



MINISTERUL FINANTELOR

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,

București, CP 050741

Tel.: 021.319.97.54

Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA NR. 000/03.2021

privind soluționarea contestației formulate de

X

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. **000/2020**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, prin adresa nr.**000/2020**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2020**, asupra contestației formulate de **X**, înregistrată la ONRC sub nr.**000**, având CUI **000**, prin avocat **1** potrivit împuternicirii avocațiale seria **000** din **00.00.2020**, aflată în original la dosarul cauzei.

X contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2020* emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020* de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- **000 lei** contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații.

În raport de data comunicării prin remitere sub semnătură a Deciziei de impunere nr.**000/2020** contestate, respectiv **00.00.2020**, potrivit adresei Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y** la data de **00.00.2020**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020, societatea susține următoarele:

Sub aspectul respectării principiului aplicării unitare a legislației și a egalității contribuabilului în fața impunerilor fiscale, respectiv ca o paralela între două societăți comerciale cu angajați, dintre care una este agent de muncă temporară, petenta arată următoarele:

- Un angajator, persoana juridică, efectuează către salariații proprii plăți aferente drepturilor de delegare/detașare până în limita a 2,5 indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice, sumele plătite fiind considerate de organele de inspecție fiscală ca deductibile fiscal, ce nu au fost cuprinse în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii;

- Un angajator, agent de muncă temporară, efectuează către salariații proprii plăți aferente drepturilor de delegare/detașare până în limita a 2,5 indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice, sumele plătite fiind considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal, ce au fost cuprinse în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii;

- Organele de inspecție fiscală au considerat ca agentul de muncă temporară nu este beneficiarul aceluiași tratament fiscal, deși activitatea angajaților celor două societăți exemplificate mai sus este în fapt aceeași, singura diferență fiind contractul de muncă întocmit în forme diferite, cu privire la durata și locul efectuării misiunii, învederând faptul că aceste

cheltuieli au fost efectuate de agentul de munca temporara in scopul desfășurării activității;

- S-a considerat ca salariații unui agent de munca temporara detasati in spațiul comunitar nu au nevoie de hrana, de cazare sau/si de transport, desi in mod expres acest lucru este precizat atat in Directiva nr. 96/71 CE privind detașarea transfrontaliera a lucratorilor, directiva ce reprezintă piesa centrala a legislației europene in domeniu, dispoziții care au fost transpuse in legislația română prin Legea nr.344/2006, in vigoare începând cu 01.01.2007, modificata prin OUG nr.28/2015, începând cu 30.06.2015;

- Echipa de inspecție fiscala a făcut referire la Legea nr.16/17.03.2017, care a intrat in vigoare la 60 de zile de la publicarea in Monitorul Oficial, si la HG nr.337/2017, care a intrat in vigoare la 31.05.2017. Or, perioada verificata a fost cuprinsă intre **00.00.2015 - 00.00.2017**, prin urmare societatea nu intră sub incidența Legii nr.16/2017 si nici a HG nr.337/2017.

Pe de alta parte, petenta menționează ca activitatea desfasurata de angajați a fost in beneficiul său, conform art.45 din Legea nr.53/2003, aspect pe care organele de inspecție fiscală nu l-au luat in considerare, precizând ca aceasta activitate, in urma careia s-au inregistrat venituri impozabile, nu a avut caracter economic. Argumentul principal in cadrul inspecției fiscale a fost intemeiat pe prevederile art. 6 alin. 1 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal.

Referitor la salariul minim pe economie la care se face referire, societatea menționează faptul ca pe teritoriul Suediei, membra a Comunitații Europene, nu este legiferat un salariu minim, iar aceeași situatie se regaseste si pe teritoriul Norvegiei, stat care nu este membru UE si caruia nu i se aplica prevederile adoptate la nivelul Uniunii Europene. Salariații societatii au fost detasati in perioada verificata doar la utilizatori din cele doua tari, neexistand niciun alt colaborator extern.

Pe de alta parte, societatea menționează ca a respectat atat legislația muncii cat si prevederile legale referitoare la activitatea unui agent de munca temporara.

Atat delegarea, cat si detașarea, presupun schimbarea locului de munca pentru o perioada determinată, ceea ce presupune in sarcina angajatului cheltuieli sporite si un anumit discomfort. Având in vedere faptul ca, in situatia sa, salariații sunt si rămân angajații săi, iar delegarea/detașarea se realizeaza in interesul angajatorului, petenta incasand contravaloarea contractelor incheiate cu beneficiarii străini, aceasta susține că a trebuit sa compenseze pecuniar efortul salariatilor.

In alta ordine de idei, contestatara susține că a respectat obligațiile legale in privința cuantumului diurnei acordata, acestea nefiind permanent in cuantum maxim admis.

Potrivit prevederilor Codului fiscal se considera plata salariala si va fi impozitata ca atare diurna primita in perioada de timp ce depășește 120 zile. In cazul său, societatea susține că nu au fost aplicate nici macar aceste prevederi si a fost considerată plata salariala întreaga diurna acordata, indiferent de perioada plătită fiecărui angajat.

