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat al statului român obligații fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii, asimilându-le diurnei externe.

Totodata, organele de inspectie au constatat că sumele plătite angajatilor cu contract de muncă temporară ce și-au desfășurat activitate în Suedia și Norvegia, nu reprezintă decontări, dovedite cu documente justificative ale unor cheltuieli de transport, cazare și masa efectuate de acestia, iar sumele platite cu titlu de "diurna" au fost conditionate de timpul efectiv lucrat și pentru meritele deosebite ale acestora.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele acordate cu titlu de „indemnizatie detasare/delegatie/diurna” salariaților temporari reprezinta, in fapt, avantaj in bani, care, din perspectiva fiscala reprezinta venituri asimilate salariilor venit de natura salariala, cu consecinta stabilirii prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr XX .2020 a obligatiilor fiscale suplimentare în sumă de XX lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contributiile sociale.

**În drept**, pe perioada XX .2017 – XX .2020 sunt aplicabile prevederile 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. 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 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.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că în perioada verificată XX SRL a avut ca obiect principal de activitate cod CAEN 7820 “Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului”, și deținea autorizație de agent de muncă temporară cu seria A nr. 0000808 din data de XX .2017, în vigoare la data inspecției fiscale.

Reglementarea muncii prin agent de muncă temporară, în România, își are sediul material 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.”

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.(...)”

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 temporara este definita ca fiind munca prestata de un salariat temporar care a incheiat un contract de munca temporara cu un agent de munca temporara si care este pus la dispozitia utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea si conducerea acestuia din urma.

Așadar, munca prin agent de munca temporara implica o relatie triunghiulara ce se creeaza între angajat, angajator si utilizator.

În cadrul acestei relatii se incheie doua contracte:

- contractul de munca temporara incheiat între agentul de munca temporara si salariat;
- contractul de punere la dispozitie incheiat între agentul de munca temporara si utilizator.

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 individual de muncă 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, acestea se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alin. (1) iau una din următoarele măsuri cu caracter transnational:

“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.

În sensul acestei directive, „lucrător detașat” reprezintă un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal.

De asemenea, prevederile art. 3 alin. (7) teza a doua din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului stabilesc că:

**“Alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.”**

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:

### **“ART. 3**

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

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

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

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

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

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

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

#### **ART. 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.(...)

#### **ART.7**

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

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

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

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

d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților, în special de către agenții de muncă temporară;

e) sănătatea și securitatea în muncă;

f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;

g) egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.

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

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale enunțate se reține că alocațiile acordate angajaților puși la dispoziția utilizatorilor dintr-o țară membră a UE de către un agent de muncă temporară sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masa, prin

salariu minim înțelegându-se salariul aplicabil pe teritoriul statutului membru al Uniunii Europene în care salariatul a fost pus la dispoziție.

Astfel, se reține că pe toata durata misiunii temporare, conform prevederilor legale, salariatul temporar beneficiaza de salariul platit de agentul de munca temporara la nivelul salariului minim din țara utilizatorului la care a fost pus la dispoziție.

Agentul de munca temporara este cel care retine si vireaza toate contributiile si impozitele datorate de salariatul temporar catre bugetele statului si plateste pentru acesta toate contributiile datorate in conditiile legii.

În concluzie, XX SRL are obligația, ca agent de muncă temporară, să asigure angajatilor puși la dispoziția utilizatorilor din Suedia si Norvegia, venituri salariale similare cu cele din statele utilizatorilor, cel puțin la nivelul salariului minim din aceste țări, venituri care sunt supuse tuturor taxelor și contribuțiilor salariale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că societatea contestatară a angajat personal cu contracte temporare de muncă, având diferite calificări, personal care a fost pus la dispozitia utilizatorilor externi pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora pe durata exercitarii misiunii de munca temporara.

Spre exemplificare, în contractul încheiat de XX SRL, în calitate de prestator, cu clientul suedez, , în calitate de utilizator, contract nr. XX .2017, aflat în copie la dosarul cauzei, sunt stipulate următoarele:

„[...]”

II “Obiectul contractului”

“ *Obiectul contractului il constituie punerea in mod temporar la dispozitia utilizatorului de personal calificat si/necalificat.*

Personalul pus la dispozitie de catre agentul de munca temporara (in speta S.C. XX S.R.L.) va duce la indeplinire sarcinile trasate de catre utilizator sub stricta supraveghere si conducere a acestuia.

Salariatul va fi pus la dispozitia Utilizatorului in scopul inlocuirii salariatului/ salariatilor al carui/caror contract de munca este suspendat, pentru prestarea unor activitati cu caracter sezonier sau in scopul unor activitati specializate ori ocazionale”.

III. Viziunea

Viziunea prezentului contract o reprezinta crearea de noi locuri de munca, dezvoltarea calitatii si cantitatii resurselor umane, dezvoltarea sociala pe plan national si international.

(...)

