



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**



**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**

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

**DECIZIA nr. 000 / .03.2019**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**X din municipiul Y,**  
**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 Județeană a Finanțelor Publice Z prin adresa nr.000/2018, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2018, asupra contestației formulate de **X**.

**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 Județene a Finanțelor Publice Z prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei** reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile din alte surse în sumă de 000 lei.

De asemenea, **X** contestă parțial Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 emise de Administrația Județene a Finanțelor Publice Z pentru suma de **000 lei** reprezentând:

- dobânzi în sumă de 000 lei
- penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 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.

Totodată, contestația este formulată și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018, este 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.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) și lit.d) 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 formulate de **X**.

**I. X contestă Decizia de impunere nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018, precum și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Z, precizând următoarele:**

X susține că au fost efectuate constatări cu încălcarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale prevăzute la art.5, art.6, art.7 și art.12 din

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea precizează că a fost autorizată ca agent de muncă temporară, îndeplinind astfel condițiile impuse de legislația specială, respectiv prevederile art. 88-102 din Codul muncii, Hotărârea Guvernului nr.1256/2011 și Directiva nr.2008/104/CE a Parlamentului European privind munca temporară care acordă dreptul de punere la dispoziție de personal către societăți din Uniunea Europeană.

Totodată, contestatara menționează că a încheiat contracte de punere la dispoziție a personalului angajat în funcțiile de conducător auto rutier de marfă (TIR), electrician și montator electromecanic, cu societăți utilizatoare din Italia, iar în contractele individuale de muncă încheiate cu angajații respectivi, a stipulat toate clauzele prevăzute de lege, întocmind lunar statele de plată pentru aceștia, calculând, reținând și vărsând statului impozitul și contribuțiile sociale.

X susține că salariaților implicați în raportul de muncă tripartit, le-a asigurat contractual salariul minim al statului italian membru al Uniunii Europene, respectiv 6.745 lei și pentru faptul că respectivii conducători auto efectuau deplasări cu mijloacele de transport ale utilizatorului, pe lângă salariul negociat li se achita o diurnă în funcție de numărul zilelor de deplasare efectivă.

În mod eronat organele de inspecție fiscală au aplicat un tratament discriminatoriu în totală contradicție cu principiul A.N.A.F. de egalitate a contribuabilului în fața impozitului și au stabilit că salariaților temporari nu se li pot acorda drepturi de delegare sau detașare, statutul lor nefiind acela de detașați sau delegați.

Constatarile organelor de inspecție fiscală sunt în totală contradicție cu prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, în accepțiunea căreia exercitarea cu caracter temporar a muncii reprezintă o delegare, iar plata angajaților temporari are ca și componentă principală, salariul și o componentă secundară reprezentată de sume care sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

X precizează că organele de inspecție fiscală în mod eronat au considerat că drepturile pe care le-a acordat societatea sunt drepturi de natura salarială și nu sunt drepturi de detașare/delegare și consideră că existența unor precizări legislative care impun agentului de muncă temporară să menționeze în contractele de muncă temporară, locul de muncă sau durata misiunii, conferă angajatorului sau angajatului, aceleași drepturi ca și cele ale angajaților permanenți, în condiții similare de exercitare a profesiei.

De asemenea, societatea afirmă că în cazul de față contractele de muncă temporară respectă condițiile de formă și de fond ale contractelor

individuale de muncă în cazul detașării/delegării, potrivit cărora salariații trimiși în delegație în țară sau străinătate vor beneficia de: decontarea cheltuielilor de transport, de asigurare și a costului cazării, potrivit condițiilor stabilite prin contractele colective de muncă și de diurna de deplasare, al cărei quantum se stabilește prin negociere la nivel de ramură, grupuri de unități sau unitate și prin actele normative ce se aplică la instituțiile publice.

Astfel, societatea consideră că prevederile legale recunosc dreptul angajaților de a primi sume pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, precum și a indemnizațiilor primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice.

X susține că sub aspectul respectării principiului aplicării unitare a legislației și a egalității contribuabilului în fața impozitului, între două societăți comerciale cu angajați, dintre care una este agent de muncă temporară, putem constata că un angajator, persoană juridică, plătitor de impozit pe profit, efectuează către salariații proprii, plăți aferente drepturilor de delegare/detașare până în limita a de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice, iar sumele plătite sunt considerate de către organul fiscal ca fiind deductibile fiscal și nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii; în schimb ce un angajator agent de muncă temporară, plătitor de impozit pe profit, efectuează către salariații proprii, plăți aferente drepturilor de delegare/detașare până în limita a de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice, iar sumele plătite nu sunt considerate de către organul fiscal ca fiind deductibile fiscal și se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, deși activitatea angajaților celor două societăți comerciale este în fapt identică, singura diferență fiind contractul de muncă întocmit în forme diferite, cu privire la durata și locul efectuării misiunii, în ambele situații, aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Contestatară precizează că este în măsură să dovedească faptul că salariații trimisi la muncă în străinătate nu au lucrat într-o locație fixă, conducătorii auto efectuând curse lungi care tranzitau toată Europa de vest și Scandinavia, iar electricienii se deplasau la lucru din Italia în Finlanda, având astfel dreptul la diurna pe care orice lucrător delegat sau detașat o primește în condiții similare.