Astfel, la nivelul perioadei de timp verificata, actul normativ care reglementează diurna pentru salariații ce desfasoara activitate in strainatate este HG nr.518/1995, dar acesta nu este de sine stătător, actul normativ având caracter de recomandare si fiind necesar sa fie corelat si cu alte prevederi legale, respectiv Codul fiscal care limiteaza cuantumul diurnei la un anumit nivel si Codul muncii care face referire la cele 120 zile cat poate dura delegarea/detașarea.

Potrivit art.44 din Codul muncii, delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile si se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile, insa acest text legal, in lipsa unei dispoziții exprese a legiuitorului, nu poate fi interpretat in sensul ca, per a contrario, delegarea nu poate depasi 120 de zile,

Pe de alta parte, dispozițiile Codului muncii reglementează raporturile de munca si nu se substituie dispozițiilor de natura fiscala, astfel ca ele nu pot constitui temei pentru stabilirea unor obligații fiscale suplimentare in sarcina angajatorului. Obligatiile fiscale sunt reglementate in exclusivitate de Codul fiscal si de legile complementare fiscale, asa cum mentioneaza si Curtea de Apel București intr-o speța similara. Codul muncii nu prevede ca diurna acordata de angajatori se transforma in venit de natura salariala pentru angajat.

Societatea susține că între ea si partenerii din Suedia si Norvegia au existat contracte de prestari servicii, iar cu fiecare angajat în parte s-au semnat contracte individuale de munca, în acestea fiind prevăzută diurna, ceea ce inseamna ca părțile au convenit si probat detașarea.

Mai mult, chiar si Curtea de Apel București a retinut ca este greșit a concluziona ca dupa depasirea perioadei de delegare de 120 zile, cheltuiala cu diurna s-ar transforma in venit salarial, invocandu-se dispozițiile H.G. nr.518/1995 privind unele drepturi si obligații ale personalului roman trimis in strainatate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Astfel, petenta afirmă că agentul economic cu capital privat poate acorda diurna peste limita prevăzută in HG nr.518/1995, actul normativ avand titlu de recomandare, dar nu obliga agenții economici la respectarea limitelor

stabilite in cuprinsul sau, iar in situatia acordarii unei diurne superioare, aceasta va fi avuta in vedere la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, petenta consideră că in cazul in care se depășește plafonul diurnei, sancțiunea fiscala nu este reconsiderarea acesteia si încadrarea in categoria veniturilor asimilate salariilor, ci impozitarea cheltuielilor efectuate cu diurna prin considerarea acestor sume ca nedeductibile fiscal, cu influenta asupra impozitului pe profit. Astfel, Codul fiscal nu condiționează perioada, ci nivelul diurnei.

Astfel, societatea susține că in mod netemeinic organele de inspecție fiscală au stabilit in sarcina sa obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe veniturile din salarii si a contributiilor sociale.

Mai mult, petenta invocă Directiva 96/71 CE, precum și OUG nr.28/2015, in vigoare din data de 30.06.2015 pana la data de 19.05.2017, data in aplicarea Legii nr.344/2015, abrogata prin Legea nr.16/2017.

Având in vedere perioada verificata, societatea mentionează ca in ceea ce privește detașarea realizata de angajatorii din Romania pe teritoriul altor state UE, nu exista o reglementare specifica, singura fiind cea a detasarii reglementata de Codul Muncii.

În continuarea contestației societatea invocă puncte de vedere ale Ministerului Muncii și ale Inspectoratului Teritorial de Muncă.

Petenta susține că în perioada 2016 – 2017 a făcut obiectul mai multor controale efectuate de Inspectoratul Teritorial de Munca Y, iar în toate procesele verbale întocmite s-a consemnat faptul ca societatea desfasoara activitate ca agent de munca temporara si are ca obiect principal de activitate cod CAEN 7820 „Activitati de contractare, pe baze temporare, a personalului” conform art.3. lit.a) din HG nr.1256/2011.

Societatea afirmă că prin Procesul verbal nr.**000/2017** organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Munca Y au constatat că societatea a plătit salariaților săi salariul brut și diurna zilnică exprimată în euro/zi (**000** euro/zi), prevăzute în contractele individuale de muncă temporară.

Totodată, petenta susține că modul de calcul al obligațiilor fiscale stabilite suplimentar este eronat, prin aplicarea in plus, fata de sumele plătite salariaților, a cotelor legale de impozite și contributii.

În aceste condiții, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod netemeinic în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale.

II. Prin Decizia de impunere nr.000/2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020 de către organele de inspecție fiscală

din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii, astfel:

Perioada verificată: **00.00.2015 - 00.00.2017**

Din documentele prezentate a rezultat ca in perioada supusa inspectiei fiscale partiale **X** a functionat ca agent de munca temporara, asa cum este definit de prevederile art. 88 alin. (3) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, activitatea de baza desfasurandu-se exclusiv in afara tarii. În acest scop operatorul economic a selectat personal in urmatoarele domenii de calificare: muncitori necalificati la demolarea cladirilor si lucrari in constructie, muncitori calificati in tamplarie, zidarie, dulgherie, mecanic auto, vopsitor auto, electrician, tinichigiu industrial, tehnician constructor, sofer, etc.