V. Durata contractului

“Prezentul contract se incheie pe o perioada de **24 luni** incepand cu data de XX .2017 pana in data de XX .2019.

*Durata misiunii este de 12 luni de zile care poate fi prelungita prin act aditional, de la XX .2017 pana la XX .2018.*

Misiunea temporara poate fi prelungita prin act aditional pentru o perioada care adaugata la cea initiala nu poate depasi 36 luni.

La incetarea misiunii de munca temporara, Utilizatorul poate incheia cu Salariatul temporar un contract individual de munca”.

(1) Calificarea necesara salariatului temporar in vederea indeplinirii misiunii de munca temporara este –muncitori necalificati

\* nu este necesara calificarea

\* muncitori calificati : personal calificat in domeniul constructiilor (tinichigi industriali, vopsitori industriali).

(2) Salariatul temporar isi va desfasura activitatea in Suedia, Drottningatan 30, 72464”

(3) Activitatea salariatului temporar se desfasoara in conditii normale.

(4) Programul de lucru este de 8h/zi, 40h/saptamana.

Programul de lucru se poate modifica in conditiile regulamentului intern/contractului colectiv de munca aplicabil.

Nu se vor efectua ore suplimentare, cu exceptia cazurilor de forta majora sau pentru alte lucrari urgente destinate prevenirii procedurii unor accidente sau inlaturarii consecintelor acestora.

(5) Pe perioada indeplinirii misiunii , salariatii temporari beneficiaza de echipamente individuale de protectie si munca asigurate de catre Utilizator, conform legislatiei aplicabile si specificului activitatii desfasurate. Pe perioada indeplinirii misiunii, salariatii temporari beneficiaza de echipament de lucru si de celelalte drepturi privind sanatatea si securitatea in munca, conform legislatiei aplicabile.

Salariatii temporari au acces la toate serviciile si facilitatile, altele decat cele de natura materiala, acordate de utilizator, in aceleasi conditii ca si ceilalti salariati ai acestuia.

(6) Salariul lunar de baza al salariatilor temporar va fi de XX Ron pentru muncitori necalificati si 2.772 Ron pentru personal calificat in constructii. Salariul lunar alocat angajatilor temporari pe durata misiunii nu poate fi mai mic decat salariul minim brut pe tara garantat in plata. Salariul lunar de baza poate fi modificat conform legislatiei in vigoare.

Salariatii temporari vor beneficia si de indemnizatie de detasare de minim XX euro/zi, ea poate sa difere in functie de lucrarea contractata.

[...] Plata salariatului se va face in lei in contul bancar al fiecarui salariat in data de 20 ale lunii urmatoare”.

VI “Pretul contractului”

“Agentul temporar beneficiaza de un comision de 15%.

In conformitate cu clauzele contractual utilizatorul va plati agentului de munca temporara conform anexei pentru prestatia efectuata de catre salariatul temporar in favoarea utilizatorului.



Plata se va face in contul bancar XX .

Preturile pot fi modificate numai cu acordul scris al partilor contractante”.

(...)

VIII. Obligatiile partilor:

a) **S.C. XX S.R.L se obliga:**

- Sa efectueze selectia si recrutarea personalului solicitat de utilizator in acord cu cerintele acestuia prinse in oferta ferma
- Sa aiba o colaborare stransa pe plan profesional
- Sa prezinte utilizatorului, la cerere, oferta de persoane susceptibile a fi puse la dispozitia acestuia (...)
- *Sa puna la dispozitia utilizatorului persoanele acceptate de acesta in vederea executarii misiunii de munca temporara (...)*
- Sa retina si sa vireze toate contributiile si impozitele datorate de salariatul temporar catre nugetele statului si sa plateasca pentru acesra toate contributiile datorate, in conditiile legii.

b) XX se obliga:

Sa furnizeze oferta ferma care sa cuprinda:

- sa asigure cazarea salariatilor temporari;
- sa asigure aceleasi servicii si facilitati in aceleasi conditii ca si ceilalti salariati ai acestuia : Utilizatorul se obliga sa

puna la dispozitie , apa, sau bauturi calde in functie de anotimp in masura in care temperaturile depasesc valorile normale”

- sa achite in cuantumul, la termenele si in conditiile stabilite de parti renumeratia convenita;

-pe parcursul misiunii utilizatorul raspunde pentru asigurarea conditiilor de munca pentru salariatul temporar, in conformitate cu legislatia in vigoare.”

Ulterior, XX SRL incheie Actul aditional de prelungire a contractului de punere la dispozitie nr. XX .2017 in care sunt stipulate urmatoarele:

(...)

„ Partile, de comun acord, au convenit sa incheie prezentul act aditional de prlungire a contractului de punere la dispozitie inregistrat sub nr. XX .2017.

Art.1 Se modifica incepand cu XX .2019, elementul V „Durata contractului” si „Durata misiunii de punere la dispozitie” si va avea urmatoarele prevederi

Prezentul act aditional se incheie pe o perioada de 12 luni in intervalul XX .2019 – XX .2020.