Cu titlu de exemplu, societatea susține că a primit de la utilizatorul italian pentru angajații P, R și Q rapoarte de lucru săptămânale din care rezultă deplasările efectuate de aceștia în interesul serviciu, care coroborate cu situațiile plăților către angajați, aferente perioadelor respective, atestă sumele convenite cu titlu de diurnă.

Totodată, contestatară afirmă că a considera aceste cheltuieli ca fiind asimilate salariilor duce la imposibilitatea realizării obiectului de activitate al societății, deoarece sumele astfel calculate sunt superioare prețului încasat de la utilizator, societatea intrând astfel în pierdere, consecința imediată fiind

oprirea activității, concedierea salariaților și pierderea de către stat a unei surse impozabile.

De asemenea, societatea consideră că menționarea în cuprinsul raportului de inspecție fiscală a unor considerații de natură fiscală, doar aparent corecte, nu este suficientă pentru justificarea calculării unor sume suplimentare de plată atât de substanțiale, câtă vreme în cuprinsul raportului sunt menționate elemente ale situației de fapt care nu au nicio legătură cu baza legală invocată.

Contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit că nu poate să prezinte faptic suma de 000 lei reprezentând soldul de casă, respectiv documente care să justifice lipsa acestuia și au stabilit că această sumă reprezintă venituri din alte surse și au aplicat un impozit de 10% stabilid suplimentar în mod eronat o obligație fiscală în cuantum de 000 lei.

Totodată, societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au determinat conform legii lipsa banilor din casierie și nu au întocmit inventarierea soldului de casă potrivit OMFP nr.2861/2009 care impune emiterea deciziei de inventariere, o comisie de inventariere, declarații de gestionar, drept pentru care suma de 000 lei nu poate fi datorată.

În ceea ce privește accesoriile bugetare, dat fiind că sumele precizate în contestație au fost stabilite de plată în mod nelegal și nefondat, solicită exonerarea de la plata obligațiilor fiscale accesorii, conform principiului *accessorium sequitur principalem*.

Prin urmare, X solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și pe cale de consecință anularea deciziei de impunere și a actelor administrative care au precedat-o, ca fiind netemeinice și nelegale.

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2018, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z, au constatat următoarele:**

1. Societatea a realizat venituri din activitatea de punere, în mod temporar la dispoziția utilizatorului, de personal calificat, care au desfășurat activitate exclusiv în afara României, pe teritoriul Uniunii Europene.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține mijloace de transport și nu desfășoară activitate de transport internațional, activitatea desfășurată fiind de contractare, pe baze temporare, a personalului, respectiv de punere la dispoziție a personalului în favoarea utilizatorului S cu sediul în Italia.

În perioada 01.01.2016 - 31.08.2018, angajații societății au beneficiat de sume în bani, cu titlu de „indemnizație de detasare”, în cuantum total de 000 lei, calculate pentru zilele în care s-au aflat în afara granițelor țării,

înregistrate în contabilitate în contul 625 *„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”*, pentru care societatea nu a calculat și nu a declarat la bugetul general consolidat al statului impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Având în vedere cele prezentate mai sus s-a constatat că, cheltuielile cu „indemnizațiile de detasare” decontate salariaților sunt în fapt avantaje de natură salarială, conform prevederilor art. 7 alin. (2) din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste sume nu pot fi încadrate la regimul de deductibilitate a *„Cheltuielilor cu deplasări, detașări și transferări”* - cont 625, întrucât angajații X au prestat activitate doar în afara teritoriului national, în favoarea utilizatorului unde au fost puși la dispoziție pentru activități temporare, sumele acordate constituind parte a „salariului minim” al statului membru al Uniunii Europene pe al cărui teritoriu își desfășoară activitatea angajații, cu impozitare în România, întrucât aceștia își păstrează raportul de muncă direct cu angajatorul.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat, societatea a considerat punerea la dispoziție a lucrătorilor temporari cu detasarea prevăzută de art. 45 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, întrucât detasarea 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 conform art. 47 alin. (1) drepturile convenite salariatului detasat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detasarea.

Prin urmare, în cazul societății X, soferii angajați nu s-au deplasat în afara țării pentru efectuarea unor servicii și apoi au revenit în țară, aceștia fiind efectiv puși la dispoziția operatorului pentru o anumită perioadă de timp, exclusiv înafara României, fiind însărcinați pentru prestarea unor servicii, respectiv soferi puși la dispoziția utilizatorului cu sediul în Italia.

În ceea ce privește „indemnizația de detasare”, aceasta a fost acordată salariaților societății pe perioada 01.01.2016 – 31.08.2018 în funcție de munca prestată de către soferii care au lucrat în favoarea utilizatorului S din Italia, conform pontajului și numărului de ore/zile lucrate.