In fapt, in perioada **00.00.2015 - 00.00.2017**, **X** a incheiat contracte de munca temporara cu lucratorii temporari, ce au fost pusi la dispozitia utilizatorilor din Suedia si Norvegia, pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora din urma, pe durata misiunii de munca temporara.

De asemenea, **X** a incheiat contracte de punere la dispozitie de personal cu utilizatori din Suedia si Norvegia, in vederea punerii la dispozitie de lucratori temporari, din care enumeram:

- A** - contract **000/2015**;
- B** - contract **000/2015**;
- C** - contract **000/2015**, contract **000/2016**;
- D** - contract **000/2015**,
- E** - contract **000/2015**,
- F** - contract **000/2015**,
- G** - contract **000/2016**, contract **000/2017**;
- H** - contract **000/2016**, contract **000/2017**;
- I** - contract **000/2016**, contract **000/2017**;
- J** - contract **000/2016**,
- K** - contract **000/2016**,
- L** - contract **000/2016**,
- M** - contract **000/2016**,
- N** - contract **000/2016**,
- O** - contract **000/2016**,
- P** - contract **000/2017**,
- Q** - contract **000/2016**, contract **000/2017**,
- D** - contract **000/2015**.

În perioada **00.00.2015 - 00.00.2017**, **X** le-a acordat lucratorilor temporari pusi la dispozitia utilizatorilor din Suedia si Norvegia, următoarele sume de bani:

- suma înscrisă în statul de plată, cu precadere salariul minim pe economie din Romania (prevăzut în componența salariului înscris la Capitolul J „Salarizare” din contractele de munca temporara), reprezentând în accepțiunea furnizorului de personal salariul de bază lunar, pentru care societatea a calculat obligațiile fiscale aferente (impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, precum și contribuții sociale obligatorii), pe care le-a declarat și le-a achitat la organul fiscal teritorial. Aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului";

- diverse sume în euro, înregistrate în evidența financiar-contabilă, în contul analitic 625.02 “Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari”. Pentru aceste sume societatea verificata nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat al statului român obligații fiscale (impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii), asimilându-le “indemnizatiei de detasare” respectiv diurna.

Astfel, in perioada **00.00.2015 - 00.00.2017**, angajatii societatii verificate au beneficiat de sume nete de bani, acordate cu titlu de „indemnizatie de detasare”, in cuantum total de **000 lei**, calculate pentru zilele în care s-au aflat în afara granitelor tarii, înregistrate în contabilitate în contul 625 “Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume nu se justifica a fi încadrate la regimul de deductibilitate a cheltuielilor întrucât angajatii **X** au prestat activitate doar în afara teritoriului national, în favoarea utilizatorilor externi unde au fost pusi la dispozitie pentru activitati temporare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat ca, cheltuielile cu „indemnizatia de detasare” decontate salariatilor sunt în fapt avantaje de natura salariala, conform prevederilor art. 3 alin. (7) teza a doua din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului care stabilesc fara echivoc faptul ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.

Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului a fost transpusa prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale si prin Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Totodata, Directiva 2008/104/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 19 noiembrie 2008, consacra la art. 5 alin. (1) principiul egalitatii de tratament.

Aceasta prevedere a fost de altfel inscrisa in perioada verificata in contractele de furnizare de personal incheiate de catre X si utilizatorii din Suedia si Norvegia.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatorul economic a tratat in mod eronat punerea la dispozitie a lucratorilor temporari, cu detașarea prevăzută de art. 45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, caz în care activitatea desfășurată trebuia să fie în interesul și beneficiul societății care face detașarea, aceasta avand si dreptul de coordonare a activității salariatului.

In acest sens, edificatoare sunt prevederile legale care fac distinctia intre deplasarea si detasarea personalului angajat. Astfel, Ordinul de deplasare, se defineste, potrivit OMF nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, ca fiind un formular tipizat fara regim special (Cod 14-5-4), formular care justifica deplasarea în interes de serviciu a unei persoane, într-o alta localitate. Serveste ca:

- dispozitie catre persoana delegata sa efectueze deplasarea pe teritoriul tarii;
- document pentru decontarea cheltuielilor efectuate;
- document pentru stabilirea diferentelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de inregistrare in contabilitate.

Ordinul de deplasare (delegatie) se intocmeste pentru fiecare deplasare, de catre persoana care urmeaza a efectua deplasarea, precum si pentru justificarea avansurilor acordate in vederea procurarii de valori materiale cu plata in numerar. In cazul in care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decat avansul primit, pentru diferenta de primit de catre titularul de avans se intocmeste Dispozitie de plata catre casierie (cod 14-4-4). In cazul in care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decat avansul primit, diferenta de restituit de catre titularul de avans se depune la casierie pe baza de Dispozitie de incasare catre casierie (cod 14-4-4).

Delegarea nu poate fi asimilata detasarii si prin urmare obligatiile de plata de natura salariilor difera în cazul detasarii si delegarii.

Potrivit art. 43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicata, delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu în afara locului sau de munca.

Conform Codului muncii, art. 45, detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, în scopul executarii unor lucrari în interesul acestuia.