Restul clauzelor raman neschimbate.”

Din analiza contractului incheiat de XX SRL cu beneficiarul extern respectiv din Suedia, organul de soluționare a contestației reține ca:

- indeplinirea de catre personalul angajat si pus la dispozitie de catre agentul de munca temporara, in speta XX SRL, a tuturor sarcinilor trasate de catre

utilizator sub supravegherea si conducerea acestuia,

- desfasurarea efectiva a activitatii salariatilor temporari doar in Suedia, la locul beneficiarului stabilit prin prezentul contract,

- din analiza contractului de prestari servicii XX SRL trebuia sa retina si sa vireze toate contributiile si impozitele datorate de salariatul temporar catre bugetul statului si sa plateasca pentru acesta toate contributiile datorate, in conditiile legii,

- potrivit clauzelor contractuale convenite de comun acord prin contractele de munca incheiate cu salariatii, rezulta faptul ca acestia nu au desfasurat activitate in Romania pentru XX SRL, asumandu-si sa isi desfasoare activitatea, inca de la inceput, exclusiv pentru utilizatorii cu care societatea contestatara a incheiat contracte de punere la dispozitie de personal,

- precizari privind salariul lunar de baza al salariatilor temporari, cu sume distincte pentru muncitori necalificati, respectiv pentru personal calificat, precum si cu mentiunile ca "salariul lunar alocat angajatilor temporari pe durata misiunii nu poate fi mai mic decat salariul minim brut pe tara garantat in plata" si ca "salariatii temporari vor beneficia si de indemnizatie de detasare de minim XX euro/zi, ea poate sa difere in functie de lucrarea contractata",

- obligatia utilizatorului de a asigura cazarea salariatilor temporari, precum si de a le asigura aceleasi servicii si facilitati in aceleasi conditii ca si celorlalti salariatii ai acestuia,

- obligatia utilizatorului de a achita in quantumul, la termenele si in conditiile stabilite de parti renumeratia convenita.

De asemenea, XX SRL a încheiat cu angajatii contracte de munca temporară, din care cu titlu de exemplu se retine Contractul de muncă temporară nr. XX .2017 încheiat între XX SRL, în calitate de agent de muncă temporară și XX in calitate de salariat temporar, in care au fost stipulate urmatoarele:

B. " Obiectul contractului : prestarea de misiuni de munca temporara si plata salariului"

C. "Durata contractului"

a) **determinata**, salariatul urmand sa inceapa activitatea la data de XX 2017 pana la data de XX 2017"

D. "Locul de munca

1. Activitatea se desfasoara la (sediul/atelier/birou/serviciu/compartiment etc) sediu social/punctual de lucru/alt loc de munca organizat al angajatorului S.C. XX S.R.L.

2. In lipsa unui loc de munca fix, salariatul va desfasura activitatea astfel: in functie de necesitati".

D.1. "Prima misiune de munca temporara:

1. Durata misiune de munca temporara in strainatate: 6 luni, de la data de XX .2017 pana la data de XX .2017.

2. Durata misiunii de munca temporara ce urmeaza a se desfasura in

străinatate poate fi reinnoită cu acordul părților, exprimat printr-un act adițional la contract.

3. Loc executare misiune de muncă temporară : XX

4. Identitatea și sediul utilizatorului: XX

[...]

7. Pentru fiecare nouă misiune de muncă temporară între părți se va încheia un act adițional la prezentul contract.

8. În perioada dintre două misiuni salariatul se va afla la dispoziția agentului de muncă temporară.”

E: Felul muncii - meseria: muncitor necalificat, conform clasificării ocupațiilor din România, cod COR 9313301;

F: Atribuțiile postului - atribuțiile postului sunt prevăzute în fișa postului, anexa la Contractul de Muncă Temporară;

G. “Condiții de muncă:

1. Activitatea prestată se desfășoară în condiții normale/deosebite/special de muncă, potrivit Legii nr.263/2010 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare”

H: Durata muncii: o normă întreagă, durata timpului de lucru fiind 8 ore/zi, 40 ore/săptămână;

J. “Salarizare

1. Salariul de bază lunar brut: XX lei (inclusiv sporul legal de vechime în muncă 5%)

2. Alte elemente constitutive:

a) sporuri; nu este cazul,

b) prestații suplimentare în bani: nu este cazul, modalitatea prestațiilor suplimentare în natură: nu este cazul,

c) alte adaosuri: indemnizație de detașare conform legislației în vigoare XX euro/zi

[...]

5. Pentru perioada în care salariatul își desfășoară activitatea în străinatate, salariatul va fi remunerat conform salariului de încadrare, la care se adaugă diurna negociată la nivelul societății.

[...]”

Din analiza contractului individual de muncă al salariatului, **XX** organul de soluționare a contestației reține aspectul potrivit căruia salariatul a fost informat de la începutul misiunii despre perioada și locul unde își va desfășura activitatea, implicit a remunerației salariale, mai exact suma de XX lei, dar și a diurnei în sumă de XX euro/zi.