În concluzie, sumele încasate de către persoanele care au prestat servicii pe teritoriul UE cu titlu de „indemnizație de detasare”, reprezintă în fapt venituri din salarii realizate în străinătate pentru care angajatorul are obligația plății impozitului pe veniturile din salarii și ale contribuțiilor sociale aferente.

Pentru stabilirea obligației fiscale, organele de control au avut în vedere și următoarele prevederi legale: art. 6, art. 14 alin. (2) și alin. (3), art. 55 alin. (2) și art.118 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin. (1), art. 76, alin. (1) și alin. (2) lit. s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările

și completările ulterioare, pct. 46 alin. (1) și alin. (2) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 3055/2009, care tratează principiul prevalenței economicului asupra juridicului, pct. 57 alin.(1) și alin.(2) din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile, art. 7 alin. (2) și art. 9 din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, Directiva nr. 71/1996 privind detasarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și Hotărârea Guvernului nr. 337/2017 pentru aprobarea Normelor metodologice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele acordate cu titlu de "indemnizație de detasare", ca venituri de natura salariale/asimilate salariilor, având drept consecință fiscală stabilirea de obligații de plată suplimentare constând în impozit pe venit din salarii și contribuții sociale în suma de **000 lei** astfel:

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

2. Urmare analizării balanței de verificare aferentă lunii august 2018, organele de inspecție fiscală au constatat că soldul contului 5311 „Casa în lei” este de 000 lei, iar soldul contului 5314 „Casa în valută” este de 000 lei, dar societatea nu a fost în măsură să prezinte, faptic, suma de 000 lei (000 lei + 000 lei), evidențiată în balanța de verificare aferentă lunii august 2018, sau documente care să justifice lipsa acestora.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) art. 14 și art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările

si completările ulterioare, art. 11, alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare și având în vedere faptul că suma de 000 lei, nu a putut fi prezentata la control, echipa de inspecție fiscală a stabilit că suma respectiva se asimileaza veniturilor din alte surse, prevazute la art. 114 lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare și se impozitează potrivit dispozițiilor art.115 alin. (1) prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut stabilind o obligatie de plata suplimentara reprezentand impozit pe veniturile din alte surse in cuantum de 000 lei.

**3. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, contestată, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z au stabilit în sarcina societății dobânzi în sumă de 000 lei aferente obligațiilor fiscale principale stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2018 și declarației 112.**

Accesoriile au fost calculate în temeiul art.98 lit.c) și ale art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018, contestată, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z au stabilit în sarcina societății penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei aferente obligațiilor fiscale principale stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2018.

Accesoriile au fost calculate în temeiul art.98 lit.c) și ale art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

#### **ASPECTE DE PROCEDURĂ**

**Referitor la afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.5, art.6, art.7 și art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că X se limitează la enumerarea și citarea unor articole de lege, fără a descrie situațiile concrete care i-au adus atingere și cărora li se aplică articolele de lege invocate.**



Astfel, contestatara invocă articolele de lege privind aplicarea unitară a legislației, exercitarea dreptului de apreciere, rolul activ și buna credință prin care legiuitorul a statuat punerea în practică a unor principii juridice prin crearea unui cadru legislativ general și precizarea unor detalii tehnice.

Pentru a putea fi analizate de organul de soluționare, contestatara ar fi trebuit să arate legătura dintre articolele de lege invocate și speța de față, prin argumentarea legăturii de cauzalitate, ceea ce X nu a realizat.

**Mai mult, potrivit art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:**

„ART. 73

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

X avea obligația să dovedească cele afirmate prin prezenta contestație.

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

## **ASPECTE DE FOND**

**1. Referitor la suma de 000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei, contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei, contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei și contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale urmare reîncadrării sumelor acordate cu titlu de ”îndemnizații de delegare”, în condițiile în care acestea au fost acordate în funcție de volumul de muncă prestată în străinătate de angajații cu contracte de muncă temporară urmare punerii la dispoziția utilizatorilor străini.**

**În fapt**, în perioada verificată 01.01.2016 – 31.08.2018 X a functionat ca agent de munca temporara fiind autorizată de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice în baza autorizației de functionare seria A Nr. 000/2016.

X a angajat personal cu contracte de muncă temporară în funcția de șofer care a fost pus la dispoziția utilizatorului S din Italia.

În perioada verificată salariații temporari au beneficiat de sume de bani cu titlu de *“indemnizație de delegare/detașare”* înregistrate în evidența financiar - contabilă, în contul analitic 625 *“Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”*, 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.

Organele de inspecție fiscală au constatat în urma verificării contractelor de muncă încheiate cu salariații temporari de către X, că locul de muncă al fiecărui angajat, stabilit la data încheierii contractului este la beneficiarul din Italia, activitatea urmând a se desfășura pe teritoriul acestei țări, eliminând posibilitatea detașării/delegării, care ar justifica necesitatea acordării diurnei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele achitate angajaților trimiși la muncă în străinătate conform art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au stabilit că sumele primite în Italia cu titlu de indemnizații de delegare de către angajații X reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care aceasta nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale aferente conform prevederilor legale în materie.

