



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice - Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 2



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B  
300081, Timișoara  
Fax: +0256 499 332  
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

### **DECIZIE nr. 3788/29.08.2019**

privind soluționarea contestației formulata de Societatea X SRL, înregistrată la  
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../08.07.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost  
sesizată de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ARG\_AIF  
...../28.06.2019 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../  
08.07.2019, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL  
CIF: .....  
cu sediul în Arad.....

Înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad -  
Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG\_AIF ...../21.06.2019 și la  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.  
TMR\_DGR ...../08.07.2019

Societatea X RO SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile  
fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în  
cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR ...../24.04.2019 emisă  
de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a  
Finanțelor Publice Arad.

**Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-  
AR ...../24.04.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente  
diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la  
persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din  
cadrul AJFP Arad, se rețin următoarele:**

Suma totala contestată este de **Xxxxxxx lei** și reprezintă:  
- **xxxxx lei – impozit pe veniturile din salarii;**

**- xxxxxxxx lei – contribuții sociale datorate bugetului de stat aferente veniturilor de natură salarială, respectiv:**

- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați – xxxxxxxx lei
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați – xxxxxxxx lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați – xxxxxxxx lei
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator – xxxxxxxx lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator – xxxxxxxx lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator – xxxxxxxx lei
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator – xxxxxxxx lei
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale – xxxxxxxx lei
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice – xxxxxxxx lei.
- contribuție asiguratorie pentru munca suplimentară - xxxxxxxx lei

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei Dl. .... în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** Prin contestația formulată petenta solicită desființarea parțială a deciziei de impunere atacată care în opinia petentei este netemeinică și nelegală, în considerarea următoarelor argumente:

În ceea ce privește obligațiile suplimentare de natura impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale, rezultate ca urmare a reconsiderării de către organele de inspecție fiscală a indemnizațiilor de delegare/detașare, petenta redă starea de fapt constatată cu ocazia inspecției fiscale, față de care formulează următoarele considerații legale și obiecțiuni:

Față de baza legală invocată atât în motivarea RIF, cât și a deciziei de impunere, respectiv art. 4, alin. (2), lit. b) raportat la art. 6 alin. (1) lit c) și alin. (2) din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și respectiv art. 5, alin. (2), lit. b) raportat la art. 8, lit.c) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, petenta precizează că aceasta nu reprezintă un izvor de legislație fiscală și că niciunul din dintre articolele din cele două acte normative nu are implicații sau nu face trimitere către fiscalitate, în sensul că, scopul celor două acte normative invocate în cauză nu a fost acela de a redefini, retrata și extinde aria sumelor de bani ce pot fi asimilate veniturilor salariale, la calculul bazei impozabile, ci acela de a implementa normele prevăzute de Directiva 96/71/CE.

Susține că, parte din prevederile invocate de către organele de inspecție fiscală din **Legea nr. 344/2006**, respectiv din **Legea nr. 16/2017**, privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, sunt reproduceri în fapt ale art. 3 denumit „**Condiții de muncă și de încadrare în muncă**” din **Directiva 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii** pe care îl citează în cuprinsul contestației, din interpretarea căruia susține că, se poate subînțelege scopul urmărit de legiuitor și rezultatul avut în vedere de acesta. În acest sens, arată că, prin aceasta s-a urmărit practic facilitarea liberei circulații a persoanelor și serviciilor, respectarea drepturilor angajaților, prin oferirea acestora de drepturi egale cu ale populației de pe teritoriul statului în care sunt detașați și astfel protejarea piețelor împotriva concurenței nelocale.

Astfel, prin obligarea angajatorilor de a oferi personalului detașat pe teritoriul altui stat, salariul minim prevăzut de legislația acelu stat, legiuitorul îi restrânge acestuia posibilitatea de a practica prețuri nelocale, însă are în vedere faptul că angajatorul are obligația de a plăti diurna personalului detașat, întrucât nu a dorit împovărarea excesivă a acestuia, ci s-a dorit încurajarea liberei circulații a persoanelor și serviciilor pe teritoriul Uniunii Europene și a prevăzut ca sumele plătite cu titlu de diurnă să fie luate în considerare la justificarea obligației cu privire la plata salariului minim de pe teritoriul statului unde se efectuează detașarea.

Prin urmare, analizând textele citate, în opinia petentei, se poate constata, fără echivoc, că acestea nu sunt generatoare de legislație fiscală și nu pot fi interpretate în sensul dorit de organele de inspecție fiscală la momentul întocmirii Raportului de inspecție fiscală și respectiv la emiterea Deciziei de impunere pe care o contestă.

Referitor la argumentele prezentate în susținerea constatărilor formulate cu privire la reîncadrarea sumelor plătite angajaților cu titlu de diurnă aferent intervalului 01.07.2015 - 31.12.2016, petenta apreciază că interpretarea dată de organele de inspecție fiscală normelor de drept intern și comunitar ce guvernează materia delegării și detașării forței de muncă în spațiul comunitar este una străină de litera, dar și de spiritul legii, plasându-

se în opoziție cu prevederi cât se poate de clare ale legislației și jurisprudenței europene, ignorând practic faptul că s-a operat o detașare transnațională de forță de muncă, în condițiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

În același timp, susține că, legislația muncii din România definește atât noțiunea de delegare cât și cea de detașare, în cuprinsul **art. 43** respectiv **art. 45** din Codul muncii, pe care îl citează în cuprinsul contestației afirmând că, prin corelarea dispozițiilor de drept intern cu cele comunitare prezentate, rezultă că, pentru petenta a avut loc o delegare a angajaților săi însă noțiunii de delegare în dreptul intern îi corespunde cea de detașare transnațională, cum este ea definită în directiva citată.

În acest context consideră ca lipsită de temei prezentarea făcută în Raportul de inspecție fiscală (pag. 12) unde organele de control arată că, în opinia lor „potrivit normelor europene, detașarea are o semnificație diferită de cea dată de art. 45 din Legea nr. 53/2003- Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare[...]”

În opinia petentei este evident că salariații săi detașați transnațional, pe lângă drepturile salariale acordate, au beneficiat și de diurnă, sau indemnizație de detașare, care este o sumă de bani destinată să asigure protecția socială a lucrătorilor prin compensarea inconvenientelor cauzate de deplasare, acest lucru fiind statuat de Curtea Europeană de Justiție prin Hotărârea în cauza **C-396/13 Sähköalojen ammattiliitto ry v Elektrobudowa Spolka Akcyjna**, dar și de prevederile art. 7 din Directiva.

Petenta admite faptul că, întrucât salariații săi au prestat servicii pe teritoriul Finlandei, în conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1) lit c din Legea nr. 344/2006, modificată și completată prin O.G. nr. 28/2015 și respectiv art. 8 lit. c) și art. 11 din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale avea obligația de a asigura acestora salariul minim, inclusiv compensarea pentru plata muncii suplimentare din această țară membră a Uniunii Europene, dar că în particular, în cazul de față, acest reper nu are aplicabilitate întrucât în legislația finlandeză a muncii nu există stipulat un salariu minim pe economie.

În plus față de cele mai sus prezentate, arată că spre deosebire de alte tipuri de activități desfășurate prin intermediul agenților de muncă temporară - când **de regulă nu avem** de a face cu o trimitere a angajatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă, nici cu o exercitare temporară a unor sarcini de serviciu în afara locului său de muncă, și nici cu o schimbare temporară a locului de muncă - , în cazul de față, în care salariații au desfășurat lucrări de întreținere peisagistică care au presupus exercitarea sarcinilor de serviciu în afara localității în care își are sediul principal sau după caz sedii secundare utilizatorul, sedii care de altfel nu au fost indicate drept loc de muncă în

cadrul contractelor individuale de muncă încheiate pentru fiecare dintre angajați.

Ca urmare, în acest caz, în principiu consideră că există temei legal și o motivație reală pentru acordarea de indemnizații de delegare (diurnă) având în vedere că respectivii salariați și-au exercitat temporar sarcinile de serviciu în afara sediului utilizatorului.

În opinia petentei obiectivul principal al verificării trebuia să îl constituie stabilirea faptului că activitatea desfășurată de angajații respectivi, beneficiari ai diurnelor, a constat în realitate în efectuarea de lucrări de întreținere a pădurilor respectiv că activitatea a presupus deplasarea salariaților în diverse locuri conform contractelor individuale de muncă întocmite, în afara localității unde își are stabilit sediul utilizatorul, și că acordarea diurnei s-a făcut în strictă corelație cu zilele de deplasare în interesul serviciului.

Deși aferent intervalului în cauză nu s-au aflat în raporturi de muncă cu utilizatorul T din Finlanda, petenta susține că, salariații în cauză trebuiau să aibe acces la toate serviciile și facilitățile acordate de utilizator, în aceleași condiții ca și ceilalți salariați ai acestuia. 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 erau, pe durata misiunii de muncă temporară la utilizator cel puțin acelea care s-ar fi aplicat salariaților în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa aceleași locuri de muncă.

