



DECIZIA NR. 000/05.2019  
privind soluționarea contestației formulate de  
**societatea X**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 000/2018

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii ..., prin adresa nr.000/2018, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2018, asupra contestației formulate de societatea X.

Societatea X contestă **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2018** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii ..., respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

**I. Prin contestația formulată de societatea X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018, societatea susține următoarele:**

Contestatară precizează că nu poate fi asimilată unui agent de muncă temporară, nefiind incidente dispozițiile art. 88 și următoarele din Codul Muncii, dar nici dispozițiile Codului muncii referitoare la detașare sau delegare.

Societatea menționează ca organele de inspecție fiscală au invocat incidența Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, dar nu și incidența HG nr.1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară. Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală au analizat situația de fapt din prisma agentului de muncă temporară.

Astfel, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au clarificat corect situația juridică a societății, aplicând dispoziții contrarii.

Societatea susține că în conformitate cu art. 88 alin. 3 din Codul Muncii, agentul de muncă temporară este persoana juridică, autorizată de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice 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. Autorizarea persoanei juridice în vederea devenirii agent de muncă temporară este reglementată de Hotărârea Guvernului nr.1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară.

Pentru ca o persoană juridică să se poată califica pentru obținerea autorizației de agent de muncă temporară, ea trebuie să îndeplinească cumulativ mai multe condiții, printre care aceea de a fi o persoană juridică constituită în mod legal și care să aibă înscris în actul constitutiv, la obiectul principal de activitate, „*Activități de contractare, pe baze*

*temporare, a personalului conform codului CAEN*", condiție pe care contestatara susține că nu o îndeplinește.

Pe de alta parte, din definiția dată de art. 88 din Codul muncii petenta susține că avem de-a face cu doua contracte: un contract încheiat între salariatul temporar și agentul de muncă temporara, numit contract de muncă temporară, iar pe de altă parte un contract încheiat între agentul de muncă temporară și utilizator, numit contract de punere la dispoziție.

În speță, societatea susține că nu exista niciun contract de punere la dispoziție, respectiv vreun contract incheiat între societatea contestată și partenerul/partenerii olandez/olandezi cu privire la angajați, respectiv de punere la dispoziție a acestora.

Petenta susține că are ca obiect principal de activitate „*tratarea și acoperirea metalelor*”, cod CAEN 2561, desfășurând lucrări de vopsit și sablare a părților componente ale navelor, desfășurând în principal activitate în șantierul naval H, respectiv executare lucrări la nave și construcții navale, având angajați pentru desfășurarea activității în localitatea H și pentru executarea contractelor de prestări servicii încheiate cu societățile olandeze.

Astfel, societatea susține că a desfășurat lucrări specifice obiectului principal de activitate, atât în țară, cât și în străinătate. Contractele încheiate cu partenerii români și cele încheiate cu partenerii olandezi au clauze similare atât în ceea ce privește obligațiile executantului cu privire la legislația muncii, cât și în ceea ce privește echipamentele și utilitățile.

Ca atare, societatea contestată, care a desfășurat același tip de activitate în țară și în străinătate, cu aceeași modalitate de lucru cu personalul angajat, nu poate fi considerată agent de muncă temporară, în străinătate, și societate comercială, cu obiect principal de activitate tratarea și acoperirea metalelor, în țară.

Societatea susține că dispozițiile art.9 din Legea nr.344/2006 nu trebuie aplicate de sine stătător, ci corelate cu celelalte prevederi legislative care privesc situația juridică a veniturilor impozitate fiscal, respectiv art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.76 și art.139 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatara susține că deține pentru salariații detașați documentele portabile A1.

De asemenea, societatea susține că a fost supusă controlului Inspectoratului Teritorial de Muncă ..., organele de control concluzionând că societatea respecta prevederile legale privind detașarea muncitorilor în Olanda conform Directivei 96/71/CE, iar transportul, cazarea și masa

pentru salariații detașați în Olanda au fost suportate de petentă conform prevederilor art.46 alin.4 din Codul Muncii.

Petenta susține că Inspectoratul Teritorial de Muncă este instituția care monitorizează respectarea prevederilor Legii nr. 344/2006, conform HG nr.104/2007 pentru reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și conform HG nr.337/2017.