În consecință, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z au stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere nr.000/2018 obligații fiscale suplimentare în sumă de **000 lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale.

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“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.”*

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.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că X, pe perioada supusă inspecției fiscale a functionat ca agent de munca temporara, fiind autorizată în acest sens de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârștnice în baza autorizației de functionare seria A Nr. 000/2016.

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

*ART. 88*

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

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

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

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

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

*ART. 90*

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

*ART. 91*

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

- (2) *Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă:*
- a) *durata misiunii;*
  - b) *caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru;*
  - c) *condițiile concrete de muncă;*
  - d) *echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze;*
  - e) *orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar;*
  - f) *valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul;*
  - g) *condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.*
- (3) *Orice clauză prin care se interzice angajarea de către utilizator a salariatului temporar după îndeplinirea misiunii este nulă.*

**ART. 92**

- (1) *Salariații temporari au acces la toate serviciile și facilitățile acordate de utilizator, în aceleași condiții ca și ceilalți salariați ai acestuia.*
- (2) *Utilizatorul este obligat să asigure salariatului temporar dotarea cu echipamente individuale de protecție și de muncă, cu excepția situației în care prin contractul de punere la dispoziție dotarea este în sarcina agentului de muncă temporară.”*

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

Dispozițiile art.92 au fost completate cu alin.(3) și alin.(4) prin Legea nr.12 din 20 ianuarie 2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, care stipulează:

*“(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. (...)*

Or, dispozițiile art. 96 alin. (1) - (3) din Codul muncii prevăd că pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară, salariu care se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară, acesta din urmă fiind cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și care plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii, aspect reținut și de Curtea Constituțională prin Decizia nr.106/2016, definitivă.

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

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

*în mod direct și salariaților temporari pe durata misiunii de muncă temporară.”*

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

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

În cadrul acestei relatii se încheie doua contracte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **“ART. 3**

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

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

#### **ART. 4**

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

*c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.(...)*

Aceleași prevederi legale le regăsim la art.2 alin.(1) lit.c) și art.5 alin.(2) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, publicată în Monitorul Oficial nr. 196 din 21 martie 2017 și intrată în vigoare la data de 21 mai 2017, aplicabilă speței pe perioada 21 mai 2017-31 decembrie 2017.

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

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestată a angajat personal cu contracte de muncă temporară, având diferite calificări, care a fost pus la dispoziția utilizatorului din Italia, S, pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora pe durata misiunii de munca temporară.

Astfel, X a încheiat cu clientul italian, S, Contractul de punere la dispoziție de către agentul de muncă temporară a salariaților de muncă temporară, aflat în copie la dosarul cauzei, în care se stipulează:

## *“II. OBIECTUL CONTRACTULUI*

*2.1. Obiectul contractului îl constituie punerea, în mod temporar, la dispoziție utilizatorului, de personal calificat/ și/sau necalificat:*

*a) personal calificat: CONDUCĂTOR AUTO*

*2.2. Personalul pus la dispoziție de către agentul de munca temporară va executa sarcini numai în cazurile prezentate mai jos:*

*a) pentru prestarea unor activități specializate/ocasionale, astfel:*

*TRANSPORT INTERNATIONAL, pe perioada. 24 LUNI, în funcția de CONDUCĂTOR AUTO, cu calificarea programul de lucru ATIPIC și în următoarele condiții de munca: NORMALE;*

*2.3. Misiunea de munca temporară va fi prestată pe un termen de 24 luni maximum, așa cum se arată la pct. 2.2.*

*2.2. și începe de la data de 09.02.2018*

*2.4. Misiunea de munca temporară poate fi prelungită prin act adițional, cu 5 zile înainte de încheierea perioadei/perioadelor prevăzute la pct. 2.2., pentru o perioadă care, adăugată la cea inițială nu poate depăși 18 luni.*

*2.5. Condițiile în care durata unei misiuni de munca temporară poate fi prelungită se vor prevedea în contractul/contractele de munca temporară încheiate de către agentul de munca temporară cu salariatul/salariatii de munca temporară.*

*2.6. Echipamentele individuale de protecție și de lucru pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze sunt următoarele:.....*

*2.7. Alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar .....*



### **III. DURATA CONTRACTULUI**

3.1. *Prezentul contract se incheie pe o durata de 24 LUNI incepand cu data semnarii lui de catre parti.*

3.2. *Partile contractante pot conveni prelungirea prezentului contract prin incheierea, in scris, a unui act aditional semnat de acestea.*

### **IV. PREȚUL CONTRACTULUI**

4.1. *Pentru prestatia efectuata, in conformitate cu clauzele contractuale, utilizatorul va plati agentului de munca temporara un comision/suma de 000 EUR.*

4.2. *Plata comisionului se va efectua in termen de 45 zile de la data semnarii prezentului contract, dupa punerea la dispozitie a primului salariat/salariati temporari.*