Prin urmare, se reține că societatea contestată a angajat personal cu contracte temporare de muncă, având diferite calificări, care au fost puși la dispoziția utilizatorilor din Suedia și Norvegia, pentru a lucra temporar sub supravegherea și

conducerea acestora pe durata misiunii de muncă temporară.

De asemenea, din contractele de munca temporara, XX SRL a informat angajații cu privire la moneda în care vor fi plătite drepturile salariale și modalitățile de plată și la țara în care urmează să își desfășoare activitatea, locul desfășurării activității fiind de la momentul încheierii contractului în Suedia și Norvegia.

Totodata, din analiza contractelor incheiate de societate cu partenerii externi, se retine ca salariatii temporari, persoane fizice romane, isi desfasoara efectiv activitatea, inca de la inceput, pentru partenerii externi cu care XX SRL are incheiate contracte de punere la dispozitie de personal, locul prestarii activitatii efective fiind in Suedia, respectiv in Norvegia.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în perioada verificata salariatii temporari au beneficiat, conform statelor de plata, de următoarele sume:

- suma înscrisă în statul de plată, reprezentând salariul de bază lunar, pentru care societatea a calculat obligațiile fiscale aferente, respectiv impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, precum și contribuții sociale obligatorii, a declarat și a achitat la organul fiscal teritorial; aceste cheltuieli au fost înregistrate de contestatară în evidența contabilă în contul 641 "*Cheltuieli cu salariile personalului*";

- diverse sume în lei/euro, înregistrate în evidența contabilă, în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari*" pentru care contestatară nu a calculat, declarat și achitat la bugetul general consolidat al statului român obligații fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii, asimilându-le diurnei externe.

Având în vedere că societatea a înregistrat sumele acordate în euro salariaților temporari puși la dispoziția utilizatorilor din Suedia și Norvegia în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari*" și nu a întocmit pentru salariați ordine de deplasare în străinătate în conformitate cu legislația în vigoare, organele de inspecție fiscală au constatat că XX SRL a tratat în mod eronat punerea la dispoziție a lucrătorilor temporari, cu delegarea/detașarea prevăzută de art.43-46 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art. 43 din Codul muncii, delegarea reprezintă exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca, dar obligatiile de natura salariala si contributiile aferente sunt in sarcina angajatorului.

Astfel, salariatul delegat spre deosebire de salariatul aflat sub incidenta contractului de munca temporara, pe perioada delegarii exercita pentru acelasi angajator lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului de munca, in timp ce, in cazul salariatului temporar se stabileste expres prin contractul de munca temporara ca locul de munca este la utilizatorii straini, unde presteaza o munca specifica din dispozitia acestora, in contractele de

munca încheiate fiind specificat ca activitatea se va desfășura pe teritoriul Suediei, respectiv Norvegiei.

De asemenea, conform art. 45 din Codul muncii, detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia, iar contractul individual de muncă încheiat cu salariatul se suspenda pe toată durata detașării.

Spre deosebire de detașare, activitatea de plasare de personal presupune că un angajator încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari pentru a-i pune la dispoziția unui utilizator pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea angajatorului utilizator, în scopurile în care acesta are nevoie de ei.

Așadar, față de detașare care, raportat la întreaga activitate a angajatorului de origine, are doar caracter sporadic și poate fi justificată de nevoia specifică a angajatorului care detașează, punerea la dispoziție de personal este efectuată în mod constant, ca activitate economică principală și în scopul obținerii de profit și are ca scop satisfacerea unor nevoi operaționale ale angajatorului utilizator.

Atât în cazul detașării, cât și în cazul punerii la dispoziție de personal, între cei doi angajatori implicați se încheie câte un contract.

În cazul detașării aceștia încheie o simplă convenție de detașare în care agreează condițiile în care se derulează detașarea (condiții de muncă și de angajare), drepturile și obligațiile celor doi angajatori, aspectele legate de salarizare, drepturi de asigurări sociale, puterea disciplinară și procedura stabilirii sancțiunilor disciplinare, în baza căreia va fi ulterior emisă decizia de detașare, în formă scrisă. Inițial, nu este cerut consimțământul angajatului detașat, însă acesta este necesar, neapărat în formă scrisă, în cazul prelungirii detașării.

În cazul operațiunii de plasare de personal, între agentul de muncă temporară și utilizator se încheie un contract de punere la dispoziție personal, care are un conținut prestabilit în mod expres de lege, cu clauze minimale obligatorii și care este obligatoriu pentru salariatul temporar cu privire la care se încheie.

La nivel operațional, în cazul detașării, angajatul continuă, ca regulă, să presteze în cadrul angajatorului la care este detașat aceeași activitate că și în cadrul angajatorului de origine, iar felul muncii poate fi schimbat doar în cazuri excepționale, iar, în acest caz, consimțământul scris al salariatului este necesar. În schimb, munca prestată de un salariat temporar la utilizator este caracterizată de executarea unei sarcini precise, care se poate schimba de fiecare dată în funcție de nevoile concrete ale angajatorului utilizator.