În acest context consideră nefondate concluziile consemnate în cuprinsul actului de control (pag. 15) unde se arată că „[...] *îndemnizația de detașare nu se aplică în cazul muncii prin agent de muncă temporar, deoarece, prin actele încheiate, de regulă în aceeași zi, locul de muncii este stabilit ferm în străinătate respectiv în Finlanda. Lucrătorul temporar cunoaște locul de muncă asumându-și în deplină cunoștință de cauză desfășurarea activității la un utilizator extern în schimbul remunerației, astfel că nu pot fi invocate eventualele inconveniente pentru faptul că a fost scos din mediul său obișnuit.*”

Referitor la argumentele prezentate în susținerea constatărilor formulate cu privire la reîncadrarea sumelor plătite cu titlu de diurnă angajaților cu funcții de conducere aferent intervalului 01.01.2017 - 31.12.2018, în opinia petentei, echipa de control s-a rezumat în a arăta că pentru deplasările în sine nu se justifică scopul efectuării acestora în interesul firmei X SRL, pe motiv că aceasta nu ar mai fi desfășurat efectiv activitate în această perioadă. Astfel, s-a concluzionat că deși a păstrat raporturi de muncă cu petenta personalul în cauză a stat la dispoziția firmei din Finlanda, și chiar în lipsa unui act de detașare, având obligația respectării prevederilor legale privind nivelul salariului minim care trebuia acordat. Fără a avea o justificare în acest sens, echipa de control a înscris

În raportul de inspecție fiscală că sumele de bani acordate cu titlu de diurnă personalului cu funcții de conducere pentru perioada plecării în Finlanda nu au fost acordate cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă, neexistând documente justificative pentru utilizarea banilor.

Petenta apreciază că, pentru a invoca o bază legală pentru reîncadrarea acestor sume acordate salariaților detașați, organele de control au inserat în mod artificial în Raportul de inspecție fiscală, la pag. 15, concluziile citate în cuprinsul contestației.

De asemenea, susține că, invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare respectiv ale art. 11, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în raport cu care s-a procedat la reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurnă și încadrarea lor în categoria veniturilor de natură salarială, este nemotivată și nefondată întrucât scopul economic pur al tranzacțiilor în speță de față este clar demonstrat însăși de întreaga activitate desfășurată de petentă.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au indus în mod artificial concluzia că petenta a acordat salariaților detașați în Finlanda o indemnizație al cărei quantum a fost determinat în raport cu norma de lucru respectiv cu gradul de îndeplinire al acesteia, pentru a putea afirma că indemnizațiile astfel acordate nu îndeplinesc condițiile de lege pentru a fi încadrate drept diurne, mai precis că scopul acestor indemnizații nu a fost acela de acoperire a cheltuielilor de masă, cazare și transport ci de remunerare a muncii prestate.

În opinia petentei, caracterul nereal al acestei concluzii este confirmat și de faptul că sumele în cauză au fost înregistrate cu titlu de diurnă având la bază documente justificative respectiv ordine de deplasare la care sunt anexate diverse alte documente justificative și situații centralizatoare tocmai cu scopul de a arăta că aceste sume **au fost acordate cu titlu de compensare a disconfortului cauzate de deplasare, documente care nu au fost solicitate, analizate și luate în calcul la fundamentarea constatărilor.**

În acest sens petenta susține că nu i s-a dat posibilitatea să-și exprime în scris un punct de vedere cu privire la problematica plății sumelor sub formă de diurnă, echipa de control nesolicitând, atât la controlul operativ efectuat inițial cât și pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, nici un fel de explicații scrise în acest sens, iar în ceea ce privește procedura privind discuția finală consideră că organele de control nu au oferit acesteia posibilitatea de a exprima în scris un punct de vedere cu privire la constatările referitoare la diurne.

Raportând starea de fapt prezentată la legislația internă, care prevede în cuprinsul art. 55, alin. (2) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv în cuprinsul art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare de la data de 01.01.2016) că doar „*indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice*” este considerat venit asimilat salariului, rezultă în opinia petentei că, organele de inspecție fiscală au denaturat sensul noțiunii de diurnă, și au calculat în mod nelegal impozit și contribuții suplimentare asupra acestor sume.

Citează prevederile art.55 alin. (4) lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art. 76 alin. (4) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare de la data de 31.12.2015 precum și prevederile art. 296<sup>15</sup>, lit. g) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art. 142, lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare de la data de 01.01.2016, concluzionând că, sumele de bani plătite cu titlu de diurnă ce nu depășesc plafonul neimpozabil, care în cazul de față au fost de 2,5 x 35 euro/zi/salariat, respectiv 87,50 euro/zi/salariat nu sunt supuse impozitării în sensul că trebuiau incluse în bazele de calcul ale impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale.

Astfel, afirmă că, întrucât sumele avute în vedere de organele de inspecție nu depășesc nivelul plafonului neimpozabil stabilit pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, nivel stabilit prin HG nr.518/1995 consideră că a determinat corect baza impozabilă și a achitat în mod corect toate contribuțiile datorate statului.

Din toate aceste considerente solicită constatarea nelegalității Deciziei de impunere contestată pentru sumele stabilite cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și respectiv contribuții sociale, și pe cale de consecință admiterea contestației.

În susținerea celor mai sus arătate și din considerente privind volumul ridicat de înscrisuri, petenta a depus împreună cu contestația, în fotocopii certificate pentru conformitate cu originalul, parte din ordinele de deplasare la care sunt anexate o serie de documente justificative, precum și diverse situații centralizatoare întocmite pentru detașările efectuate în Finlanda de personalul angajat aferent perioadei supuse verificării. Totodată, a anexat la contestație, în fotocopii, parte din contractele individuale de muncă

Încheiate, cu scopul de a arăta durata raporturilor de muncă în comparație cu perioada detașărilor și respectiv a arăta locul de desfășurare a activității.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ...../24.04.2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-AR ...../24.04.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

Perioada verificată în ceea ce privește contribuțiile sociale și impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor : 01.07.2015 – 31.12.2018

Din verificările efectuate s-a constatat că, în perioada supusa verificării petenta a avut ca obiect principal de activitate „*Activități de contractare, pe baze temporare a personalului*”, cod CAEN 7820, iar începând cu data de 01.03.2019 obiectul de activitate principal modificat a fost „*Activități de întreținere peisagistică*” ( activități care se desfășoară la beneficiar și/sau în afara sediilor proprii), cod CAEN 8130, conform certificatului constatator eliberat de către Camera de comerț în data de 01.03.2019.

Astfel, petenta a funcționat ca agent de munca temporară în sensul ca a angajat persoane în scopul efectuării unor misiuni de muncă temporară în folosul și la solicitarea unui utilizator, astfel cum este definit la art. 88 alin. (4) din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, sub supravegherea și conducerea acestuia, potrivit art.2, alin.(1) din H.G. nr. 1256 /2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, deținând în acest sens Autorizația de agent de munca temporară nr. .... seria ..... din 01.2016 emis de Ministerul Muncii Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice cu valabilitate până la data de 11.01.2018 înscrisă în Registrul național de evidența a agenților de munca temporară autorizați la poziția 723, în perioada 01.07.2015-31.12.2015, petenta desfășurând aceasta activitate fără să dețină autorizație.

Din actele și documentele puse la dispoziție de către petentă a rezultat faptul că, în perioada 01.07.2015 – 31.12.2016, **X SRL** a desfășurat efectiv activitate de agent de munca temporară, având angajați care au fost trimiși în Finlanda, în vederea desfășurării unor activități de întreținere a pădurilor. În aceasta perioadă societatea X RO SRL în calitate de agent de munca temporară a prestat servicii pentru utilizatorul stabilit în Finlanda, T prin punerea la dispoziție de salariați cu care a avut stabilite raporturi de muncă, în condițiile stabilite la art. 4 alin. (2) din Legea nr.344/2006 cu modificările și completările ulterioare, veniturile înregistrate în aceasta



perioada fiind de natura comisionului ( beneficiu de 100 EURO) lunar pentru fiecare angajat pus la dispoziția beneficiarului pe timpul perioadei contractuale și a refacturărilor de costuri în baza Contractului nr.3 din data de 23.04.2014, pentru acoperirea parțială a cheltuielilor cu diurnele, cheltuieli de deplasare, bonusuri pentru muncitori, salarii, chirie sediu, utilități, servicii manageriale, contabile, juridice, secretariat precum și de comision/salariat.

Totodată, în perioada 01.01.2017 - 31.12.2018 petenta nu a mai prestat servicii pentru utilizatorul stabilit în Finlanda sau alt stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene prin punerea la dispoziție de salariați proprii, veniturile înregistrate în aceasta perioada fiind de natura refacturărilor de costuri în baza Contractului nr...../04.2014 , pct. V.2 lit.d), încheiat cu T Finlanda pentru acoperirea parțială a cheltuielilor petentei cu plata utilităților și a serviciilor externe, servicii administrative, contabile, juridice conform înțelegerii contractuale.