Conform art. 47 alin. (1) din Codul muncii, drepturile cuvenite salariatului detasat se acorda de angajatorul la care s-a dispus detasarea iar, potrivit alin. (4), numai daca angajatorul la care s-a dispus detasarea nu își îndeplineste integral si la timp toate obligatiile fata de salariatul detasat, acestea vor fi îndeplinite de angajatorul care a dispus detasarea. În cazul salariatilor detasati, angajatorul care le plateste salariul are obligatia de a declara impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale.

Astfel, in acest caz, obligatiile de natura salariala si contributiile aferente, revin angajatorului cu domiciliul fiscal în Romania. În cazul societatii **X**, angajatii nu s-au deplasat in afara tarii pentru efectuarea unor servicii si revenirea în tara. Acestia au fost angajati pentru a fi pusi efectiv la dispozitia operatorilor (utilizatorilor externi) pentru o anumita perioada de timp, exclusiv in afara Romaniei, fiind însarcinati pentru prestarea unor servicii, munca fiind prestata doar în afara teritoriului national în favoarea utilizatorilor unde au fost pusi la dispozitie pentru activitati temporare.

Potrivit contractelor de munca întocmite salariatilor temporari de catre **X** fiecare angajat cunostea de la inceputul misiunii de munca temporara, respectiv de la data încheierii contractului de munca, ca locul de desfasurare a activitatii este la beneficiari din spatiul UE, activitatea urmand a se desfasura pe teritoriul acesteia.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat că statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detasat, pe toata durata misiunii salariatul temporar beneficiaza de salariul platit de agentul de munca temporar, iar desfasurarea muncii in strainatate pe durata misiunii temporare de catre angajatii societatii **X** nu se poate incadra ca delegare sau detasare in strainatate, pe considerentul ca angajatul nu a desfasurat, nici anterior si nici ulterior activitate pentru societatea verificata, acestia fiind trimisi in afara țării la o zi dupa semnarea contractelor de munca temporara.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au constatat că activitatea desfasurata de salariatii societatii **X** nu se poate incadra ca fiind o activitate exercitata temporar, din dispozitia angajatorului, in afara locului permanent de munca, ci este singura activitate desfasurata de catre toti angajatii sai, locul de desfasurare a activitatii fiind stabilit prin contractele încheiate cu societatea beneficiara a prestarii, pe teritoriul UE.

Avand în vedere scopul si împrejurarile asa cum rezulta din contractul încheiat, locul muncii este stabilit de beneficiarul extern. Lucratorul temporar

cunoaste locul de munca, precizat în contractul individual de munca temporara, asumandu-si în deplina cunostinta de cauza desfasurarea activitatii muncii la un utilizator extern.

Desfasurarea muncii în strainatate pe durata misiunii temporare de catre un lucrator temporar nu înseamna detasare în strainatate pentru faptul ca lucratorul temporar, în prealabil nu a avut si nu a desfasurat activitate la un loc de munca apartinand de agentul de munca temporar. Mai mult, in cazul detasarii in strainatate, munca se desfasoara pentru o perioada de timp limitata în alt stat membru, iar lucratorul detasat se întoarce sau asteapta sa își reia munca în statul din care a fost detasat, dupa finalizarea muncii pentru care a fost detasat. Asadar, comparativ cu detasarea care, raportat la întreaga activitate a angajatorului de origine, are doar caracter sporadic si poate fi justificata de nevoia specifica a angajatorului care detaseaza, punerea la dispozitie de personal este efectuata în mod constant, ca activitate economica principala si în scopul obtinerii de profit si are ca scop satisfacerea unor nevoi operationale ale angajatorului utilizator.

Conform contractelor de munca temporara întocmite de catre angajator, salariatilor temporari, locul de munca al fiecaruia este la beneficiarul din UE prevazut în contractul de munca temporara si cel de punere la dispozitie, deci ferm în strainatate, eliminand posibilitatea detasarii/delegarii, care ar justifica necesitatea acordarii diurnei, numita generic de societate ca “indemnizatie de detasare”.

Organele de inspectie fiscală au constatat că nici contractele de munca temporară întocmite de catre angajator si nici alte documente financiar-contabile din evidenta contribuabilului, nu reflecta delegarea ori detasarea salariatilor cu necesitatea platii diurnei, tinand cont de faptul ca diurna, reprezinta un drept ce se cuvine unui salariat al carui loc de munca se modifica unilateral de catre angajator, printr-un act aditional la contractul individual de munca, cu ocazia delegarii sau a detasarii.

Diurna este definita la art. 5 din HG nr. 518/1995 cu modificarile si completarile ulterioare, privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis în strainatate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar si se acorda doar salariatilor detasati sau delegati. Quantumul diurnei este prevazut de HG nr. 518/1995, cu modificarile si completarile ulterioare.