Prin urmare, se reține că statutul salariatului temporar, nu este acela de salariat delegat sau detașat, pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporar, iar desfășurarea muncii în străinătate pe durata misiunii temporare de către angajații societății XX SRL nu se poate încadra ca delegare sau detașare în străinătate, pe considerentul că

angajatul nu a desfasurat, nici anterior si nici ulterior activitate pentru contestatoare, acestia fiind trimisi in Suedia si Norvegia in ziua urmatoare semnarii contractelor de munca temporara.

Mai mult, societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuielile cu angajatii, respectiv cheltuieli salariale si diurne, iar pentru justificarea sumelor acordate cu titlu de „indemnizație delegare/detașare”, societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca indemnizatiile specifice delegarii au fost acordate salariatilor cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de delegare, respectiv cheltuieli de transport, cazare si masa.

Astfel, prin natura lor atât diurna cât și indemnizația de delegare se acordă pentru acoperirea unor cheltuieli legate de achiziționarea hranei și compensarea disconfortului creat de dislocarea salariatului din mediul său de viață obișnuită, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea.

Totodată, în baza documentele analizate mai sus, și așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr XX .2020, se reține că sumele de bani acordate de contestatară salariaților trimiși să presteze servicii în străinătate, au fost diferite de la un angajat la altul, ceea ce înseamnă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei și nu indemnizații de delegare.

În același sens este și Decizia nr.810/R/2019, anexată în copie la dosarul cauzei, prin care Curtea de Apel Brașov, într-o speță similară, a reținut că:

” Așa cum s-a stabilit în jurisprudență, din interpretarea gramaticală, logică și sistematică a dispozițiilor art.41, 42 și 45 C.m se desprinde ideea că decizia de detașare nu poate viza decât situația unui singur salariat, iar nu a mai multora sau a unui întreg compartiment din structura angajatorului.(C.Ap.București, Secția a VII-a civilă și pentru cauze privind conflicte de muncă, Decizia nr.399-R din 23 ianuarie 2014.)

Or, nu poate fi vorba de detașare în sensul art.45 C. Muncii, câtă vreme reclamanta, în calitate de agent de muncă temporară, angajează personal cu contract de muncă pe perioadă determinată pentru diferite calificări, salariații nu prestează activitatea pe teritoriul României, ci sunt puși la dispoziția beneficiarilor francezi, fiind aplicabile dispoz. din Legea nr.344/2006 ce a tras pus în dreptul intern Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

În sensul dispoz.art.3 lit.b) din Lg.344/2006, prin ”salariat detașat de pe teritoriul României” se înțelege 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).

În plus, întrucât salariații nu desfășoară activitate în România, ci au un loc de muncă permanent într-un alt stat membru U.E, ei nu suferă vreun disconfort cauzat prin îndepărtarea din mediul lor obișnuit, așa încât nu subzistă rațiunea acordării unei sume de bani cu titlu de diurnă.”

De asemenea, prin Decizia nr.321 din 17.05.2017 pronunțată de Tribunalul Mureș într-o speță similară, invocată și în decizia contestată, care arată în motivare că, angajații recurente nu au dreptul la acordarea indemnizației de delegare/detașare întrucât nu sunt întrunite condițiile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare, instanța a reținut:

*„În acest sens, art.45 din Legea nr.53/2003 Codul Muncii, republicat, stipulează că detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia, iar potrivit prevederilor art.47 din Legea nr.53/2003, drepturile salariale sunt plătite de către angajatorul la care salariatul a fost detașat (nu este cazul salariatului temporar prin agent de muncă temporară). De asemenea, potrivit dispozițiilor art.43 din Legea nr.53/2003, delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.*

Salariații trimiși în delegație sau detașați în țară sau străinătate beneficiază de dreptul la plata cheltuielilor de transport, cazare, indemnizație de "delegare sau detașare". Diurna reprezintă indemnizația plătită salariatului pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare în altă localitate în interes de serviciu.

Astfel, salariatul delegat spre deosebire de salariatul aflat sub incidența contractului de muncă temporară, pe perioada delegării exercită pentru același angajator lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă (nu este cazul salariatului temporar întrucât prin contractul de muncă temporară se stabilește că locul de muncă al salariatului temporar este la utilizatorul străin unde prestează o muncă specifică acestuia din urma și din dispoziția acestuia).

Pentru acordarea diurnei, locul de muncă specificat în contractul individual de muncă trebuie modificat prin delegare.

Întrucât în cauză, 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 nu sunt întrunite condițiile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare, și, în consecință, veniturile obținute cu titlu de indemnizație de delegare/detașare se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii.

Angajații recurente nu au dreptul la acordarea indemnizației de delegare/detașare întrucât nu sunt întrunite condițiile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare (...).”