De asemenea, societatea precizează faptul că ANAF a efectuat în cursul anului 2015 un control pentru perioada 2012-2014 la societatea contestată, verificându-se modul de constituire, evidențiere, declarare și virare a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale aferente. În urma controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din salariați au fost delegați în Olanda și că impozitele și contribuțiile aferente au fost evidențiate, calculate și plătite corect.

Prin urmare, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.6 și art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, societatea consideră că reîncadrarea relațiilor de muncă de către organele de inspecție fiscală încalcă principiul stabilității raportului juridic și fiscal, respectiv principiul certitudinii impozitării.

Prin urmare, petenta consideră că diurna este un venit neimpozabil, neinclus în categoria salariului minim și/sau altor venituri asimilate și nu este supusă impozitării.

Totodată, societatea susține că diurna a fost plătită în limita plafonului neimpozabil.

Petenta consideră că diurna acordată sub plafonul neimpozabil nu intra în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii, invocând în acest sens prevederile art.76 alin.2 lit.k), art.76 alin.4 lit.h) și ale art.139 alin.1 lit.j) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, cheltuielile de transport și cazare nu sunt supuse impozitului pe venit și nu intra în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii, potrivit art.76 alin.4 lit.h) și art.139 alin.1 lit. j) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.2 alin.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele**

**de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii ..., au fost stabilite obligații fiscale in sarcina societății, astfel:**

Perioada verificată: 01.01.2015 – 30.06.2017

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea X a incheiat contracte de prestari servicii atat cu persoane juridice romane cat si cu diversi parteneri externi, stabiliti in state membre ale Uniunii Europene (Olanda), constand in principal in servicii de vopsit, curățare, pregatirea suprafetelor, a partilor componente ale navelor.

Intre societatea X si societatea Y au fost incheiate contracte de prestari servicii, pentru fiecare lucrare in parte.

In vederea realizarii contractelor incheiate cu societatea Y, societatea X a trimis în Olanda:

- in anul 2015 un numar mediu de 152 angajati;
- in anul 2016 un numar mediu de 60 angajati.

Pentru personalul trimis sa lucreze in cadrul contractelor incheiate cu societatea Y, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală:

- contracte individuale de munca, inregistrate in REVISAL (Registrul general de evidenta a salariatiilor);
- acte aditionale la contractele individuale de munca, in baza carora salariatii au fost detasati sa lucreze in Olanda;
- certificate A1 eliberate de catre Casa Nationala de Pensii Publice prin care s-a confirmat faptul ca salariatii sunt asigurati din punct de vedere social in Romania.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioadele in care salariatii si-au desfasurat activitatea in Olanda, societatea le-a platit un salariu de baza in Romania (diferit de la o persoana la alta, în functie de ocupatie si calificare) si un venit zilnic, in euro, acordat sub denumirea de "diurna".

De asemenea, societatea a suportat pentru acesti salariatii transportul, tur și retur, in Olanda, precum și cazarea acestora.

Cheltuielile cu diurna, transportul si cazarea, au fost înregistrate in contabilitate in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, delegari si detasari".

Impozitul pe salarii cat si contributiile de asigurari sociale au fost retinute de catre societate la nivelul salariilor de incadrare inscrise in contractele individuale de munca.

Din punct de vedere al locului de desfasurare a activitatii au fost identificate doua situatii, respectiv:

- salariatii care au fost trimisi sa lucreze in Olanda imediat dupa angajare si nu au lucrat nicio zi pentru activitatea desfasurata de societate in Romania;

- salariați care au fost trimisi să lucreze în Olanda, dar care au lucrat și pentru activitatea desfășurată de către societate în România.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societății nu îi pot fi aplicate prevederile art.43-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, întrucât:

- salariații care au fost trimisi să lucreze în Olanda pe toată perioada pentru care au avut contract de muncă cu societatea X, nu îndeplinesc condiția de “exercitare temporară” întrucât în situația lor nu a intervenit schimbarea locului de muncă;

- societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală situații de lucrări sau devize din care să rezulte manopera pe ora/om, numărul de salariați care au efectuat lucrarea, pentru a putea fi identificate lucrările sau sarcinile corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă;