La nivel comunitar, sunt incidente si prevederile Directivei 2008/104/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 19 noiembrie privind munca de agent de munca temporara, care reglementeaza munca prin agent de munca temporara si se aplica lucratorilor care au incheiat un contract de munca sau se afla intr-un raport de munca cu un asemenea agent de munca si care sunt

pusi la dispozitia unor intreprinderi utilizatoare pentru a lucra temporar sub supravegherea si conducerea lor, precum si prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 16 decembrie 2006 privind detasarea lucratorilor in cadrul furnizarilor de servicii, care prevede faptul ca se aplica intreprinderilor infiintate intr-un stat membru care in cadrul prestarii de servicii transnationale, detaseaza lucratori.

Astfel, pentru cazurile in care misiunea de munca temporara urmeaza sa se desfasoare la un utilizator dintr-un stat membru UE, acesta se realizeaza cu respectarea dispozitiilor Directivei 96/71/CE, situatie in care notiunea de detasare nu are continutul juridic al modalitatii juridice de modificare unilaterala a contractului individual de munca, motiv pentru care perioada misiunii de munca temporara nu este perioada de delegare/detasare.

In sensul acestei directive, "lucrator detasat" reprezinta un lucrator care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel in care lucreaza in mod normal.

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale enuntate rezulta ca alocatiile acordate angajatilor pusi la dispozitia utilizatorilor dintr-o tara membra a UE de catre un agent de munca temporara sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare si masa, prin salariul minim intelegandu-se salariul aplicabil pe teritoriul statului membru al Uniunii Europene in care salariatul a fost pus la dispozitie.

Avand in vedere cele mentionate, respectiv faptul ca societatea nu se incadreaza in prevederile art. 43-46 din Codul muncii, pentru a acorda diurna, sumele platite cu titlu de indemnizatie de detasare reprezinta in fapt parte a salariului și în consecinta acestea sunt impozabile.

Astfel, pe durata misiunii temporare, conform prevederilor legale, salariatul temporar beneficiaza de salariul platit de agentul de munca temporara la nivelul salariului minim din tara utilizatorului la care a fost pus la dispozitie. Agentul de munca temporara este cel care retine si vireaza toate contributiile si impozitele datorate de salariatul temporar catre bugetele statului si plateste toate contributiile datorate in conditiile legii.

Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui pe care il primeste salariatul utilizatorului, care presteaza aceeasi munca sau una similara cu cea a salariatului temporar. In masura in care utilizatorul nu are angajat un astfel de salariat, salariul primit de salariatul temporar va fi stabilit luandu-se in considerare salariul unei persoane angajate cu contract individual de munca si care presteaza aceeasi

munca sau una similara, astfel cum este stabilit prin contractul colectiv de munca aplicabil la nivelul utilizatorului, potrivit prevederilor Directivei 2008/104/CE a Parlamentului European si Consiliului.

Inspectia fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finanțelor Publice **Y** a procedat la solicitarea de informatii catre Directia Generala de Informatii Fiscale din cadrul ANAF (adresa nr. **000/2020**) si catre Inspectia Muncii (adresa nr. **000/2020**), referitoare la salariile minime in cele doua tari. In urma raspunsurilor primite (adesa nr. **000/2020**, respectiv adresa **000/2020**), organele de inspectie fiscală au constatat ca nu exista salariu minim legal, salariile fiind stabilite prin contracte colective intre partenerii sociali, angajatori si sindicate, acesta variind intre **000** sek/luna in Suedia si **000** nok (**000** nok/ora) in Norvegia.

Insasi societatea a precizat in punctul de vedere la Proiectul raportului de inspectie fiscală ca trebuia sa cunoasca informatiile cu privire la conditiile de munca si incadrarea in munca, inclusiv cu privire la elementele constitutive ale renumeratiei la care au dreptul lucratorii pusi la dispozitia societătilor din Suedia si Norvegia.

Angajatorul avea obligatia sa respecte prevederile directivelor europene privind munca transnationala, precum si prevederile Legii nr.344/2015 si a Legii nr.16/2017 si sa solicite informatii cu privire la nivelul renumeratiei acordate in Suedia si Norvegia de catre salariatii care presteaza aceeasi munca.

In concluzie, organele de inspectie fiscală au constatat că sumele incasate de catre angajatii agentului de munca temporara, au fost considerate in mod eronat neimpozabile de care agentul de munca temporara, avand in vedere ca potrivit prevederilor art. 3, alin. 7 teza a doua din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului, alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare si masa.

Totodata, din documentele puse la dispozitie de catre societate (pontaje, tabele lunare diurna), organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea a acordat in mod diferit sume catre angajati in baza pontajelor transmise de societatile suedeze si norvegiene catre **X**, cat si in mod diferit de la o luna la alta pentru acelasi salariat, in functie de numarul de ore lucrate (timpul efectiv lucrat), aspect ce a condus la concluzia ca aceste sume de bani sunt atribuite unui venit salarial pentru munca depusa in baza unei activitati dependenta stabilita intre un angajator si salariat, în baza unui contract de munca.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurna/indemnizație de detasare și încadrarea lor în categoria veniturilor de natura salarială.

Prin urmare, cu ocazia inspecției fiscale, s-a procedat la stabilirea fondului de salarii suplimentar (brut recalculat) aferent perioadei verificate, în suma de **000 lei**, aferente sumei nete de **000 lei** (an 2015: **000 lei**, an 2016: **000 lei**, an 2017: **000 lei**), cu valoarea contribuțiilor de natura salarială datorate de aceștia, utilizându-se procedeul sutei mărite, sumele achitate salariaților cu titlu de diurna fiind sume nete.