4.3. *Plata se va face din/in conturile partilor mentionate la cap. I*

### **V. OBLIGATIILE PARTILOR**

5.1 . *Agentul de munca temporara are urmatoarele obligatii:*

a) *sa prezinte utilizatorului, la cerere, oferta de persoane susceptibile a fi puse la dispozitie acestuia in scopul inlocuirii salariatului/salariatilor al carui/caror contract de munca este suspendat, pentru prestarea unor activitati cu caracter sezonier sau in scopul prestarii unor activitati specializate ori ocazionale;*

b) *sa puna la dispozitia utilizatorului persoanele acceptate de acesta in vederea executarii misiunii de munca temporara;*

c) *sa retina si sa vireze toate contributiile si impozitele datorate de salariatul temporar catre bugetele statului si sa plateasca pentru acesta toate contributiile datorate, in conditiile legii;*

d) *alte obligatii prevazute de lege.*

5.2. *Utilizatorul se obliga:*

a) *sa examineze oferta trimisa de comisionar si sa comunice agentului de munca temporara optiunea sa;*

b) *sa achite in cuantumul, la termenele si in conditiile stabilite de parti remuneratia convenita;*

c) *in cazul in care, in termen de 15 zile calendaristice de la data la care obligatiile privind plata salariului si cele privind contributiile si impozitele au devenit scadente si exigibile, iar agentul de munca temporara nu le executa, sa le plateasca; in baza solicitarii salariatului temporar;*

d) *sa asigure conditiile de munca pentru salariatul temporar, in conformitate cu legislatia in vigoare;*

e) *sa notifice de indata agentului de munca temporara orice accident de munca sau imbolnavire profesionala de care a luat cunostinta si a carei victima a fost salariatul temporar pus la dispozitie de agentul de munca temporara."*

De asemenea, X, în calitate de agent de muncă temporară, a încheiat cu angajatii contracte de munca temporara, din care exemplificăm Contractul de muncă temporară nr.000 înregistrat în Registrul General de Evidența sub nr.000/2016, încheiat cu T, in calitate de salariat temporar, in care au fost stipulate urmatoarele:

*" Premise:*

*Salariatul Temporar este salariatul încadrat în muncă de către Agentul de Muncă Temporară în temeiul prezentului Contract și pus la dispoziția S, constituită în baza legilor din ITALIA, având sediul social în ITALIA, denumit în continuare "Utilizatorul", în scopul realizării unor sarcini precise cu caracter temporar, în beneficiul Utilizatorului.*

### **B. Obiectul contractului**

*Obiectul prezentului Contract îl constituie realizarea de către Salariatul Temporar în favoarea Utilizatorului a misiunii de muncă temporară constând în CONDUCEREA AUTOVEHICULULUI IN UNIUNEA EUROPEANA, descrisă în prezentul Contract precum și în fișa postului atașată, denumită în continuare "Misiunea", în schimbul plății drepturilor salariale menționate mai jos, precum și în condițiile prevăzute de Contract, Regulamentul de Ordine Interioară atât al Agentului de Muncă Temporară cât și al Utilizatorului („ROI”), precum și în contractul colectiv de muncă aplicabil Agentului de Muncă Temporară și Utilizatorului.*

### **C. Durata Contractului. Durata Misiunii**

*1. Prezentul Contract de Muncă Temporară își produce efectele începând cu data de 01.03.2016.*

*2. Misiunea se va executa pe o durată determinată, de 24 luni, pe perioada cuprinsă între data de 01.03.2016 și data de 28.02.2018, conform art. 89 coroborat cu art. 90 (1) din Codul Muncii.*

*3. Misiunea poate fi prelungită prin semnarea unui act adițional la prezentul Contract, în condițiile prevazute de lege.*

### **D. Locul Executării Misiunii**

*1. Salariatul Temporar va executa Misiunea la sediul Utilizatorului situat în ITALIA*

### **E. Felul Muncii**

*Funcția Salariatului Temporar este CONDUCATOR AUTO - cod COR 833201 conform Clasificării Ocupațiilor din România.*

## **F. Atribuțiile Postului. Pregătire Profesională**

1. Atribuțiile postului sunt detaliate în fișa postului, atașată prezentului Contract ca Anexa 2.
2. Nivelul de instruire necesară Salariatului Temporar pentru încadrarea pe funcție este de .....(…)

## **H. Durata Muncii**

1. O norma întreagă, durata timpului de lucru fiind de 8 ore/zi/inegal, 40 ore /săptămână/O fracțiune de normă, durata timpului de muncă fiind de ...ore/zi, .... ore/săptămână.