În vederea desfășurării activității prin salariații puși la dispoziție utilizatorului T din Finlanda, societatea X SRL a încheiat următoarele contracte comerciale cu societatea beneficiara din Finlanda:

- **Contractul de colaborare nr. ....din 04.2014** încheiat între XSRL în calitate de prestator și T Finlanda în calitate de beneficiar, prin care furnizorul X SRL va asigura forță de munca în folosul beneficiarului, pentru a presta servicii în diferite scopuri și activități în Finlanda. Inițial, contractul a fost încheiat pe perioada .04.2014- 04.2016. Ulterior, prin actul adițional din 03.2016 contractul de colaborare nr. ..../ 04.2014, a fost prelungit pe o perioada de 5 ani, începând cu data de 03.2016 pana la data de 03.2021. Conform contractului încheiat, beneficiul este de 100 EUR/luna pentru fiecare angajat închiriat beneficiarului pe timpul perioadei contractuale.

- **Contractul de punere la dispoziție** încheiat între X RO SRL în calitate de prestator si T Finlanda în calitate de beneficiar, prin care furnizorul X SRL va asigura forță de munca în folosul beneficiarului, adică a lui T, pentru a presta servicii în diferite scopuri și activități. Contractul a fost încheiat pentru perioada 27.12.2016-27.12.2021.

Astfel, în perioada 01.07.2015 - 31.12.2016, s-a constatat faptul că petenta a prestat servicii de natura celor stipulate în contractele încheiate cu T SRL din Finlanda (întreținere păduri), cu personalul propriu angajat cu contract de munca, pus la dispoziție în favoarea utilizatorului finlandez.

În urma analizării documentelor prezentate, respectiv a statelor de salarii pentru perioada verificata, s-a constatat faptul ca petenta a remunerat angajații trimiși în Finlanda cu salariul minim pe economie din România (cei angajați ca și muncitori necalificați) și puțin peste salariul minim pe economie pentru cei calificați. Astfel, lunar, pentru salariații care și-au desfășurat activitatea în Finlanda, s-au întocmit în România state de

salarii cuprinzând salariile brute din contractele de munca, pentru care s-au calculat, reținut și virat atât impozitul pe veniturile din salarii, cât și contribuțiile sociale.

Pentru activitatea desfășurată pe teritoriul Finlandei, salariații au încasat, în afara salariului de baza înscris în contractele de munca și sume cu titlu de diurne, bonusuri, bani de hrana, indemnizații șofer, altele. Aceste sume de bani erau virate în doua transe din contul societății T SRL deschis la Raiffeisen BANK, în contul personal de card bancar deschis pe numele persoanelor angajate, în extrasele de cont bancare sumele de bani virate având înscrisa la descrierea tranzacției, mențiunea generică « c/v diurna luna ... ». La baza plăților efectuate au stat listele de plăți diurne salariale prezentate în anexa nr.4 la RIF întocmite în baza listei de salarii și bonusuri, din care rezulta faptul că acestea au fost stabilite pornind de la un salariu negociat între angajator și angajații săi compus din salariul convenit care este diferit de cel de încadrare la care s-a adăugat diverse bonusuri și bani de hrana.

Dat fiind faptul că petenta s-a încadrat în situațiile prevăzute la art. 4 alin. (2), din Legea nr.344/2006 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ținut cont de sumele plătite de către T SRL în calitate de angajator, angajaților pentru munca temporară în străinătate cu titlu de bani de hrana în suma totală de xxxx lei care nu sunt parte a salariului minim fiind excluse astfel din indemnizația specifică de detașare, diferențele de bani în suma totală de xxxx lei plătite sub forma de „diurne” fiind parte a salariului minim care trebuia asigurat lucrătorilor, impozabil în România.

În anul 2017 și 2018, sumele reflectate în contul 625 cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări reprezintă sumele de bani acordate cu titlu de diurna administratorului cu funcție de director general dl AR și directorului adjunct d-na DD având calitate de salariați în țară cu salariu minim de încadrare pentru deplasări cu caracter de continuitate (mai multe luni la rând fără întreruperi) la firma afiliată T din Finlanda unde dețin concomitent diferite funcții de conducere, iar dl AR și calitatea de asociat 40%, deplasări pentru care petenta nu a putut justifica scopul efectuării acestora în interesul firmei X SRL din România care în această perioadă nu a mai desfășurat efectiv activitate.

Având în vedere relațiile de afiliere dintre cele două societăți și faptul că începând cu 01.01.2017 firma din România nu a mai desfășurat efectiv activitate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2017-2018, personalul angajat al petentei a stat la dispoziția firmei afiliate din Finlanda chiar în lipsa unui act de detașare, pentru a presta servicii în interesul acesteia, păstrând în același timp raporturi de serviciu cu XSRL, motiv pentru care se încadrează în prevederile art.4.alin.(2), lit.b) din Legea nr.344/2006 cu modificări și art.5.alin.(2), lit.b) din Legea nr.16/2017 și

implicit având obligația de a respecta prevederile art.6.alin.(1), lit.c) și alin. (2) din Legea nr.344/2006 cu modificări și art.8, lit.c) din Legea nr.16/2017.

Prin urmare, deoarece sumele de bani acordate cu titlu de diurna administratorului asociat unic cu funcție de director general dl. AR și directorului adjunct d-na DD pentru perioada de plecare în Finlanda nu au fost acordate cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă, neexistând documente justificative pentru utilizarea banilor în acest sens, organele de inspecție fiscală au considerat ca acestea sunt parte a salariului minim care trebuia acordat salariaților, impozabil în România.

Pe cale de consecință, echipa de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.11, art.55, art.57, art.296<sup>5</sup>, art.296<sup>4</sup>, art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67, pct.68 din HG nr.44/2004, respectiv ale art.11 alin.1, art.76 alin.1, art.78, art.140, art.138, art.139, art.156, art.158, art.194, art.195, art.203, art.204, art.186, art.211, art.212 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare au asimilat diurna acordată salariaților ca avantaj de natură salarială pe care le-au inclus în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii, respectiv au stabilit contribuții suplimentare.

Astfel, pentru perioada 01.07.2015 – 31.12.2018, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe veniturile din salarii, precum și contribuțiile aferente stabilind suplimentar suma totală de **xxxxx lei**

**III.** Societatea X RO S.R.L. cu domiciliul fiscal în Jud. Arad, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ..., are cod unic de înregistrare ....., cont bancar deschis la ..... și are ca obiect principal de activitate „ Activități de întreținere peisagistică” – cod CAEN 8130.

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

**Referitor la suma de xxxxxxlei reprezentând contribuții sociale în sumă de xxxxxx lei și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de xxxxxx lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită să se pronunțe dacă petenta datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților care au fost trimiși să lucreze în Finlanda, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă că sumele achitate**

**sub denumirea de diurnă sau indemnizații de detașare sunt venituri de natură salarială/asimilate salariilor.**

**În fapt**, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că:

- în perioada 01.07.2015 – 31.12.2016, **X SRL** a desfășurat efectiv activitate de agent de munca temporara, având angajați care au fost trimiși în Finlanda, în vederea desfășurării unor activități de întreținere a pădurilor. În această perioadă societatea X SRL în calitate de agent de munca temporara a prestat servicii pentru utilizatorul stabilit în Finlanda, T prin punerea la dispoziție de salariați cu care a avut stabilite raporturi de muncă, în condițiile stabilite la art. 4 alin. (2) din Legea nr.344/2006 cu modificările și completările ulterioare, veniturile înregistrate în această perioadă fiind de natura comisionului (beneficiu de 100 EURO) lunar pentru fiecare angajat închiriat beneficiarului pe timpul perioadei contractuale și a refacturărilor de costuri în baza Contractului nr.3 din data de 23.04.2014, pentru acoperirea parțială a cheltuielilor cu diurnele, cheltuieli de deplasare, bonusuri pentru muncitori, salarii, chirie sediu, utilități, servicii manageriale, contabile, juridice, secretariat precum și de comision/salariat.

- în perioada 01.01.2017 - 31.12.2018 petenta nu a mai prestat servicii pentru utilizatorul stabilit în Finlanda sau alt stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene prin punerea la dispoziție de salariați proprii, veniturile înregistrate în această perioadă fiind de natura refacturărilor de costuri în baza Contractului nr..../.04.2014 , pct. V.2 lit.d), încheiat cu T Finlanda pentru acoperirea parțială a cheltuielilor petentei cu plata utilităților și a serviciilor externe, servicii administrative, contabile, juridice conform înțelegerii contractuale.

În vederea desfășurării activității prin salariații puși la dispoziție utilizatorului T din Finlanda, societatea X SRL a încheiat următoarele contracte comerciale cu societatea beneficiara din Finlanda:

- **Contractul de colaborare nr. ....din 04.2014 încheiat între X SRL în calitate de prestator și T Finlanda în calitate de beneficiar**, prin care furnizorul X SRL va asigura forță de munca în folosul beneficiarului, pentru a presta servicii în diferite scopuri și activități în Finlanda. Inițial, contractul a fost încheiat pe perioada 04.2014-04.2016. Ulterior, prin actul adițional din 03.2016 contractul de colaborare nr. ,.../ 04.2014, a fost prelungit pe o perioadă de 5 ani, începând cu data de 03.2016 până la data de 03.2021. Conform contractului încheiat, beneficiul este de 100 EUR/luna pentru fiecare angajat închiriat beneficiarului pe timpul perioadei contractuale.