- în majoritatea contractelor individuale de muncă prezentate în timpul inspecției fiscale, la rubrica “*locul de muncă*”, s-a menționat termenul “*la nava*”, iar în actele adiționale la contractele individuale de muncă s-a stabilit locul de muncă în Olanda, fără a se preciza santierul, nava, etc., unde va avea loc prestația și fără a se specifica sarcinile/serviciile ce trebuie prestate în afara locului său de muncă “*...prestarea activității se va face în Olanda, în baza contractului de prestări servicii încheiat cu.....*”;

- conform contractelor de prestări servicii încheiate între societatea X (prestator) și societatea Y (client) obligația prestatorului era de a pune la dispoziție personal, în timp ce clientul asigură materialele de bază necesare;

- autoritățile olandeze au transmis către autoritățile române facturi emise de către societatea Y către societatea Z privind transportul angajaților societatea X pe teritoriul Olandei.

În baza documentelor puse la dispoziție de către societatea verificată, analizând prin sondaj situația anumitor persoane menționate pe listele anexe la facturile transmise de către autoritățile olandeze, s-a constatat faptul că acestea au lucrat în Olanda pentru partenerii societății Y.

Societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente privind colaborarea dintre societatea X și societatea Z, astfel încât nu s-a putut stabili relația dintre aceste două societăți, relație care să determine plata transportului angajaților societății X de către societatea Z.

De asemenea, din analiza documentelor puse la dispoziție de autoritățile fiscale olandeze cu privire la relația dintre societatea X, societatea Y și societatea Z, organele de inspecție fiscală au constatat

ca societatea X s-a substituit unui agent de munca temporar, prin punerea la dispoziție a angajaților în favoarea partenerilor externi.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale competente din Olanda pentru a demonstra că dreptul de impunere al veniturilor aparține statului olandez.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea X a acordat eronat angajaților indemnizații de deplasare, acestea reprezentând de fapt venituri de natură salariale din activități dependente realizate în străinătate pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină, să declare și să achite în România impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Prin urmare, pentru perioada 01.01.2015 – 30.06.2017 au fost determinate obligații suplimentare de plată în sarcina societatea X de natură contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit în suma totală de **000 lei**, reprezentând:

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

în temeiul prevederilor art.55 alin.1, art.57 alin.2 lit.a), art.296<sup>4</sup>, art.296<sup>5</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.106 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.76 alin.1, art.78 alin.2 lit.a), art.139 alin.1 lit.a), art.140, art.146 alin.1, art.157 alin.1 lit.a), art.158 alin.1, art.187 alin.1 lit.a), art.188, art.195 alin.1 lit.a), art.204 alin.1 lit.a), art.212 alin.1 lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.1 lit.c) și art.9 din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

**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:**

**Referitor la suma de 000 lei reprezentând contribuții sociale în sumă de 000 lei și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților care au fost trimiși să lucreze în Olanda, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă că sumele achitate sub denumirea de indemnizații de delegare sunt venituri de natură salarială/asimilate salariilor.**

**În fapt,** în perioada verificată societatea X a încheiat contracte de prestari servicii atat cu persoane juridice romane cat si cu diversi parteneri externi, stabiliți în state membre ale Uniunii Europene (Olanda), având ca obiect servicii de vopsit, curățare și pregătirea suprafețelor partilor componente ale navelor.

În vederea realizării contractelor încheiate cu societatea Y, societatea X și-a trimis în Olanda proprii angajați.

Pentru personalul trimis să lucreze în cadrul contractelor încheiate cu societatea Y, societatea verificată a prezentat organelor de inspecție fiscală:

- contracte individuale de muncă, înregistrate în REVISAL;
- acte adiționale la contractele individuale de muncă, în baza cărora salariații au fost trimiși să lucreze în Olanda;
- certificate A1 eliberate de către Casa Națională de Pensii Publice.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioadele în care salariații și-au desfășurat activitatea în Olanda, societatea verificată a plătit salariaților săi un salariu de bază în România și un venit zilnic, în euro, acordat sub denumirea de "diurna".

Totodată, societatea a suportat pentru acești salariați transportul, tur și retur, precum și cazarea acestora în Olanda.

Cheltuielile cu diurna, transportul și cazarea au fost înregistrate în contabilitate în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, delegări și detașări".

Impozitul pe salarii cât și contribuțiile de asigurări sociale au fost reținute de către societate la nivelul salariilor de încadrare înscrise în contractele individuale de muncă.