Baza impozabilă lunară suplimentară s-a stabilit în funcție de zilele și cuantumul diurnei acordate către fiecare angajat, luând în calcul deducerea personală de care au beneficiat acești salariați conform statelor de plată (deducere care se anulează parțial ca urmare a depășirii plafonului pentru care aceasta se acordă) precum și dispozițiile legale privind plafonul de 5 salarii medii brute la stabilirea bazei de calcul al CAS angajat și angajator, baza suplimentară fiind constituită astfel din diferența dintre veniturile salariale recalculat ca urmare a reconsiderării diurnelor achitate și venitul brut înscris în statele de plată.

Prin urmare, pentru perioada **00.00.2015 - 00.00.2017** au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sarcina **X** de natura contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit în suma totală de **000 lei**, reprezentând:

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

în temeiul prevederilor art.11 alin.1, art.40 alin.1 lit.a), art.55 alin.1, alin.2 lit.k), art.57, art.58, art.90, art.296³, art.296⁴, art.296⁵, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.11 alin.1, art.76 alin.2

lit.s), art.78, art.80, art.136, art.137, art.138, art.139, art.140, art.146, art.153, art. 155, art. 156, art. 157, art.158, art.168, art.184, art.185, art.186, art.187, art.188, art.192, art.193, art.194, art.195, art.201, art.202, art.204, art.207, art.209, art.210, art.211, art.212, art.214 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art.6 alin.1, art.14, art.15, art.109 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art.43, art.45, art.46, art.47, art.92 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, art.3, art.4, art.7, art.9 din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale, art.2, art.5, art. 8, art.11 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale, Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă și OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate.

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

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

În fapt, în perioada verificată, X a desfășurat activități de contractare, pe baze temporare, a personalului.

În perioada **00.00.2015 - 00.00.2017**, **X** a încheiat contracte de munca temporară cu lucrătorii temporari, ce au fost puși la dispoziția utilizatorilor din Suedia și Norvegia, pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora din urmă, pe durata misiunii de munca temporară.

De asemenea, **X** a încheiat contracte de punere la dispoziție de personal cu utilizatori din Suedia și Norvegia.

X a acordat lucrătorilor temporari puși la dispoziția utilizatorilor din Suedia și Norvegia, următoarele sume de bani:

- suma înscrisă în statul de plată, cu precădere salariul minim pe economie din România, reprezentând salariul de bază lunar, pentru care societatea a calculat obligațiile fiscale aferente, pe care le-a declarat și le-a achitat la organul fiscal teritorial. Aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului";

- diverse sume în euro, înregistrate în evidența financiar-contabilă, în contul analitic 625.02 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări". Pentru aceste sume societatea verificată nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat al statului român obligații fiscale, asimilându-le "indemnizației de detașare" respectiv diurna.

Potrivit contractelor de munca întocmite salariaților temporari de către **X** fiecare angajat cunoștea de la începutul misiunii de munca temporară, respectiv de la data încheierii contractului de munca, ca locul de desfășurare a activității este la beneficiari, activitatea urmând a se desfășura pe teritoriul acesteia.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat, pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de munca temporară, iar desfășurarea muncii în străinătate pe durata misiunii temporare de către angajații societății **X** nu se poate încadra ca delegare sau detașare în străinătate, pe considerentul că angajatul nu a desfășurat, nici anterior și nici ulterior activitate pentru societatea verificată, aceștia fiind trimiși în afara țării la o zi după semnarea contractelor de munca temporară.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.**000/2020** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020** organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y** au stabilit în sarcina contestatei contribuții sociale în sumă de **000 lei** și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei**.

În drept, pentru perioada 01.07.2015 - 31.12.2015 sunt aplicabile dispozițiile art.40 alin.(1) lit.a), art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“ART. 40 Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

ART:55

Definirea veniturilor din salarii

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

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

[...],”

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

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

Pentru perioada 01.01.2016 – 31.05.2017 sunt aplicabile prevederile art.59 alin.(1) lit.a), art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART. 59

Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

ART. 76)*

Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

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

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

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

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

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

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

(i) salariile de bază;

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

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

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

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că **X**, pe perioada supusă inspecției fiscale, a functionat ca agent de muncă temporară.

Conform Registrului național de evidență a agenților de muncă temporară autorizați, poziția 658, **X** a obținut autorizația de funcționare ca agent de muncă temporară nr.000, seria 000, în data de **00.00.2015**.

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

ART. 88

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

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

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

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

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

ART. 90

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

ART. 91

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

(2) Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă:

a) durata misiunii;

- b) caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru;*
- c) condițiile concrete de muncă;*
- d) echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze;*
- e) orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar;*
- f) valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul;*
- g) condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.*

(3) Orice clauză prin care se interzice angajarea de către utilizator a salariatului temporar după îndeplinirea misiunii este nulă.