- **Contractul de punere la dispoziție încheiat între XSRL în calitate de prestator și T Finlanda în calitate de beneficiar**, prin care furnizorul X SRL va asigura forță de munca în folosul beneficiarului, adică a lui T, pentru a presta servicii în diferite scopuri și activități. Contractul a fost încheiat pentru perioada 27.12.2016-27.12.2021.

Astfel, potrivit documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că:

- în perioada 01.07.2015 - 31.12.2016, petenta a deținut mai mulți angajați din care o parte au fost trimiși să desfășoare munca în străinătate, respectiv în Finlanda. Începând cu anul 2017, muncitorilor care au lucrat în Finlanda le-a încetat contractul de munca în relația cu societatea XSRL din România, aceștia fiind preluați direct de către societatea partenera și afiliată T din Finlanda, conform informațiilor primite din partea d-lui AR în calitate de administrator și asociat unic.

- în anul 2017 angajații societății X SRL au fost în principal trei persoane cu funcții administrative, respectiv director, director adjunct și asistent manager, iar în anul 2018 petenta a avut un singur angajat, respectiv dl. AR, având funcția de director al societății.

Astfel, potrivit contractelor de munca întocmite salariaților de către X SRL, locul de muncă al fiecăruia este la beneficiarul din Finlanda prevăzut în contractul de muncă și cel de punere la dispoziție (decizii privind acordul de detașare/acte adiționale de detașare), deci în străinătate, eliminând astfel posibilitatea detașării/delegării, care ar justifica necesitatea acordării diurnei.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- angajații X SRL nu au fost delegați sau detașați în Finlanda pentru îndeplinirea unor lucrări și revenirea în țară, la un loc de muncă stabil, aceștia fiind efectiv plasați la munca din străinătate, pe o perioadă temporară. Astfel, aceștia aveau locul de muncă numai în Finlanda, fiind angajați pentru prestarea unor lucrări către beneficiarul cu sediul în Finlanda;

- lucrătorului temporar i se aplica Directiva 2008/104/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind munca prin agent de munca temporară, transpusă la art. 88 - 102 din Codul Muncii și în H.G. nr.1256/2011 privind condițiile de înființare și funcționare precum și procedura de autorizare a agentului de munca temporar;

- legislația internă aplicabilă în materie de munca temporară prevede expres o remunerație pentru salariatul temporar și un comision pentru agentul de munca temporară.

În aceste condiții, coroborând prevederile Codului Muncii și ale Codului fiscal, cu cele ale Contractului de punere la dispoziție de personal, ale Contractelor de munca, Actelor adiționale de detașare, Actelor adiționale de detașare întocmite de către petentă, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost îndeplinite condițiile legale de acordare a diurnei.

Potrivit documentelor puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală, petenta a acordat salariaților, următoarele sume de bani pentru munca prestată, astfel:

- suma înscrisă în statul de plată, în principal salariul minim pe economie din România, prevăzut în contractele de muncă, reprezentând

salariul de bază lunar, pentru care calculează, declară și înregistrează în evidența contabilă obligații fiscale respectiv impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente;

- diverse sume în Euro acordate salariaților sub titlu de diurnă, bonusuri, bani de hrana, indemnizații șofer, altele, înregistrând în evidența contabilă în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasări, delegări și detașări*", reprezentând contravaloarea diurnelor/indemnizațiilor de detașare achitate angajaților cu contracte de munca temporară în Finlanda, în aceeași perioadă, fără a le asimila veniturilor din salarii și fără a constitui, evidenția, declara și vira obligațiile bugetare aferente acestora, asimilându-le diurnei externe.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală retratează prin asimilare sumele plătite de contribuabil sub formă de diurnă, la drepturi salariale acordate angajaților, având în vedere ca angajații petentei trimiși la lucru în Finlanda nu pot fi considerați salariați delegați sau detașați. Totodată, în condițiile în care petenta s-a încadrat în situațiile prevăzute la art. 4 alin. (2), din Legea nr.344/2006 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ținut cont de sumele plătite de către X SRL în calitate de angajator, salariaților săi pentru munca temporară în străinătate cu titlu de bani de hrana în suma totală de xxxx lei care nu sunt parte a salariului minim fiind excluse astfel din indemnizația specifică de detașare, diferențele de bani în suma totală de xxxxx lei plătite sub forma de „diurne” fiind parte a salariului minim care trebuia asigurat lucrătorilor, impozabil în România.

Astfel, organele de inspecție fiscală au modificat baza de impozitare cu consecință stabilirii în sarcina petentei, prin Decizia de impunere nr. F-AR ...../24.04.2019, a obligațiilor fiscale suplimentare în sumă totală de **xxxxxx lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale.

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

**„Definirea veniturilor din salarii**

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

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

*[...]*

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

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

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

Prevederi similare regăsim și la art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016 – 31.08.2017.

Totodată, dispozițiile pct.67, pct.68 lit.a), pct.69 și pct.70 lit.a)-b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

*“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art.55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:*

*- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;*

*- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;*

*- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;*

*- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;*

*- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.*

*68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

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

*- salariile de bază;*

- sporurile și adaosurile de orice fel;
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;
- recompensele și premiile de orice fel;
- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;
- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;
- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;
- **orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor; (...)**”.

Prevederi similare se regăsesc și la pct.12 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2016 – 31.08.2017.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că X SRL, pe perioada supusă inspecției fiscale, a funcționat ca agent de muncă temporară în sensul ca a angajat persoane în scopul efectuării unor misiuni de muncă temporară în folosul și la solicitarea unui utilizator, astfel cum este definit la art. 88 alin. (4) din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, sub supravegherea și conducerea acestuia, potrivit art.2, alin. (1) din H.G. nr. 1256 /2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară.

Conform Registrului național de evidență a agenților de muncă temporară autorizați, poziția ..., X SRL a obținut autorizația de funcționare ca agent de muncă temporară nr..... seria A din .....01.2016 emisă de Ministerul Muncii Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice cu valabilitate până la data de 11.01.2018, în perioada 01.07.2015-31.12.2015 petenta desfășurând aceasta activitate fără să dețină autorizație.

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 alin.(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 muncă temporară este definită ca fiind munca prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de munca 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.

Așadar, munca prin agent de munca temporară implica o relație triunghiulară ce se creează între angajat, angajator și utilizator. Astfel, agentul de muncă temporară este persoană juridică, autorizată, 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.

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 prestațiilor 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 2018.

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 petenta a angajat, cu contracte individuale de muncă, personal cu diferite calificări silvicultură, iar ulterior angajații au fost puși la dispoziția utilizatorilor din Finlanda în baza unor acorduri de detașare/acte adiționale de detașare, pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora pe durata misiunii de muncă temporară.

În acest sens, X SRL, în calitate de furnizor de personal, a încheiat cu societatea beneficiara T din Finlanda, următoarele contracte comerciale:

- **Contractul de colaborare nr..... din ....04.2014 încheiat între X SRL în calitate de prestator și T Finlanda în calitate de beneficiar**, prin care furnizorul X SRL a asigurat forța de muncă în folosul beneficiarului, pentru a presta servicii în diferite scopuri și activități în Finlanda. Inițial, contractul a fost încheiat pe perioada .04.2014- .04.2016. Ulterior, prin actul adițional din.03.2016 contractul de colaborare nr. .../ 04.2014, a fost prelungit pe o perioadă de 5 ani, începând cu data de.03.2016 până la data de 03.2021. Conform contractului încheiat, beneficiul este de 100 EUR/lună pentru fiecare angajat închiriat beneficiarului pe timpul perioadei contractuale.

- **Contractul de punere la dispoziție încheiat între X SRL în calitate de prestator și T Finlanda în calitate de beneficiar**, prin care furnizorul X SRL a asigurat forță de muncă în folosul beneficiarului T pentru a presta servicii în diferite scopuri și activități. Contractul a fost încheiat pentru perioada 27.12.2016 – 27.12.2021.

DGRFP Timișoara reține că, în Contractul de punere la dispoziție încheiat între X SRL în calitate de prestator și T Finlanda în calitate de beneficiar, aflat în copie la dosarul cauzei, sunt prevăzute următoarele:

**”[...] I. OBIECTUL CONTRACTULUI**

**I.1 Subiectul contractului:** *Furnizorul va asigura forța de muncă (ca și companie ce închiriază forță de muncă) în folosul Beneficiarului, pentru a presta servicii în scopuri și activitățile indicate. Aceste activități vor fi trimise Furnizorului prin email sau fax. Muncitorii vor fi trimiși după semnarea acestui contract și după primirea solicitării scrise de către Furnizor.*

[...]

**IV. REGULI ȘI REGLEMENTĂRI**

(...)

*IV.4 Diurnele muncitorilor vor fi plătite în acord cu legile în vigoare la data realizării prezentului contract ”*

iar la la punctul V „**OBLIGAȚII ALE PĂRȚILOR**”, se prevede că :

„ V.1 Furnizorul se obligă:

(...)