Din punct de vedere al locului de desfasurare a activitatii au fost identificate doua situatii, respectiv:

- salariatii care au fost trimisi sa lucreze in Olanda imediat dupa angajare si nu au lucrat nicio zi pentru activitatea desfasurata de societate in Romania;

- salariatii care au fost trimisi sa lucreze in Olanda, dar care au lucrat si pentru activitatea desfasurata de catre societate in Romania.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatii nu ii pot fi aplicate prevederile art.43-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, intrucat:

- salariatii care au fost trimisi sa lucreze in Olanda pe toata perioada pentru care au avut contract de munca cu societatea X, nu indeplinesc conditia de "exercitare temporara" intrucat in situatia lor nu a intervenit schimbarea locului de munca;

- societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala situatii de lucrari sau devize din care sa rezulte manopera pe ora/om, numarul de salariatii care au efectuat lucrarea, pentru a putea fi identificate lucrarile sau sarcinile corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului de munca;

- in majoritatea contractelor individuale de munca prezentate in timpul inspectiei fiscale, la rubrica "*locul de munca*", s-a mentionat termenul "*la nava*", iar in actele aditionale la contractele individuale de munca s-a stabilit locul de munca in Olanda, fara a se preciza santierul, nava, etc. unde va avea loc prestatia si fara a se specifica sarcinile/serviciile ce trebuiesc prestate in afara locului sau de muncă;

- conform contractelor de prestari servicii incheiate intre societatea X (prestator) si societatea Y (client) obligatia prestatorului era de a pune la dispozitie personal, in timp ce clientul asigura materialele de baza necesare;

- societatea Y a emis facturi catre societatea Z privind transportul angajatilor societatii X pe teritoriul Olandei.

In baza documentelor puse la dispozitie de catre societatea verificata, s-a constatat faptul ca salariatii au lucrat in Olanda pentru partenerii societatii Y.

Societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente privind colaborarea dintre societatea X si societatea Z., astfel incat nu s-a putut stabili relatia dintre aceste doua societati, relatie care sa determine plata transportului angajatilor societatii X de catre societatea Z.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X s-a substituit unui agent de munca temporar, prin punerea la dispozitie a angajatilor sai in favoarea partenerilor externi.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale competente din Olanda pentru a demonstra că dreptul de impunere al veniturilor aparține statului olandez.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea X a acordat eronat angajaților săi indemnizații de deplasare, acestea reprezentând în fapt venituri de natură salarială, realizate în străinătate, pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină, să declare și să achite în România impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2018, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii ... au stabilit în sarcina contestatarii contribuții sociale și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă totală de 000 lei.

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

**„Definirea veniturilor din salarii**

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

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

*[...]*

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

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

Prevederi similare regăsim și la art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016 – 30.06.2017.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că societatea X a angajat personal cu contract individual de muncă pe perioadă determinată, în care este prevăzut salariul de bază (care este în general salariul minim brut pe economie prevăzut în România), iar la punctul D "Locul de muncă" se menționează:

*„1. Activitatea se desfășoară la (secție/atelier/birou/serviciu/compartiment, etc): nava/vapor; din sediul social/punctul de lucru/alt loc de muncă organizat al angajatorului; ”*

Totodată, organul de soluționare a contestației constată că societatea a încheiat, la perioade scurte de timp, pentru fiecare salariat în parte, Acte adiționale la contractele individuale de muncă, în care se stipulează următoarele:

a) *„Art.1. În perioada ..... prestarea activității se va face în Olanda, în baza contractului de prestări servicii încheiat de societatea noastră cu societatea ....., cu sediul în Olanda....., cu posibilitatea prelungirii perioadei de delegare până la finalizarea efectivă a lucrărilor contractate.*

*1.1. Delegarea salariatului la partenerul olandez se face în cadrul prestării de servicii transnaționale cu respectarea legislației europene, respectiv Directiva 96/71CE a Parlamentului European, legislației românești și legislației statului gazdă.*

*1.2. Prin semnarea prezentului act adițional la contractul individual de muncă, salariatul își exprimă acordul cu privire la prelungirea delegării peste perioada inițială cu perioade succesive de câte 60 de zile, până la finalizarea efectivă a proiectului.*

*(...)*

*Art.4. Prestațiile în bani și/sau aferente activității prestate de salariat în străinătate sunt:*

a) *Diurna zilnică în cuantum de 60 euro/zi va fi virată în contul bancar al salariatului.*

b) *Transportul către Olanda și retur prin oricare din următoarele modalități: auto de la societate/avion/autocar, cheltuielile de cazare, transportul intern (în Olanda) în interes de serviciu, echipamentul de protecție necesar desfășurării activității în Olanda și asigurarea medicală de călătorie în scop de muncă vor fi suportate de societatea angajatoare.”*

Potrivit contractelor individuale de muncă și a actelor adiționale încheiate, se reține că salariații își desfășurau activitatea în Olanda, în baza contractelor încheiate cu societățile din această țară.