## **J. Salariul**

1. Salariul lunar brut va fi de 000 RON.
2. Alte elemente constitutive :
  - a. sporuri -; nu
  - b. indemnizații -; nu
  - b1 prestații suplimentare în bani nu;
  - b2 modalitatea prestațiilor suplimentare în natură -; nu
  - c) alte adaosuri constând în bonusuri/prime vor putea fi primite de Salariat la decizia unilaterală a Angajatorului.
3. Orele suplimentare prestate în afara programului normal de lucru sau în zilele în care nu se lucrează ori în zilele de sărbători legale se compensează cu ore libere platite sau se plătesc cu un spor la salariu, conform prevederilor aplicabile din Contractul colectiv de muncă sau Legii nr-53/2003 - Codului Muncii.
4. Salariatul Temporar se obligă să dețină/mențină un cont bancar înainte de efectuarea oricărei plăți a salariului și să comunice Agentului de Muncă Temporară datele relevante privind acest cont cu cel puțin 2 zile înainte de data efectuării plății.
5. Data la care se plătește salariul este 15 a lunii următoare pentru luna expirată. Agentul de Muncă Temporară își rezervă dreptul de a modifica data de plată a salariului.

## **M. Drepturi și obligații generale ale părților**

### **4. Agentului de Muncă Temporară îi revin, în principal, următoarele obligații: (...)**

f) să plătească toate contribuțiile și impozitele aflate în sarcina sa potrivit legii, precum și să rețină și să vireze contribuțiile și impozitele datorate de către.”

Din analiza contractului încheiat de contestatară cu utilizatorul italian se reține că X pune la dispoziția S salariații angajați temporar în funcția de conducători auto pentru efectuarea transportului internațional pentru o perioadă de 24 de luni și pentru un comision de 000 euro.

Totodată, în contract se prevede obligația societății X de a reține și vira toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și să plătească pentru acesta toate contribuțiile datorate, în condițiile legii, clauză prevăzută și în contractele de muncă temporară încheiate cu salariații temporari.

Având în vedere că societatea a înregistrat venitul brut acordat de utilizatorul din Italia, stabilit pe baza pontajului, diferențiat de la un salariat la altul în funcție de volumul muncii, ca:

-salariu brut impozitat conform legislației din România

-diurnă în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*",

organele de inspecție fiscală au constatat că X a tratat în mod eronat punerea la dispoziție a lucrătorilor temporari, cu delegarea/detașarea prevăzută de art.43-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art. 43 din Codul muncii, delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă, dar obligațiile de natură salarială și contribuțiile aferente sunt în sarcina angajatorului.

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, în timp ce, în cazul salariatului temporar se stabilește expres prin contractul de muncă temporară ca locul de muncă este la utilizatorii străini, în speță din Italia, unde prestează o muncă specifică din dispoziția acestora, în contractele de muncă încheiate fiind specificat ca activitatea se va desfășura pe teritoriul Italiei.

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 suspendă 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 desfasurarea muncii în străinătate pe durata misiunii temporare de către angajatii societății X nu se poate încadra ca delegare sau detașare în străinătate, pe considerentul că angajatul nu a desfășurat, nici anterior și nici ulterior activitate pentru contestatoare, aceștia fiind trimisi în Italia la data sau la câteva zile după semnarea contractelor de muncă temporară.

Mai mult, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, X nu deține mijloace de transport și nu desfășoară activitate de transport internațional, angajatii fiind încadrați ca soferi și nici nu a pus la dispoziție personal către societăți din România.

În consecință, în speța de față, activitatea desfășurată de salariații societății X nu se poate încadra ca fiind o activitate exercitată temporar, din dispoziția angajatorului, în afara locului permanent de muncă, ci este singura activitate desfășurată de către toți angajatii săi, locul de desfășurare a activității fiind stabilit prin contractele încheiate cu societatea beneficiară a prestării, pe teritoriul Italiei.

Mai mult, potrivit contractelor de munca întocmite salariatilor temporari de către X, fiecare angajat cunoaște de la începutul misiunii de munca temporară, respectiv de la data încheierii contractului de munca, că locul de desfășurare a activității este la beneficiarul din Italia, activitatea urmând a se desfășura pe teritoriul Italiei și își asumă obligațiile menționate în contractul de munca temporară.

Astfel, se reține că angajații contestatarii X neavând un loc de munca permanent în România, nu pot beneficia de indemnizația de delegare întrucât aceștia nu s-au aflat în realitate în situația de a fi delegați de la locul lor de munca din România în Italia, aceștia prestând activitatea pentru care au fost angajați doar în străinătate, fiind puși la dispoziția beneficiarului italian.

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.

Prin urmare, angajații temporari 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, iar nu ca urmare a simplului fapt că sunt angajați cu contract de muncă temporară pe durata misiunii temporare și nu sunt angajați cu contract individual de muncă pe perioadă nedeterminată.

În același sens este și Hotărârea nr.000/2017 pronunțată în Dosarul nr.000/00/2016 de Curtea de Apel W, într-o speță similară, arătând în motivare că, angajații recurentei 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, astfel:

*„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 recurenței nu au dreptul la acordarea indemnizație de delegare/detașare întrucât nu sunt întrunite condițiile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare (...)"*

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

*fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.*

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

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

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

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au reconsiderat sumele acordate angajaților temporari puși la dispoziția utilizatorului din Italia și le-au reîncadrat în categoria veniturilor de natură salarială, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.136 alin.(1) lit.c) și art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*”ART. 136*

#### ***Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii***

*Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:(...)*

*c) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, atât pe perioada în care persoanele fizice care realizează venituri din salarii ori asimilate salariilor desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;(...)*

*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](#); (...)*

Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că pentru veniturile din salarii se datorează contribuții sociale.