Totodata, prin Decizia nr.390/CA/2019-R pronunțată de Curtea de Apel Oradea, s-au precizat următoarele:

*”Referitor la îndeplinirea condițiilor prevăzute de legea comunitară în materie, pentru a se considera salariații detașați pentru prestări de servicii transnaționale, Curtea reține că potrivit art.3 alin.(1) lit.c din Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European privind detașarea lucrătorilor în cadrul serviciilor ”Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:(...) (c) salariul minim.”*

De asemenea, la art. XX alin.(7) din Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European se menționează:

*”Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariul minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.”*

(...)

Curtea reține și că în cuprinsul Directivei 96/71CE, explicitată prin jurisprudența Curții Europene de Justiție (se indică Hotărârea dată în cauza C-396/13 Sahkoalojen ammattiliitto ry/Elektrobudowa Spolka Akcyjna), se arată că diurna este considerată parte a salariului minim.

*Astfel, CJUE a considerat că diurna nu este plătită cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, ci trebuie calificată drept alocație specifică detașării, rezultând astfel că, în conformitate cu Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European, această diurnă ”face parte din salariul minim, în condiții identice cu cele cărora este supusă includerea acestei diurne în același salariu minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unei detașări în interiorul statului membru în cauză.*

Asadar, pentru veniturile obținute de salariații trimiși să lucreze în Suedia și Norvegia, societatea avea obligația de a calcula contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

”ART:137

*Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale*

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(…) ART. 155\*)

*Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate*



(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(...)

ART.185

*Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj (1)*

Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, prevazuti la art. 184, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.(...)

ART.193

*Categorii de venituri supuse contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate*

(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 192, datoreaza, dupa caz, contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(...)

ART.202

*Categorii de venituri supuse contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale*

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, prevazuti la art. 201, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale pentru urmatoarele categorii de venituri:

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(...)

ART.214

*(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, prevazute la art. 209, au obligatia de a calcula contributia de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.”*

Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că pentru veniturile din salarii se datorează contribuții sociale, iar în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății XX SRL contribuții sociale în sumă de XX lei și impozit pe veniturile din salarii în sumă de XX lei.

Mai mult, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit raspunsului din data de XX .2020, contestatara a precizat ca a acordat prime de performanta (bonusuri de performanta) inregistrate in evidenta contabila cu titlul de "ALTE DREPTURI SALARIALE", bonificatii care au avut rolul de a creste atat veniturile cat si satisfactia salariatilor, sume ce au fost distribuite salariatilor merituosi in functie de evaluarea efectuata impreuna cu colaboratorul.

Or, sumele acordate ca prime de performanta nu pot fi incadrate in categoria indemnizatiilor de detasare/delegare.

În ceea ce privește argumentele contestatarii cu trimitere la principiul „*aplicării unitare a legislației și a egalității contribuabilului în fața impunerilor fiscale*” potrivit analizei efectuată ca o paralela între două entități juridice, dintre care una detinând și calitatea de agent de muncă temporară, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din perspectiva prevederilor legale aplicabile, atât a celor de ordin intern cât și a celor de ordin comunitar, prin detasare/delegare se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia, urmare a unor dispoziții obligatorii pentru salariați.

Or, în cazul salariatilor temporari ai contestatarii, potrivit condițiilor stabilite prin contractele de muncă încheiate, rezulta faptul că aceștia nu au desfășurat activitate în România, asumându-și încă de la început să se deplaseze exclusiv pentru beneficiarii externi cu care XX SRL avea încheiate contracte.

Așadar, rezulta că, în mod evident, pentru salariații puși la dispoziție de către XX SRL utilizatorilor externi, nu a avut loc o schimbare temporară a locului de muncă, ei cunoscând de la începutul misiunii temporare locul de desfășurare a activității.

Totodată, afirmația societății potrivit căreia singura diferență între activitatea a două societăți comerciale, dintre care una autorizată ca agent de muncă temporară este „*contractul de muncă întocmit în forme diferite*” este nejustificată deoarece echipa de inspecție fiscală, în analiza efectuată privind clarificarea situației de fapt fiscale a avut în vedere prevederile legale juridice generale privind condițiile de încheiere a contractelor de muncă și a ținut cont de particularitatea situației analizate pentru contractele de muncă temporare încheiate de XX SRL în calitate de agent de muncă temporară.

De asemenea, din analiza prevederilor legale reglementate de art.43-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii cu modificările și completările ulterioare, referitoare la drepturile de delegare/detasare ale salariatilor, coroborat cu cele ale art.88-102 din același act normativ, referitoare la muncă prin agent de muncă temporară, în condițiile în care XX SRL a încheiat contracte de muncă din care a rezultat că statutul salariatilor nu este acela de salariați delegați/detasati, întrucât încă de la început aceștia și-au desfășurat activitatea în străinătate.