**c) Să plătească, la timp, taxele de angajare datorate autorităților române relevante, taxe pentru fiecare muncitor, astfel încât muncitorii să-și păstreze complet legal statutul de angajați pe întreaga durată a lucrului pentru Beneficiar.** Acest paragraf este valabil doar în condițiile în care Beneficiar va trimite fondurile necesare către Furnizor;

(...)

**e) Să asigure o modalitate prin care muncitorii să își primească salariile, diurnele și toate celelalte aspecte referitoare plăți în intervalul de timp stabilit prin contracte (contract individual și colectiv de muncă), în condițiile în care Beneficiarul va trimite în timp util fondurile necesare către Furnizor**

*iar la pct. V.2 „Beneficiarul se obligă să :*

*(...)*

***b) să asigure ca lucrătorii să primească salariul minim, pe ramura de activitate, în conformitate cu legislația finlandeză (...)***

Din analiza contractului de punere la dispoziție de personal, se reține că în calitate de agent de muncă temporară, în speță X SRL, s-a angajat să respecte prevederile art.88-102 din Legea nr.53/2003 Codul muncii, republicată, care reglementează munca prin agent de muncă temporară, precum și cele ale HG nr.1256/2011 privind condițiile de înființare, funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporar.

Astfel, X SRL s-a obligat să rețină și să vireze toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și să plătească pentru aceștia toate contribuțiile datorate statului român, în condițiile legii.

De asemenea, în vederea executării contractului de colaborare și respectiv a Contractului de punere la dispoziție cu societatea afiliată T din Finlanda, **X SRL** a încheiat cu angajații săi contracte individuale de muncă.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada 01.07.2015 - 31.12.2016, petenta a deținut mai mulți angajați din care o parte au fost trimiși să desfășoare munca în străinătate, respectiv în Finlanda. Începând cu anul 2017, muncitorilor care au lucrat în Finlanda le-a încetat contractul de munca în relația cu societatea X SRL din România, aceștia fiind preluați direct de către societatea partenera și afiliată T din Finlanda, conform informațiilor primite din partea d-lui AR în calitate de administrator. În anul 2017 angajații societății X SRL au fost în principal trei persoane cu funcții administrative, respectiv director, director adjunct și asistent manager, iar în anul 2017 petenta a avut un singur angajat, respectiv dl. AR, având funcția de director al societății.

Din luna aprilie 2016 petenta a obținut pentru o parte din angajații săi, (pentru 9 persoane) formularele A1 eliberate de Casa Națională de Pensii, ce atesta calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială din România (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale).

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei se reține că, petenta a întocmit următoarele documente :

- în anul 2015 contracte de munca și concomitent decizii privind acordul de detașare. Conform contractului de munca salariul de baza lunar brut pentru o norma întreaga este în general salariul minim pe economie, iar în ceea ce privește locul de munca, activitatea se desfășoară în alte locuri de munca organizate ale angajatorului ( nu la sediul angajatorului). Conform acordului de detașare, la art. 2, lit. b îndemnizația zilnică de

detașare va fi de 35 euro/zi și de asemenea se arată ca locul de munca este în Finlanda.

- în anul 2016 contracte de munca împreună cu acte adiționale de detașare. Conform actului adițional de detașare salariatul beneficiază de o indemnizație lunară de detașare în cuantum de 1.100 Euro pe luna și că activitatea se desfășoară în Finlanda.

Spre exemplificare, în contractul individual de muncă nr.3/25.01.2016, existent în copie la dosarul cauzei, au fost stipulate următoarele:

„[...]”

**B. Obiectul contractului**

*Prestarea de către d-ul/d-na (...) a muncii pentru și sub autoritatea angajatorului în schimbul unei remunerații denumite salariu.*

**C. Durata contractului**

*Este determinată, între 26.01.2016 și 15.11.2016, dată fiind natura sezonieră a muncii în Finlanda, urmând să înceapă activitatea la data de 27.01.2016.*

**D. Locul de muncă**

*Activitatea se desfășoară în alte locuri de muncă organizate ale angajatorului(nu la sediul angajatorului). Angajatorul informează angajatul asupra fiecărei locații în timp util, înainte de începerea muncii.*

**E. Felul/ meseria:** *Muncitor necalificat în silvicultură (COR 921502) conform Clasificării Ocupațiilor din România 2016.*

**J. Salariul**

*Salariul de bază lunar brut este de 265 lei. Taxele vor fi plătite de către angajator.*

*Toate drepturile salariale și compensațiile lunare sunt plătite în România și sunt supuse Legislației și Reglementărilor Fiscale Române.*

*Toate taxele fiscale și de asigurări sociale sunt plătite în funcție de Reglementările Fiscale Române în vigoare.*

*Salariile minime și prestațiile marginale sunt determinate de Contractul Colectiv în Sectorul Forestier din Finlanda, pentru munca depusă în Finlanda.*

(...)

*Angajatorul are dreptul de a compensa componenta salarială cu un procent fix, conform Contractul Colectiv în Sectorul Forestier din Finlanda, pentru munca depusă în Finlanda.*

*Angajatorul are o componentă a salariului pe bază, în funcție de productivitate, cu ținte(norme) lunare, pentru munca depusă în Finlanda.*

*Salariul din țară este plătit în RON.*

*Diurna în străinătate este plătită în moneda EURO.*

*Salariul este plătit de două ori. ”*

Pentru acest salariat, **X SRL** a încheiat pe lângă contractul individual de munca și două actele adiționale în care se aduc completări cu privire la



durata contractului, funcția și salariul tarifar brut, precum și un act adițional de detașare încheiat la o dată ulterioară încheierii contractului.

Astfel, potrivit Actului adițional de detașare nr.... din 02.2016, existent în copie la dosarul cauzei, petenta **X SRL** în calitate de angajator și salariatul respectiv, având în vedere:

- contractul de prestări servicii încheiat între X SRL și T OY
- prevederile art.45 și 46 din legea 53/2003 – Codul muncii și ale directivei CE 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii

- Contractul individual de muncă numărul ..../.01.2016

au agreat detașarea angajatului în următoarele condiții, astfel:

„ **Durata detașării**

*Salariatul va fi detașat începând cu data de 04.2016, până la data de 04.2018.*

*Termenul pentru care s-a dispus detașarea va putea fi oricând prelungit, prin încheierea unui noi act adițional de detașare.*

**Activitatea desfasurata**

*Scopul detasarii consta în efectuarea activitatilor de rarire, pregătire pentru defrisare și plantare, în beneficiul T, societate finlandeza (...)*

**Locul Detasarii**

*Pe durata detasarii, salariatul va desfasura activitatea la locatiile apartinand X de pe teritoriul Finlandei, cu respectarea prevederilor locale în materia deplasarilor în interesul serviciului.*

**Cheltuieli și indemnizatii**

*Pe durata detasarii, salariatul va beneficia de următoarele drepturi:*

- **Salariul de baza lunar** – plătit în lei, în conformitate cu prevederile contractului individual de muncă;

- **o indemnizație lunară de detasare în cuantum de xxx EURO**, plătită de către X SRL în valuta, în numerar, sau în echivalent RON prin transfer bancar, reprezentând suma destinată acoperirii tuturor cheltuielilor personale curente generate de detașarea în strainatate, altele decât cele menționate expres în prezenta dispoziție de detasare;

- **cheltuieli de transport din România la locul de reședință pe durata detasarii**, anume Finlanda și retur, în România, la finele perioadei de detasare;

**Asigurări sociale**

*Pe toată durata detasarii, salariatul rămâne asigurat în sistemul de asigurari sociale din Romania și este supus legislației române aplicabile în cazul prestațiilor de asigurari sociale.*

*Dovada sistemului de asigurari sociale aplicabil va putea fi făcută de către salariat cu formularul A1 care le va fi înmănat de către angajatorul care sîpune detasarea, via e-mail, în cel mult 65 zile de la data începerii detasarii*

**Legislatia aplicabila**

*Pe durata detasarii vor fi mentinute raporturile de munca dintre Salariat și T OY, salariatul păstrându-și toate drepturile și obligațiile ce decurg din calitatea de salariat X SRL, cu excepția celor transferate temporar către T OY,*

*Pe durata detasarii este aplicabila legislatia româna cu privire la executarea raporturilor de munca dintre salariați și angajatorul care dispune detasarea și cu privire la sistemul de asigurari sociale aplicabil. ”*

Din constatările organelor de inspecție fiscală și documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că, în perioada verificata, petenta a prestat servicii de natura celor stipulate în contractele încheiate cu T Oy SRL din Finlanda (întreținere păduri), cu personalul propriu angajat cu contract de munca, pus la dispoziție în favoarea utilizatorului finlandez, iar acești salariații au beneficiat de următoarele venituri:

- **salariul minim pe economie din România** (cei angajați ca și muncitori necalificați) și puțin peste salariul minim pe economie pentru cei calificați. Astfel, lunar, pentru salariații care și-au desfășurat activitatea în Finlanda, s-au întocmit în România state de salarii cuprinzând salariile brute din contractele de munca, pentru care s-au calculat, reținut și virat atât impozitul pe veniturile din salarii, cât și contribuțiile sociale.