Având în vedere cele reținute anterior, respectiv faptul că sumele acordate personalului temporar pus la dispoziția utilizatorilor sub denumirea de "indemnizații de delegare" au fost reîncadrate ca venituri de natură salarială, se reține că societatea avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale aferente acestora pentru perioada 01.01.2016 – 31.08.2018.

În ceea ce privește afirmația contestatarii că prevederile legale recunosc dreptul angajaților de a primi sume pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, precum și a indemnizațiilor primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară sau în străintate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru că așa cum s-a reținut mai sus, sumele acordate de contestatară salariaților temporari cu titlu de indemnizație de delegare nu pot îndeplini această calitate având în vedere că acestea sunt în fapt venituri de natură salarială acordate pentru munca pentru care au fost angajați, chiar dacă aceasta a fost prestată în străinătate, conform celor stipulate în contractele de muncă temporară și pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat impozitul pe salarii și contribuțiile sociale.

Cu privire la rapoartele de lucru săptămânale din care rezultă deplasările efectuate de angajații temporari, se reține că acestea nu justifică sumele acordate acestora cu titlu de diurnă, ci justifică o activitate desfășurată în baza contractului de muncă temporară pentru care utilizatorul italian plătește venitul brut în funcție de numărul de ore/zile lucrate, volumul muncii prestate.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia în cazul de față contractele de muncă temporară respectă condițiile de formă și de fond ale contractelor individuale de muncă și salariații beneficiază de aceleași drepturi, din analiza contractelor de muncă temporară aflate la dosarul cauzei organul de soluționare reține că chiar dacă denumirea fiecărui articol din contract este similară cu cea din contractele individuale de muncă, conținutul este total diferit în ceea ce privește obiectul contractului, durata contractului sau locul de muncă etc.

De exemplu, potrivit art. 10 din Codul muncii *“Contractul individual de muncă este contractul în temeiul căruia o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze munca pentru și sub autoritatea unui angajator, persoană fizică sau juridică, în schimbul unei remunerații denumite salariu”*, în timp ce la art.88 din același act normativ se menționează că salariatul temporar care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară, este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.

De asemenea, la art. 12 alin. (1) din Codul muncii se prevede că se încheie pe durată nedeterminată contractul individual de muncă, în timp ce la art. 94 din același act normativ se precizează că agentul de muncă temporară și salariatul temporar încheie contractul de muncă temporară pe durata unei misiuni.

În ceea ce privește locul de muncă, în contractul individual de muncă se prevede ca locul desfășurării activității să fie la sediul sau punctul de lucru al angajatorului, or, în cazul contractelor de muncă temporară, locul de muncă este la utilizatorul misiunii de muncă temporară, respectiv la clienții italian.

Prin urmare, această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele acordate salariaților temporari puși la dispoziția utilizatorului din Italia de X în calitate de agent de muncă temporară și au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de **000 lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale aferente, fapt pentru care, 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 împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z.

**2. Referitor la accesoriile în sumă de 000 lei, întrucât societatea nu contestă modul de calcul sub aspectul cotelor aplicate, numărului de zile pentru care au fost calculate, însumării produselor dintre baza de calcul, cota aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate și având în vedere că prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei și contribuțiile sociale aferente în**

**sumă de 000 lei**, în consecință, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 pentru **accesoriile în sumă de 000 lei reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei.**

**3. Referitor la impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de 000 lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează acest impozit în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să infirme constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018.**

**În fapt**, societatea a înregistrat în balanța de verificare aferenta lunii august 2018 că soldul contului 5311 „Casa în lei” este în cuantum de 000 lei, iar soldul contului 5314 „Casa în valută” este de în valoare de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca X nu deține faptic suma de 000 lei evidentiata in balanta de verificare aferenta lunii august 2018 și nici documente care sa justifice lipsa acesteia.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că din punct de vedere fiscal suma de 000 lei se asimileaza veniturilor din alte surse, prevazute la art. 114 lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare și se impoziteaza in conformitate cu prevederile art. 115 alin. (1) din același act normativ, fapt pentru care s-a stabilit impozit pe veniturile din alte surse in cuantum de 000 lei.

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile art.114 alin.(1) și alin. (2) lit. h) și art. 115 alin. (1) – (3) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, cu modificările și completarile ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2016-31.08.2017, care precizează:

**“ART. 114**

***Definirea veniturilor din alte surse***

*(1) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la [art. 61 lit. a\) - h\)](#), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.(...)*

*(2) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri: (...)*

*h) bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/furnizate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia; (...)*

#### **ART. 115**

##### **Calculul impozitului și termenul de plată**

*(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la [art. 114](#), cu excepția veniturilor prevăzute la [art. 114](#) alin. (2) lit. I).*

*(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.*

*(3) Impozitul astfel reținut se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice venituri constând în bunuri și serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia reprezintă venituri din alte surse impozabile.