Mai mult, potrivit alin.8 și alin.9 din Directiva 96/71/CE, reglementări care se adresează lucrătorilor detasati „*care sunt trimiși temporar de la locul lor de muncă*”, rezulta că în speta nu se poate vorbi despre lucrători detasati temporar de la locul lor de muncă, întrucât din prima zi de activitate salariații temporari își încep și desfășoară activitatea în străinătate la locul stabilit de XX SRL cu partenerii externi.

Referitor la susținerea societății contestatarii cu privire la faptul că „*echipa de inspecție fiscală face referire și la legea nr.16/17.03.2017 care conform art.54 intră în vigoare la 60 zile de la publicare în Monitorul oficial și la HG nr.337/2017*”

care intra in vigoare la 31.05.2015, perioada verificata a fost insa in majoritatea situatiilor pana in 31.12.2017, astfel ca nu intra decat partial, intr-un procent foarte mic, sub incidenta prevederilor Legii nr.16/2017 si nici a HG nr.337/2017”, organul de soluționare a contestației reține din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei ca, echipa de inspectie fiscala a avut in vedere în instrumentarea spetei, pentru perioada anterioara datei de XX .2017, respectiv perioada XX .2017- XX 2015, prevederile Legii nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, prevederi incidente perioadei verificate, si pe cale de consecinta aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei întrucât au fost respectate prevederile legale în vigoare la acel moment.

In ceea ce priveste argumentul societatii potrivit careia „*societatea a respectat conform legilor in vigoare atat legislatia muncii cat si prevederile referitoare la activitatea unui agent de munca temporar, fara a exista abateri in urma controalelor desfasurate de Ministerul Muncii, prin Inspectoratul teritorial de munca XX* ”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucat organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă XX au atribuții în domeniul respectării relațiilor de muncă, a securității și sănătăți 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.

Referitor la sustinerea societății potrivit careia „*nu fost recunoscute sumele acordate cu titlu de diurna salariatilor angajați în diverse funcții tesa, cu câteva excepții punctuale, apreciindu-se ca nu au fost prezentate inscripuri corespunzatoare*”, precum și „*in ceea ce-i privește pe angajații soferi, nu s-au prezentat date certe referitoare la perioada detasarii în interesul muncii prestate și trebuia sa prezinte viza și semnatura unității la care s-au deplasat*”, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare reține ca, în majoritatea cazurilor, perioada indicată de efectuare a deplasării conform ordinelor de deplasare si foilor de parcurs, s-a identificat a fi aferenta zilelor de sambata/duminica, zile care potrivit dispozitiilor Codului Muncii reprezintă zile de repaus.

Mai mult, din analiza pontajelor lunare intocmite de contestatara se retine ca salariatii incadrati în functia de soferi nu au fost pontati în zilele respective, iar din achizițiile de carburant auto atasate ordinelor de deplasare s-au identificat neconcordanțe semnificative în sensul ca mijloacele de transport alimentau în alte localitati decât cele de deplasare, ceea ce confirma situatia de fapt constatata de organele de inspectie fiscala.

Spre exemplificare, organul de solutionare a contestatiei reține ordinul de

deplasare nr XX .2019 însoțit de foaia de parcurs seria X nr.XX (autovehicul XX ), potrivit căruia șoferul XX a fost delegat pentru „transport angajați: XX pe traseul XX - XX (Suedia)- XX ”, însă aferent acestui ordin nu au fost identificate documente de achiziție carburant auto în afara teritoriului României care să confirme faptul că autovehiculul consemnat în foaia de parcurs a părăsit teritoriul țării.

Așadar, invocarea de către contestatara doar a lipsei vizei și stampilei unității de destinație de pe ordinele de deplasare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât deficiența de formă nu a reprezentat singurul motiv pentru care nu i-au fost recunoscute sumele acordate cu titlu de diurnă angajaților.

În ceea ce privește afirmația potrivit căreia „*activitatea desfășurată de personalul tesă, pe de o parte pentru promovarea societății, pentru identificarea posibilităților colaboratori-angajatori externi, iar de pe alta parte pentru recrutarea de forță de muncă*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici cu prilejul formulării contestației, documente din care să rezulte date concrete referitoare la modul de realizare a acestor activități de către salariații delegați.

Din analiza ordinelor de deplasare prezentate de XX SRL pentru angajații tesă XX , se reține că nu se susține decontarea sumelor acordate acestora cu titlu de diurnă, atât timp cât acestea nu au viza și stampila unității la care salariații s-ar fi deplasat, nu au consemnat date privind cazarea persoanelor și nu sunt însoțite de documente de achiziție carburant/cazare din care să rezulte deplasarea salariaților în perioada acordării sumelor.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia „*modul de calcul al impozitelor și contribuțiilor determinate este eronat, fiind vorba despre aplicarea în plus față de veniturile plătite a cotelor legale de contribuții, fiindu-ne solicitati bani pe care nu i-am avut niciodată, care se adaugă suplimentar la ceea ce am achitat angajaților*”, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a cauzei reține că baza de calcul luată în considerare de către organele de inspecție fiscală la stabilirea impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale aferente o reprezintă totalitatea sumelor brute reconstituite, pornind de la sumele efectiv încasate și reintregite (prin procedeele sutei micșorate) cu impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere în stabilirea bazei de date, atât pentru fiecare categorie de contribuții sociale obligatorii, cât și aferent impozitului pe veniturile din salarii, prevederile legale aplicabile sumei castigurilor brute, și în consecință susținerea contestației nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, în ceea ce privește afirmația contestației potrivit căreia *administratorii s-au deplasat pentru rezolvarea problemelor referitoare la*