- **sume cu titlu de diurne, bonusuri, bani de hrana, indemnizații șofer, altele.** Aceste sume de bani au fost virate în doua transe din contul societății X SRL deschis la Raiffeisen BANK, in contul personal de card bancar deschis pe numele persoanelor angajate, in extrasele de cont bancare sumele de bani virate având înscrisa la descrierea tranzacției, mențiunea generica « *c/v diurna luna ...* ». La baza plăților efectuate au stat listele de plăți diurne salariale prezentate în anexa nr.4 la RIF întocmite în baza listei de salarii și bonusuri, din care rezulta faptul ca acestea au fost stabilite pornind de la un salariu negociat între angajator și angajații sai compus din salariul convenit care este diferit de cel de încadrare la care se adaugă diverse bonusuri și bani de hrana. Petenta nu a asimilat contravaloarea diurnelor/indemnizațiilor de detașare achitate angajaților cu contracte de munca temporara în Finlanda, în aceeași perioadă, veniturilor din salarii și nu a constituit, evidențiat, declarat și virat obligațiile bugetare aferente acestora, asimilându-le diurnei externe.

Documentele deținute de petentă au relevat faptul că, potrivit contractelor individuale de munca și ulterior acordurile de detașare/acte adiționale de detașare încheiate cu angajații trimiși la munca în Finlanda, X SRL a acordat acestora pe lângă salariul de încadrare prevăzut în contractul de muncă încheiat cu salariații detașați (salariul de încadrare fiind întotdeauna salariul minim din România) și diurna, indemnizații de leader, de șofer și alte beneficii precum și bani pentru hrana (250 euro/luna) sub titlu generic de diurna.

Astfel, se constată ca sumele de bani acordate salariaților peste nivelul salariului din România nu au fost acordate cu scopul de a acoperi cheltuielile de transport și de cazare, acestea fiind suportate separat, fie de agentul de muncă temporară, fie de societatea utilizatoare din Finlanda așa cum rezulta din contractele încheiate, precum și din declarațiile angajaților date în momentul angajării prin care aceștia declară ca le-au fost explicate de către angajator drepturile salariale de xxxx euro din care se scad cheltuielile necesare susținerii activității lor în Finlanda rezultând un salariu de xxx euro ( Anexa nr.3 la RIF) adică:

- Cheltuieli cu hrana xxx euro
- Cheltuieli cu spălatul hainelor xxx euro
- Cheltuieli cu chiria xxx euro
- Cheltuieli cu transportul xxx euro

Deoarece petenta s-a încadrat în situațiile prevăzute la art. 4 alin. (2), din Legea nr.344/2006 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ținut cont de sumele plătite de către X RO SRL în calitate de angajator, salariaților săi pentru munca temporară în străinătate cu titlu de bani de hrana în suma totală de xxx lei fiind excluse astfel din indemnizația specifică de detașare, diferențele de bani în suma totală de xxxxx lei plătite sub forma de „diurne” fiind parte a salariului minim care trebuia asigurat lucrătorilor, imposabil în România, sumele respective fiind evidențiate în contabilitatea petentei cu ajutorul contului 625 ”cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” care în perioada supusă verificării a însumat xxxx lei (anexa nr.6 la RIF), reprezentând diurne acordate salariaților, din care :

- xxxxx lei, pentru anul 2015
- xxxx lei, pentru anul 2016
- xxxxxx lei, pentru anul 2017,
- xxxxxx lei pentru anul 2018.

Având în vedere că petenta a înregistrat sumele acordate în euro salariaților temporari puși la dispoziția utilizatorului din Finlanda în contul 625 ”Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, se constată că **X SRL** a tratat în mod eronat punerea la dispoziție a lucrătorilor temporari, ca 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 munca, 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 munca temporara ca locul de munca este la utilizatorii străini, în speță în Finlanda, unde prestează o munca specifica din dispoziția acestora, în contractele de munca încheiate fiind specificat ca activitatea se va desfășura pe teritoriul Finlandei.

De asemenea, conform art. 45 din Codul muncii, detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, in scopul executării unor lucrari in interesul acestuia, iar contractul individual de munca încheiat cu salariatul se suspenda pe toata 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 salariatului temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporar, iar desfășurarea muncii în străinătate pe durata misiunii temporare de către angajații societății **X SRL** nu se poate încadra ca delegare sau detașare în străinătate, pe considerentul ca angajatul nu a desfășurat, nici anterior și nici ulterior activitate pentru petenta, aceștia fiind trimiși în Finlanda la data sau la câteva zile după semnarea contractelor individuale de munca.

În consecință, în speța de față, activitatea desfășurată de salariații societății **X SRL** nu se poate încadra ca fiind o activitate exercitată temporar, din dispoziția angajatorului, în afara locului permanent de munca, ci este singura activitate desfășurată de către toți angajații sai, locul de desfășurare a activității fiind stabilit prin contractul încheiat cu societatea beneficiară a prestării, pe teritoriul Finlandei, în speță societatea afiliată T OY Finlanda.

Mai mult, potrivit contractelor de munca întocmite salariaților temporari de către **X SRL**, fiecare angajat cunoaștea de la începutul misiunii de munca temporară, respectiv de la data încheierii contractelor de muncă, respectiv actelor adiționale de detașare/decizii de detașare la contractele de munca, că locul de desfășurare al activității este la beneficiarul din Finlanda, activitatea urmând a se desfășura pe teritoriul Finlandei și își asuma obligațiile indicate în contractul de munca temporară.

Astfel, se reține că angajații petentei **X SRL** 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 Finlanda, aceștia prestând activitatea pentru care au fost angajați doar în străinătate, fiind puși la dispoziția beneficiarului finlandez.

Întrucât în cauză, fiecare angajat cunoaștea de la începutul misiunii de muncă temporară locul de desfășurare al 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 Decizia nr.321 din 17.05.2017 pronunțată de Tribunalul Mureș într-o speță similară, arătând în motivare că, angajații

recurenteii 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 recurenteii 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 (...).”*

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 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 tratat prin asimilare sumele plătite de petentă sub formă de diurnă, la drepturi salariale acordate angajaților, în condițiile în care angajații societății trimiși la lucru în Finlanda nu pot fi considerați salariați delegați sau detașați,

speței îi sunt incidente și dispozițiile art.296<sup>3</sup> lit. g), art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit. a) și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 296<sup>3</sup>

**Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale**

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

(...)

*g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.*

(...)

ART. 296<sup>4</sup>

**Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**

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

*a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege.(...)*

ART. 296<sup>18</sup>\*

**Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

*(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la [art. 296<sup>3</sup>](#) lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.”*

Prevederi similare regăsim în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016 – 31.12.2018.

Având în vedere cele reținute anterior, respectiv faptul că sumele acordate personalului cu titlu de diurnă sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care petenta avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale aferente pentru perioada 01.07.2015 – 31.12.2018.

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



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

În ceea ce privește anul 2017 și 2018, sumele reflectate în contul 625 cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări reprezintă sumele de bani acordate cu titlu de diurna administratorului cu funcție de director general dl AR și directorului adjunct d-na DD având calitate de salariați în țara cu salariu minim de încadrare pentru deplasări cu caracter de continuitate (mai multe luni la rând fără întrerupere) la firma afiliată T din Finlanda unde dețin concomitent diferite funcții de conducere, iar dl AR și calitate de asociat 40%, deplasări pentru care petenta nu a putut justifica scopul efectuării acestora în interesul firmei X SRL din România care în această perioadă nu a mai desfășurat efectiv activitate.

Pe cale de consecință, având în vedere relațiile de afiliere dintre petentă și beneficiarul T din Finlanda, precum și faptul că începând cu 01.01.2017 firma din România nu a mai desfășurat efectiv activitate, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat ca, în perioada 2017-2018, personalul a stat la dispoziția firmei afiliate din Finlanda chiar în lipsa unui act de detașare, pentru a presta servicii în interesul acesteia, păstrând în același timp raporturi de serviciu cu X SRL, motiv pentru care se încadrează în prevederile art.4.alin.(2), lit.b) din Legea nr.344/2006 cu modificări și art.5.alin.(2), lit.b) din Legea nr.16/2017 și implicit având obligația de a respecta prevederile art.6.alin.(1), lit.c) și alin.(2) din Legea nr.344/2006 cu modificări și art.8, lit.c) din Legea nr.16/2017.

Sușinerile petentei că „*baza legală invocată nu reprezintă un izvor de legislație fiscală, niciunul din cele două acte normative menționate nu are implicații sau nu face trimitere către fiscalitate*” nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că, invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor Legii nr. 344/2006 și a Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, precum și a Directivei 96/71/CE din 1996, sunt de natura a explica contextul în care organele de inspecție fiscală au reținat prin asimilare sumele plătite de petentă sub formă de diurnă ca venituri salariale, aceste acte normative conținând explicații ale unor termeni care se regăsesc și în legea fiscală, respectiv în Legea nr.571/2003 și respectiv Legea nr.227/2015, cum ar fi termenii delegare și detașare (art.55, alin.(4) lit.g din Legea nr.571/2003, art. 76, alin.(4), lit.h din legea nr.227/2015.).