De asemenea, se reține că impozitul pe veniturile din alte surse se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la [art. 114](#) din codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală, urmare analizării balantei de verificare aferenta lunii august 2018, au constatat că societatea a înregistrat un sold al contului 5311 „Casa in lei” în sumă de 000 lei și al contului 5314 „Casa in valuta” în sumă de 000 lei.

În vederea clarificării acestor aspecte, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societatii o Notă explicativă prin care au întrebat:

*“Vă rugăm precizați dacă sunteți în măsură să prezentați organelor de control sumele de bani înregistrate în conturile prezentate mai sus, la data de 31.08.2018?”*

iar acesta a răspuns:

*“Nu, am utilizat banii in alte scopuri”.*

În conformitate cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare:

*“Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente care să justifice lipsa sumei de 000 lei, organele de inspecție fiscală au făcut aplicarea prevederilor art.6 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare, care precizează:

*„Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege si sa adopte solutia întemeiata pe*

*prevederile legale, precum si pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza raportat la momentul luarii unei decizii. (...)*”.

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost preluat și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică și în lipsa unor documente justificative suplimentare la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației constată că, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe veniturile din alte surse în sumă de 000 lei.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de 000 lei reprezintă venituri din alte surse și au aplicat un impozit de 10% stabilind suplimentar în mod eronat o obligație fiscală în cuantum de 000 lei, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, potrivit prevederilor art.115 din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, impozitul pe venitul din alte surse se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut, or echipa de inspecție fiscală pentru a stabili impozitul a procedat în mod corect la recalcularea bazei de calcul pornind de la suma netă de 000 lei ridicată din casieria societății, respectiv:  $000 \text{ lei} / 90 * 100 = 000 \text{ lei}$  la care au aplicat cota de 10%, rezultând un impozit în suma de 000 lei ( $000 * 10\%$ ).

Referitor la afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au determinat conform legii lipsa banilor din casierie și nu au întocmit inventarierea soldului de casă potrivit OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii care impune emiterea deciziei de inventariere, o comisie de inventariere, declarații de gestionar, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, potrivit dispozițiilor pct.5 și pct.6 alin.(1) și alin.(2) ale Anexei 1 din Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

*"2. - (1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:*



a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;

5. Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aprobă proceduri scrise, adaptate specificului activității, pe care le transmit comisiilor de inventariere.

6. - (1) Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către comisii de inventariere, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele prevăzute la pct. 5. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu componența comisiei (numele președintelui și membrilor comisiei), modul de efectuare a inventarierii, metoda de inventariere utilizată, gestiunea supusă inventarierii, data de începere și de terminare a operațiunilor.

(2) La entitățile al căror număr de salariați este redus, inventarierea poate fi efectuată de către o singură persoană. În această situație, răspunderea pentru corectitudinea inventarierii revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

Prin urmare, se reține că societatea avea obligația efectuării inventarierii cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, iar răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine administratorului societății.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale și faptul că societatea nu a depus documente care să înlăture 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 împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z pentzru **impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de 000 lei.**

**4. Referitor la suma de 000 lei reprezentând dobânzi, calculate în sarcina societății prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care, pentru această sumă, societatea nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.**

**În fapt,** prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z au stabilit în sarcina societății dobânzi aferente obligațiilor principale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

Dobânzile în sumă de 000 lei au fost calculate pentru obligațiile principale care au fost individualizate prin Declarațiile 112 depuse de societate.

Prin contestația formulată **X** contestă obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 emisă de către organele fiscale din cadrul Administrația Județene a Finanțelor Publice Z, însă pentru suma de 000 lei reprezentând dobânzi, nu aduce argumente, nu invocă temeieri de drept și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze.

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

*“Art. 269*

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

Totodată, în speță devin aplicabile și prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

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

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

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

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



Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apararea sa.

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

„Art. 276

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

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

„Art. 249

*Sarcina probei:*

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

Art. 250

*Obiectul probei și mijloacele de probă:*

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

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

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul

căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele ÎCCJ din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

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

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

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

Organul de soluționare a contestației reține că prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat argumente punctuale care să contrazică constatările organelor fiscale și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea pentru acest capăt de cerere și întrucât organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de X** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 emisă de către organele fiscale din cadrul Administrația Județene a Finanțelor Publice Z **pentru dobânzi în sumă de 000 lei.**

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

## DECIDE

1. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018, a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 și parțial a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 emise de către organele de inspecție fiscală/organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z pentru suma de **000 lei** reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;

- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;

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

- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;

- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;

- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;

- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;

- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei;

- impozit pe veniturile din alte surse în sumă de 000 lei;

- dobânzi în sumă de 000 lei;

- penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei.

2. **Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de X împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Z pentru **dobânzi în sumă de 000 lei**.

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

**DIRECTOR GENERAL**