*parteneriatele comerciale incheiate iar deplasările au fost justificate prin achiziția de bilete de avion decontate în cadrul societății, cât și cu costuri personale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că societatea nu a prezentat niciun document justificativ din care să rezulte cele susținute, respectiv scopul deplasării în interesul activității societății, documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, cum ar fi: ordine de deplasare, motivul deplasării, veniturile obținute ca urmare a efectuării acestei deplasări, eventuale contracte încheiate cu parteneri etc., din care să rezulte că aceste achiziții au fost efectuate în interesul societății, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile, astfel încât să nu constituie avantaj de natură salarială.*

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a 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, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de XX SRL împotriva Deciziei de impunere nr XX .2020 pentru impozit pe venit și contribuții sociale în suma de XX lei emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XX / XX .2020, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX .

**2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. XX / XX .2020 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX , cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care societatea nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.**

În fapt, urmare verificărilor efectuate la XX SRL, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a acordat salariilor sale pe lângă suma înscrisă în statul de plată, reprezentând salariul minim brut din România, și diverse sume în lei/EURO cu titlu de „indemnizație detașare/delegație/diurnă”, pentru care nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat al statului român obligații fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii, fapt pentru care au procedat la asimilarea acestor sume ca avantaj în bani, care, din perspectiva fiscală reprezintă venituri asimilate salariilor venit de natură salarială, cu consecința emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr XX .2020. Având în vedere cele mai susmenționate, echipa de inspecție fiscală a procedat

la modificarea bazei impozabile stabilita de contestatara, astfel:

- pentru trimestrul IV 2018, s-a reintregit fondul de salarii considerandu-se cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil suma de XX lei si s-au diminuat cheltuielile cu deplasari, detasari, rezultand o cheltuiala nedeductibila in suma de XX lei. Totodata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in Declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2018, contestatara a in scris la randul 42 "Pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti", suma de lei, din care suma de lei reprezinta pierderea fiscala aferenta anului 2012 care, potrivit art. 26 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se putea recupera din profiturile obtinute in urmatoorii 5 ani consecutivi, respectiv pana in anul 2017.

- pentru anul 2019, s-a reintregit fondul de salarii considerandu-se cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil suma de lei si s-au diminuat cheltuielile cu deplasari, detasari, rezultand o cheltuiala nedeductibila in suma de XX lei. Totodata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in Declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2019, contestatara a in scris la randul 42 "Pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti", suma de XX lei, din care suma de XX lei reprezinta pierderea fiscala aferenta anului 2013 care, potrivit art. 26 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se putea recupera din profiturile obtinute in urmatoorii 5 ani consecutivi, respectiv pana in anul 2018.

Prin contestația formulată, desi XX SRL contestă Decizia de modificare a bazei de impozitare nr. XX / XX .2020, nu intelege sa aduca argumente, sa invoce temeuri de drept și sa depuna documente în susținerea propriei cauze pentru acest capăt de cerere.

**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 :

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

- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază".

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

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

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

*„Contestația poate fi respinsă ca:*

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

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

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

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

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

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

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

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

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

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr. XX .2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră *“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.”

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

Astfel, contestatorul are posibilitatea sa depună în susținerea contestației orice documente pe care le considera relevante în speta, iar organele de inspecție fiscală se vor pronunța în procedura administrativa, în raport de acestea, ceea ce în speta nu s-a întâmplat.

Pe cale de consecință, având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate mai sus, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de XX SRL împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. XX .2020 pentru cheltuielile în suma de XX lei cu care a fost modificata baza impozabila stabilita de societate.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși contestă Decizia de impunere nr. XX / XX .2020, pentru Decizia de modificare a bazei de impozitare nr. XX .2020, 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 de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate mai sus, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de XX



SRL împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. XX .2020 prin care a fost modificata baza impozabila stabilita de societate, rezultand o diferenta in suma de XX lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

### **DECIDE:**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de XX SRL împotriva Deciziei de impunere nr XX .2020 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX pentru suma totală de **XX lei** reprezentând:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de XX lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de XX lei;
- impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de XX lei.
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de XX lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de XX lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de XX lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de XX lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de XX lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de XX lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de XX lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de XX lei.

**2. Respingerea ca nemotivata** a contestației formulate de XX SRL împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. XX .2020 pentru cheltuielile in suma de XX lei cu care a fost modificata baza impozabila stabilita de societate.

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

**DIRECTOR GENERAL**