Interpretarea corectă și respectarea prevederilor Legii nr. 344/2006 și a Legii nr. 16/2017, precum și a Directivei 96/71/CE ar trebui să determine implicit respectarea legii fiscale naționale, ale cărei prevederi au fost invocate de altfel de către organele de inspecție fiscală în retratarea prin

asimilare a „diurnelor” ca venituri salariale si nu doar cele ale Legii nr. 344/2006 si a Legii nr. 16/2017 precum si a Directivei 96/71/CE din 1996 cum eronat susține petenta în contestația formulată.

Deși petenta susține că, în Finlanda nu a existat noțiunea de salariu minim pe economie, aceasta a acordat salariaților detașați un salariu de xxxx EUR, fapt care denotă, ca nu avea obligația sa asigure salariul minim pe economie prevăzut de Directiva 96/71/CE. Fata de aceasta afirmație, învedereăm că, potrivit informațiilor publice, într-adevăr în Finlanda nu exista stipulat un salariu minim pe economie, dar in aceasta tara este stabilit un salariu minim pe ramura de activitate (sursa: Ghidul lucrătorului in Finlanda). In cazul societății X SRL, asa cum s-a aratat si in raportul de inspecție fiscala si in Deciza de impunere, salariații trimiși sa lucreze in Finlanda au primit salariul minim pe ramura de activitate.

Deși petenta susține că organele de inspecție fiscala au invocat prevederi legale care nu fac trimitere către fiscalitate, ea însăși invoca prevederile Directivei 96/71/CE din 1996 pentru a susține ca angajații săi aveau dreptul la diurna, susținând, de altfel, în mod eronat, ca aceasta Directiva ar avea ca scop printre altele, sa nu împovăreze angajatorul prin impozitarea în totalitate a salariului acordat angajatului trimis sa lucreze in străinătate, ci sa fie impozitată doar partea care reprezintă salariul conform statului de salarii, iar restul sumei, pe care salariatul a primit-o ca si diurna sa nu fie impozitată. In contextul acestei afirmații, se naște întrebarea cum se asigura eliminarea concurenței neloiale, daca angajatorul finlandez, pentru aceeași munca prestata de un angajat finlandez, pentru salariul minim de xxx EUR trebuie sa achite impozite si contribuții pentru întreaga suma de xxxxx EUR, dar angajatorul roman, achita impozit doar pentru salariul minim pe economie din Romania( de aprox. 460 EUR) iar pentru diferența pana la 1500 EUR data sub forma de „diurna” angajatului roman trimis sa lucreze in Finlanda, nu achita impozite si contribuții.

Fața de susținerile petentei că suma de bani acordata ca diurna, este parte componenta a salariului minim pe economie, si reprezintă o indemnizație de detașare, acordata cu scop de protecție sociala, pentru compensarea inconvenientelor legate de deplasare, ea nefiind acordata cu titlu de rambursare a cheltuielilor de cazare, transport si masa, învedereăm că, în acest context, asa cum însăși petenta susține, diurna este parte componenta a salariului minim, motiv pentru care aceasta trebuie impozitată ca venit salarial, neputând fi considerată indemnizație de delegare/detașare, așa cum eronat susține petenta, din următoarele considerente:

Conform prevederilor art.55, alin.(2), lit.i din legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare (aplicabil pana la 31.12.2015)

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

[...]

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

iar conform Conventiei privind prevederile art.76, alin.(2) lit k din legea nr.227/2015 cu modificările și completările ulterioare: (valabil pentru perioada de la 01.01.2016):

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

*(...)*

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

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

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

Având în vedere aceste articole de lege, trebuie analizată semnificația termenului de delegare/detașare, acești termeni regăsindu-se explicați la art.42-44 din Legea nr.53/2003 din Legea nr.53/2003 după cum urmează:

*„ Art.42 (1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detașarea salariatului într-un alt loc de munca decât cel prevăzut în contractul individual de munca(...).”*

*Art. 42 „ (...) (2) Pe durata delegării respectiv a detașării salariatul își păstrează funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul individual de munca.*

*Art.43 Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de munca.”*

*Art.44 „ (1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.*

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

*Art.45*

*„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. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.”*

Conform Directivei 96/71/CE, 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", definiție care rezultă și din Legea nr. 344/2006 și Legea nr. 16/2017:

Astfel, conform art.3, alin.(1), lit. b din Legea nr.344/2006:

*„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);”*

iar conform art.2, alin.(1), lit c din Legea nr. 16/2017:

*„ c) 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, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 5 alin.2;”*

Totodată, conform prevederilor Legii nr.344/2006 și a Legii nr. 16/2017, noțiunea de *indemnizație de detașare* are următoarea semnificație:

Conform art.3, alin.(1), lit. e din Legea nr.344/2006:

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

iar conform art. art.2, alin.(1), lit h din Legea nr.16/2017:

*„h) indemnizație specifică detașării transnaționale - indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit;”*

Or, așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei decizii, petenta X SRL a desfășurat activitate, în perioada 01.07.2015 - 31.12.2016 ca agent de munca temporară, astfel încât, având în vedere scopul și împrejurările în care intervine delegarea/detașarea, (schimbarea temporară a unui loc de munca, **cel obișnuit** ), indemnizația de delegare/detașare nu se aplică în cazul muncii prin agent de munca temporară, deoarece în cazul de față nu se poate vorbi de o schimbare temporară a locului de munca obișnuit, respectiv a celui din România, deoarece acești angajați X SRL, nu au lucrat niciodată în România, deci locul lor de munca obișnuit nu este în România.

Ei cunoșteau din prima zi a angajării la X SRL ca locul lor de munca va fi în Finlanda, conform contractelor.

Prin urmare, nu poate fi considerată o indemnizație de detașare, care să compenseze eventualele inconveniente pentru faptul că angajatul a fost scos din mediul său obișnuit, așa cum lasă să se înțeleagă petenta, deoarece lucrătorul temporar cunoaște locul de muncă din prima zi a angajării (respectiv faptul că va lucra în Finlanda), asumându-și în deplină cunoștință de cauză desfășurarea activității la un utilizator extern în schimbul remunerației.

Tot în acest context, nu se pot reține nici argumentele petentei, conform cărora în contractele de muncă nu se specifică locul de muncă concret din Finlanda, având în vedere tipul de activitate desfășurat (întreținere peisagistică) și astfel ca atâta timp cât activitatea se desfășoară în afara localității unde își are sediul principal utilizatorul, salariații ar avea dreptul la diurna. Salariații ar avea dreptul la diurna dacă și-ar desfășura activitatea în mod obișnuit în România, deci dacă locul lor de desfășurare zilnică a activității ar fi în România și ar fi delegați în **afara localității unde își are sediul X**, și nu în afara localității unde își are sediul utilizatorul din Finlanda.

De asemenea, în sprijinul celor constatate de organele de inspecție fiscală sunt și prevederile Legii nr.16/2017 care aduc clarificări și mai elocvente în sensul faptului că în cazul salariaților agentului de muncă temporară nu acționează prevederile Codului muncii privind detașarea și delegarea, singurele categorii de salariați fiind cei din domeniul transporturilor care beneficiază de indemnizații de delegare și detașare. Astfel, conform art.9 din legea nr.16/2017:

*„ Personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, și care nu se încadrează în situațiile prevăzute la art. 5 alin. (2), i se aplică prevederile art. 43 din Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și beneficiază de drepturile prevăzute la art. 44 alin. (2) din același act normativ.”*

În considerarea argumentelor mai sus prezentate, faptul că petenta susține că atâta timp cât valoarea sumelor de bani acordate de societate cu titlu generic de „diurne” nu depășește plafonul neimpozabil de 2,5 ori x35 EUR/zi /salarizat nu are relevanță în cauza dedusă judecății, deoarece în cazul salariaților petentei, în calitate de agent de muncă temporară, nu este vorba de o delegare, astfel încât nu i se pot aplica prevederile Codului muncii referitor la detașare și delegare și în consecință ale art. 55, alin.(4), lit.g din Legea nr.571/2003 și ale art.76, alin.(4), lit h din Legea nr.227/2015 privind neinclusiunea în veniturile salariale impozabile a indemnizațiilor și a

oricăror alte sume de aceeași natura primite de salariați pe perioada delegării și detașării.

Astfel, afirmația petentei 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, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru că așa cum s-a reținut în cele ce preced, sumele acordate de petentă 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 și pentru care petenta avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat impozitul pe salarii și contribuțiile sociale.