Pentru activitatea desfășurată în această țară, salariații urmau să primească o „diurnă” în sumă de 60 euro/zi, transportul și cazarea fiind asigurate de societatea verificată.

Însă, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că plata transportului angajaților societății X în Olanda a fost făcută de către societatea Z.

Prin urmare, se reține că pentru perioada cât au fost prezenți în Olanda societatea a plătit angajaților săi salariul de baza prevăzut în contractele individuale de munca, precum și o sumă în euro, denumită de societate „diurna”.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că majoritatea lucrărilor au fost prestate și facturate de petentă către societatea Y.

Totodată, se reține că societatea Y a executat lucrări către alți beneficiari utilizând forța de muncă pusă la dispoziție de către societatea verificată.

Organul de soluționare a contestației reține că pentru toată perioada lucrată în Olanda societatea a reținut, declarat și plătit impozitul pe salarii și contribuțiile de asigurări sociale la nivelul salariilor de încadrare înscrise în contractele individuale de munca.

De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale competente din Olanda pentru a demonstra că dreptul de impunere al veniturilor obținute din „diurnă” aparține statului olandez.

Însă, se reține că pentru fiecare salariat care a fost trimis să desfășoare activitate în Olanda, societatea a solicitat și a obținut de la Casa Națională de Pensii Publice documentul portabil A1.

De la 1 mai 2010, a devenit aplicabil, în relațiile dintre statele membre ale Uniunii Europene, Regulamentul (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, odată cu intrarea în vigoare a Regulamentului (CE) nr.987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 septembrie 2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004.

Regulamentele europene menționate mai sus se aplică în cazul „lucrătorilor migranți” (persoane care, de-a lungul carierei profesionale, desfășoară activitate pe teritoriul a două sau mai multe state membre ale UE/SEE/și/sau în Elveția).

Unul dintre principiile care stau la baza coordonării sistemelor de securitate socială între statele membre, instituite prin regulamentele europene menționate anterior, este principiul unicității legislației aplicabile [prevăzut la art. 11 alin. (1) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004], respectivele acte europene obligatorii, direct aplicabile între

statele membre, conținând reguli de determinare a legislației aplicabile, astfel încât o persoană să nu fie supusă, în același timp, mai multor legislații de securitate socială sau să nu se regăsească în situația în care niciuna dintre legislațiile incidente să nu-i fie aplicabilă (altfel spus, pentru preîntâmpinarea conflictului pozitiv sau negativ de legi).

Regula de bază care se aplică în cazul lucrătorilor migranți constă în aceea că persoanele fac obiectul legislației de securitate socială a statului membru pe teritoriul căreia lucrează, conform principiului *lex loci laboris* prevăzut la art. 11 alin. (3) lit. a) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004.

De la regula generală, Regulamentul (CE) nr. 883/2004 a prevăzut numeroase excepții și reguli specifice de determinare a legislației aplicabile, precum situația detașării, situația de pluriactivitate, etc.

Cea mai importantă dintre excepțiile de la regula generală în materia determinării legislației aplicabile, din punct de vedere al gradului de aplicare, este reglementată la art. 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004, cadrul legal al trimiterii temporare de personal pe teritoriul altui stat membru denumită, în limbaj curent, „*detașare, din punctul de vedere al securității sociale.*”

În aplicarea noilor regulamente de coordonare a sistemelor de securitate socială (CE) nr. 883/2004 și nr. 987/2009, menținerea la sistemul de securitate socială din statul de trimitere se atestă prin documentul portabil A1.

Documentul portabil A1, care este emis pentru toate situațiile în care nu este aplicabilă regula generală în domeniul determinării legislației aplicabile, dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială (asigurări sociale de stat - pentru pensie, pentru accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, de șomaj) din statul de trimitere (statul de care aparține instituția care a emis respectivul document).