ART. 92

(1) Salariații temporari au acces la toate serviciile și facilitățile acordate de utilizator, în aceleași condiții ca și ceilalți salariați ai acestuia.

(2) Utilizatorul este obligat să asigure salariatului temporar dotarea cu echipamente individuale de protecție și de muncă, cu excepția situației în care prin contractul de punere la dispoziție dotarea este în sarcina agentului de muncă temporară.

(3) Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui pe care îl primește salariatul utilizatorului, care prestează aceeași muncă sau una similară cu cea a salariatului temporar.

(4) În măsura în care utilizatorul nu are angajat un astfel de salariat, salariul primit de salariatul temporar va fi stabilit luându-se în considerare salariul unei persoane angajate cu contract individual de muncă și care prestează aceeași muncă sau una similară, astfel cum este stabilit prin contractul colectiv de muncă aplicabil la nivelul utilizatorului.”

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

Totodată, la art.93, art.94 și art.96 din Codul muncii, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se precizează:

ART. 93

Utilizatorul nu poate beneficia de serviciile salariatului temporar, dacă urmărește să înlocuiască astfel un salariat al său al cărui contract de muncă este suspendat ca urmare a participării la grevă.

ART. 94

(1) Contractul de muncă temporară este un contract individual de muncă ce se încheie în scris între agentul de muncă temporară și salariatul temporar, pe durata unei misiuni.

(2) În contractul de muncă temporară se precizează, în afara elementelor prevăzute la art. 17 și art. 18 alin. (1), condițiile în care urmează să se desfășoare misiunea, durata misiunii, identitatea și sediul utilizatorului, precum și cuantumul și modalitățile remunerației salariatului temporar.

ART. 96

(1) Pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară.

(2) Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară și nu poate fi mai mic decât salariul minim brut pe țară garantat în plată.

(3) Agentul de muncă temporară este cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii. (...)

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

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

“(3) Condițiile de bază de muncă și de angajare referitoare la durata timpului de lucru, munca suplimentară, repausul zilnic și săptămânal, munca de noapte, concediile și sărbătorile legale și salarizarea aplicabile salariaților temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară la un utilizator, cel puțin acelea care s-ar aplica salariaților în cazul în care aceștia ar fi fost

recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă. Toate condițiile de bază de muncă și de angajare stabilite prin legislație, regulamentul intern, contractul colectiv de muncă aplicabil, precum și prin orice alte reglementări specifice aplicabile utilizatorului sunt aplicabile în mod direct și salariaților temporari pe durata misiunii de muncă temporară.”

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

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

În cadrul acestei relatii se incheie doua contracte:

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

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

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

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

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

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

La nivel comunitar, sunt incidente și prevederile Directivei 2008/104/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 19 noiembrie 2008 privind munca de agent de muncă temporară, care reglementează munca prin agent de muncă temporară și se aplică lucrătorilor care au încheiat un contract de

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

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

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

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

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

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

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

“ART. 3

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

b) salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe

teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 4 alin. (2);

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

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

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

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

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

ART. 4

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

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

ART.7

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

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

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

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

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

e) sănătatea și securitatea în muncă;

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

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

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

Prevederi similare regăsim și la art.2, art.5 și art.6 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, în vigoare începând cu data de 21.05.2017.

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale enunțate se reține că alocațiile acordate angajaților puși la dispoziția utilizatorilor dintr-o țară membră a Uniunii Europene, a Spațiului Economic European sau a Confederației Elvețiene de către un agent de muncă temporară sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă, prin salariu minim înțelegându-se salariul aplicabil pe teritoriul statului membru al Uniunii Europene, a Spațiului Economic European sau a Confederației Elvețiene în care salariatul a fost pus la dispoziție.

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

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.

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.

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.

În concluzie, **X** avea obligația, ca agent de muncă temporară, să asigure angajaților puși la dispoziția utilizatorilor din Uniunea Europeană,

Spațiul Economic European sau din Confederația Elvețiană venituri salariale similare cu cele din statul utilizatorului, cel puțin la nivelul salariului minim din acea țară, venituri care erau supuse tuturor taxelor și contribuțiilor salariale.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestată a angajat, cu contracte de muncă temporară, personal cu diferite calificări, iar ulterior angajații au fost puși la dispoziția utilizatorilor din Suedia și Norvegia, pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora pe durata misiunii de muncă temporară.

În acest sens, **X**, în calitate de furnizor de personal, a încheiat cu clienții, în calitate de utilizatori, Contracte de punere la dispoziție.

Organul de soluționare a contestației reține că, spre exemplificare, în data **00.00.2016**, **X**, în calitate de prestator de servicii și agent de muncă temporară, a încheiat cu **B**, din Suedia, în calitate de societate utilizatoare, Contractul de punere la dispoziție, în care au fost prevăzute următoarele:

„II. Obiectul contractului

a) Obiectul contractului îl constituie punerea în mod temporar la dispoziția utilizatorului de personal calificat și/necalificat.

*b) Personalul pus la dispoziție de către agentul de muncă temporară (în speta SC **X**) va duce la indeplinire sarcinile trasate de către utilizator sub stricta supraveghere și conducere a acestuia.*

Salariatul va fi pus la dispoziția Utilizatorului în scopul înlocuirii salariatului/salariaților al cărui/căror contract de muncă este suspendat, pentru prestarea unor activități cu caracter sezonier sau în scopul prestării unor activități specializate ori ocazionale.(...)