Cu privire la calculul diurnei care se realizează în baza pontajelor, în funcție de numărul de zile în care salariatul a fost trimis în afara țării, în funcție de zonele în care salariații temporari se deplasau, precum și de momentul deplasării (ore de zi sau de noapte), se reține că acestea nu justifică sumele acordate acestora cu titlu de diurnă, ci confirmă o activitate desfășurată în baza contractului de muncă temporară pentru care utilizatorul finlandez plătește venitul brut în funcție de numărul de ore/zile lucrate, volumul muncii prestate.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au solicitat ordinele de deplasare și documente justificative aferente acestora și totodată nu au solicitat explicații scrise nici cu ocazia controlului inopinat și nici cu ocazia inspecției fiscale, petenta susținând astfel că nu a avut ocazia să își exprime în scris punctul de vedere nici cu ocazia discuției finale, se rețin următoarele:

Potrivit art.9 alin.(1) și (2) lit. a) și art.130 alin.(2) și (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART.9*

*Dreptul de a fi ascultat*

*(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

*(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:*

*a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;”*

*„ART.130*

*Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat*

*(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

*(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

*(4) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.[...]"*

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta a fost informată pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate de organele de inspecție fiscală, iar la finalizarea inspecției acestea au transmis, proiectul de raport de inspecție fiscală, prin Înștiințarea pentru discuția finală, la data de 15.04.2019, fiindu-i comunicată data, ora și locul de desfășurare a discuției finale, respectiv 16.04.2019, ora 15, la sediul Inspecției Fiscale, petenta având posibilitatea de a-și exprima în scris punctul de vedere cu privire la constările organelor de inspecție fiscală în conformitate cu dispozițiile art. 9 alin.1 și art.130 alin.(4) și (2) din Codul de procedură fiscală.

Învederăm că în raport cu faptul că reprezentantul legal al petentei a dat o declarație pe proprie răspundere în care a arătat că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspunde pentru exactitatea, realitatea și legalitatea acestora, se constată ca netemeinică varianta stării de fapt în legătură cu faptul că organele de inspecție fiscală nu au solicitat ordinele de deplasare și documente justificative aferente acestora și totodată nu au solicitat explicații scrise nici cu ocazia controlului inopinat și nici cu ocazia inspecției fiscale, pe care acesta încearcă să o prezinte organului competent în soluționarea contestației prin afirmații *pro causa*, care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în acest sens pronunțându-se în mod constant Înalta Curte de Casație și Justiție - a se vedea Decizia nr.2716/2016.

Mai mult, la dosarul cauzei se regăsește, în fotocopie, Notificarea prin care DI. AR în calitate de administrator al X SRL a declarat faptul că i-au fost aduse la cunoștință rezultatele inspecției fiscale cu ocazia verificării efectuate arătând faptul că Nu este de acord cu rezultatele inspecției fiscale, drept pentru care va depune punct de vedere în termenul legal prevăzut la art. 130 alin.5 din Legea nr.207/2015.

Cu toate acestea petenta nu a depus în termenul legal obiecțiuni la proiectul raportului de inspecție fiscală.

Având în vedere normele legale și starea de fapt anterior prezentată, se constată că susținerea petentei referitoare la faptul că nu au solicitat explicații scrise nici cu ocazia controlului inopinat și nici cu ocazia inspecției fiscale, petenta susținând astfel că nu a avut ocazia să își exprime în scris punctul de vedere nici cu ocazia discuției finale, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, organele de inspecție fiscală îndeplinind condițiile procedurale privind dreptul de ascultare al contribuabilului.

Mai mult, se reține că dreptul său la apărare nu a fost îngrădit deoarece acestuia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

În ceea ce privește susținerile petentei că, organele de inspecție fiscală nu au solicitat ordinele de deplasare și documente justificative aferente acestora, învedereăm următoarele:

Potrivit prevederilor art.6, art.7 alin.(3) și (4) și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 6**

#### **Exercitarea dreptului de apreciere**

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

**ART. 7**

#### **Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**



(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.

ART.118

### **Reguli privind inspecţia fiscală**

(5) *Inspecţia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere sau verificarea modului de respectare a altor obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală şi contabilă.*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reţine că organele de inspecţie fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligaţia să analizeze toate actele şi faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecţia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecţie fiscală au solicitat, în vederea clarificării situaţiei documente justificative de la contestatară.

Organele de inspecţie fiscală au apreciat, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce le revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale, retratand prin asimilare sumele plătite de petentă sub formă de diurnă, la drepturi salariale acordate angajaţilor, în condiţiile în care angajaţii societăţii trimişi la lucru în Finlanda nu pot fi consideraţi salariaţi delegaţi sau detaşaţi, speţei fiindu-i incidente şi dispoziţiile art.296<sup>3</sup> lit. g), art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit. a) şi art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, se reţine că Decizia de impunere nr.F-AR .../24.04.2019 emisă în baza Raportului de inspecţie fiscală nr.F-AR .../24.04.2017, cuprinde motivele de fapt şi de drept în baza cărora a fost întocmită, iar explicitarea constatărilor faptice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii ale

organelor de inspecție fiscală urmare examinării raporturilor juridice ale contestatarei.

Astfel, 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”*

iar alin.(2) al aceluiași articol stipulează că:

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

În concluzie, argumentele petentei referitoare la faptul că nu au fost respectate de către inspecția fiscală normele legale cu privire la solicitarea de documente, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Învederăm că, în considerarea dispozițiilor art. 276 alin. (4) din Noul Cod de procedură fiscală, petenta a depus mijloace de probă noi, atașate contestației, după cum urmează:

**Pentru anul 2015:**

- Contracte de munca si acte adiționale
- centralizatoare sume de plata diurne pe salariați (lunile aprilie, iunie si octombrie 2015) si ordine de deplasare pentru salariați
- diverse documente in limba Finlandeza si engleza (bonuri fiscale combustibil, e-mailuri, bilete de tren, bilete de avion, alte documente care nu se identifica ce reprezintă) pe lunile aprilie, mai, iunie, iulie, august, septembrie
- situații centralizatoare privind perioadele si locațiile de pe teritoriul Finlandei in care s-a u executat lucrări pentru diferiți clienți ai utilizatorului (T)

**Pentru anul 2016:**

- Contracte de munca si acte adiționale
- centralizatoare sume de plata diurne pe salariați (lunile aprilie, iunie, iulie si octombrie 2016) si ordine de deplasare pentru salariați
- diverse documente in limba Finlandeza si engleza (bonuri fiscale combustibil, bonuri fiscale taxi, e-mailuri , bilete de tren, bilete de avion, alte documente care nu se identifica ce reprezintă) pe lunile aprilie, mai, iulie, august, septembrie , octombrie
- situații centralizatoare privind perioadele si locațiile de pe teritoriul Finlandei in care s-a u executat lucrări pentru diferiți clienți ai utilizatorului (T)

**Pentru anul 2017**

- centralizatoare sume de plata diurne pe salariat AR (lunile aprilie, mai, octombrie si noiembrie 2017) si ordine de deplasare pentru salariat AR -un

tabel in limba finlandeza denumit de petenta ca si planificare activitati pe anul 2017 Pentru anul 2018

-centralizatoare sume de plata diurne pe salariat AR (lunile aprilie, mai, iunie, iulie, august, septembrie, octombrie si noiembrie 2017) si ordine de deplasare pentru salariat AR

Aceste mijloace de probă noi depuse de petentă în motivarea contestației au fost analizate de către organele de inspecție fiscală în baza principiului contradictorialității, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, analiza acestora, în considerarea dispozițiilor art. 113 Cod procedură fiscală, reliefând faptul că acestea nu prezintă relevanță în cauza dedusă judecării deoarece stabilirea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale aferente nu a fost o consecință a inexistenței acestor documente, ci a faptului ca sumele de bani acordate de petentă salariaților săi ca și diurne nu reprezentau în realitate diurne; pe cale de consecință chiar dacă aceste mijloace de probă ar fi fost prezentate la momentul controlului inopinat și inspecției fiscale, constatările ar fi fost aceleași, respectiv organele de inspecție fiscală ar fi procedat la retratarea prin asimilare sumele plătite de petentă sub formă de diurnă, la drepturi salariale acordate angajatorilor, având în vedere ca angajații societății trimiși la lucru în Finlanda nu pot fi considerați salariați delegați sau detașați, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.296<sup>3</sup> lit. g), art.296<sup>4</sup> alin. (1) lit. a) și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**În consecință**, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au retratat prin asimilare sumele plătite de contribuabil sub formă de diurnă, la drepturi salariale acordate angajaților, având în vedere ca angajații societății trimiși la lucru în Finlanda nu pot fi considerați salariați delegați sau detașați ai **T SRL** și au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de **xxxx 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.F-AR ...../24.04.2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR ...../24.04.2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad

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

**DECIDE**

[www.anaf.ro](http://www.anaf.ro)

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../24.04.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Arad, în baza Raportului de inspekție fiscală nr. F-AR .../24.04.2019, pentru suma totală de **xxxxx lei** reprezentând:

- **xxxxxx lei – impozit pe veniturile din salarii;**  
- **xxxx lei – contribuții sociale datorate bugetului de stat aferente veniturilor de natură salarială**, respectiv:

- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați – xxxx lei
  - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați – xxxx lei
  - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați – xxxxlei
  - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator – xxxx lei;
  - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator – xxxxx lei
  - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator – xxx lei
  - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator – xxxx lei
  - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale – xxxxx lei
  - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice – xxxxx lei.
  - contribuție asiguratorie pentru munca suplimentară - xxx lei
- prezenta decizie se comunică la:
- X SRL
  - AJFP Arad – Inspekție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.