În același sens este și adresa nr.000/2015 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în care se precizează că *”în conformitate cu prevederile Regulamentului (CE) 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială documentul portabil A1 reprezintă un atestat privind legislația aplicabilă și el confirmă faptul că salariatul își achită contribuțiile sociale în altă țară din UE, atunci când el este detașat în străinătate sau când lucrează în mai multe țări în același timp, iar pe durata de valabilitate a formularului A1, salariatul rămâne supus legislației sociale din statul de unde a fost detașat.”*

Totodată, se reține faptul că nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile

fiscale competente din Franța pentru a demonstra că dreptul de impunere al acestor venituri aparține Olandei.

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

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că societatea X a acordat eronat angajaților sume de bani sub forma indemnizațiilor de deplasare în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerația primită de salariați pentru munca prestată în străinătate în baza contractelor individuale de muncă și a actelor adiționale încheiate cu salariații, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că diurna a fost acordată în mod legal.

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

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

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

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

Prin urmare, organul de soluționare reține că sumele acordate angajaților cu titlu de indemnizație de delegare sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, conform zilelor lucrate de aceștia și a calificării, și reprezintă venituri asimilate

salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor pentru perioada 01.01.2015 – 30.06.2017.

Astfel, pentru veniturile obținute de salariații trimiși să lucreze în Olanda societatea avea obligația de a calcula contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile art. 296<sup>3</sup> și art. 296<sup>4</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează că:

*"ART. 296<sup>3</sup> Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale*

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

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

*[...]*

*ART. 296<sup>4</sup> Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale*

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

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

*[...]"*

Prevederi similare regăsim în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016 – 30.06.2017.

Această opinie a avut la bază adresa nr. 000/2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, prin care s-a precizat că: *"indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare."*

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

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

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

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

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

Referitor la invocarea de către societate a Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, se reține că în timpul inspecției fiscale nu s-a procedat la recalificarea sumelor reprezentând indemnizațiile de deplasare, conform art.11 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, întrucât nu a fost modificat conținutul economic al acestora, ele reprezentând, în fapt, venituri de natură salarială primite în contrapartidă cu munca prestată.

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

În ceea ce privește argumentul contestat referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au analizat activitatea societății din prisma



agentului de muncă temporară, se reține că la stabilirea obligațiilor fiscale au fost avute în vedere prevederile Codului fiscal, nu și cele ale legislației privind agentul de muncă temporară.

Mai mult, în cea ce privește clarificarea situației juridice a societății, organele de inspecție fiscală au analizat documentele puse la dispoziție de autoritățile fiscale olandeze în ceea ce privește relația dintre societatea X, societatea Y și societatea Z și au constatat faptul că societatea X s-a substituit unui agent de munca temporar, prin punerea la dispoziție a angajaților săi în favoarea partenerilor externi.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia instituția abilitată să se pronunțe cu privire la respectarea Legii nr.344/2016 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale este Inspectoratul Teritorial de Muncă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit impozite și taxe în temeiul Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv al Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea determinării venitului real realizat și implicit al impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale aferente.

În ceea ce privește afirmația referitoare la nerespectarea dispozițiilor art.6 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost invocat de contestatară:

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

*(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”*

se reține că în virtutea rolului activ organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală precizări cu privire la respectarea acestor prevederi legale.

Prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii ... au precizat că au respectat prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și și-au exercitat dreptul de apreciere în limitele prevederilor legale aplicabile pentru perioada verificată.

Mai mult, se reține că la pagina 5 din Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018, organele de inspecție fiscală au precizat că *„pentru toata*

*perioada detasarii angajatilor, societatea a retinut atat impozit pe venituri din salarii cat si contributiile aferente, fara a respecta prevederile Legii nr.344/2006 privind detasarea salariatiilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, **modificata si completata prin OG nr. 28/2015, lege ce transpune Directiva Parlamentului European si a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii.***”

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de societatea X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de 000 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei, contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de 000 lei, impozitul pe veniturile din salarii în sumă de 000 lei.

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

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **societatea X** împotriva **Deciziei de impunere nr.000/2018** emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii ..., respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;

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

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

**DIRECTOR GENERAL**