V. Durata contractului

*Prezentul contract se încheie pentru o perioadă de 24 luni începând cu data de **00.00.2016** până în data de **00.00.2018**.*

*Durata misiunii este de 12 luni de zile care poate fi prelungită prin act adițional, de la **00.00.2016** până la **00.00.2017**.*

Misiunea temporară poate fi prelungită prin act adițional pentru o perioadă care adăugată la cea inițială nu poate depăși 36 luni.

La încetarea misiunii de muncă temporară, Utilizatorul poate încheia cu salariatul temporar un contract individual de muncă.(...)

(2) Salariatul temporar își va desfășura activitatea în

(3) Activitatea Salariatului temporar se desfășoară în condiții normale.

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

(5) (...)Salariații temporari au acces la toate serviciile și facilitățile, altele decât cele de natura materială, acordate de Utilizator, în aceleași condiții ca și ceilalți salariați ai acestuia.

(6) Salariul lunar de bază al salariaților temporari va fi de 000 RON pentru muncitori necalificați și 000 ron pentru personal calificat în construcții. Salariul lunar alocat angajaților temporari pe durata misiunii nu poate fi mai mic decât salariul minim brut pe țară garantat în plată. Salariul lunar de bază poate fi modificat conform legislației în vigoare.

Salariații temporari vor beneficia și de indemnizație de detașare de minim 35 euro/zi.

VI. Prețul contractului

Comisionul agentului de muncă temporară este de 15%.

În conformitate cu clauzele contractuale utilizatorul va plăti agentului de muncă temporară conform anexei pentru prestația efectuată de către salariatul temporar în favoarea utilizatorului.

VII. Modalitățile de plată

Societatea B se obligă să achite agentului de muncă temporară SC X prețul serviciilor astfel:

- Datele efectuării plății: 15 ale lunii următoare.
- Modalitatea de plată virament bancar în cont bancar al agentului de muncă temporară.
- **Plata transportului personalului din România până la locul de muncă.**

VIII. Obligațiile părților

a) SC X se obligă:

- Să efectueze selecția și recrutarea personalului solicitat de utilizator în acord cu cerințele acestuia cuprinse în oferta fermă;(...)
- **Să rețină și să vireze toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și să plătească pentru acesta toate contribuțiile datorate, în condițiile legii.**

B se obligă:

Să furnizeze oferta ferma care să cuprindă:

- Durata misiunii: între 1-36 luni (...)
- **Să asigure cazarea salariaților temporari**
- Să asigure aceleași servicii și facilități în aceleași condiții ca și ceilalți salariați ai acestuia.(...)
- Să achite în cuantumul, la termenele și în condițiile stabilite de părți remunerația convenită.”

Totodată, spre exemplificare, prin Contractul individual de muncă înregistrat sub nr.000/2016 în registrul general de evidență al salariaților, încheiat între X și dl. 2, s-au prevăzut următoarele:

„C. Durata contractului:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

a) determinata, de 12 luni, pe perioada cuprinsă între data de 00.00.2016 și data de 00.00.2017.

b) misiunea de muncă temporară va putea fi prelungită pentru o perioadă care adaugată la durata initiala a misiunii, nu poate conduce la depășirea unei perioade de 24 luni.

D. Locul de muncă

1. Activitatea se desfășoară la adresa: ..., din sediul social/punct de lucru/alt loc de muncă organizat al angajatorului, sau după caz, se aplică prevederile alin.2 art.D al prezentului contract.

2. În lipsa unui loc de muncă fix salariatul va desfășura activitatea astfel: la sediul societății și/sau în deplasare la șantierul beneficiarului lucrării respective, conform ordinului de detasare.(...)

H. Durata muncii

1. O normă întreaga, durata timpului de lucru fiind de 8 ore/zi, 40 ore/saptamana.

a) Repartizarea programului de lucru se face după cum urmează 09:00-17:00 (ore zi/ore noapte/inegal);

b) Programul de lucru se poate modifica în condițiile regulamentului intern/contractului colectiv de muncă aplicabil.

I. Concediul

Durata concediului anual de odihnă este de 21 zile lucratoare, în raport cu durata muncii (normă întreaga).(…)

J. Salarizare

1. Salariul de bază lunar brut: 000 lei (inclusiv sporul legal de vechime în munca 5%).

2. Indemnizația de detașare cuprinsă între 000 – 000 euro/zi.

3. Alte elemente constitutive:(…)

c) alte adaosuri: diurna pentru deplasare conform legislației în vigoare.”

Din analiza Contractului de punere la dispoziție, încheiat în data de **00.00.2016**, se reține că **X**, în calitate de prestator de servicii și agent de muncă temporară, s-a obligat să plătească salariaților temporari puși la dispoziția societății **B**, din Suedia, un salariu de bază de **000 lei**, pentru muncitorii necalificați, și de **000 lei**, pentru personalul calificat în construcții, precum și o „indemnizație de detașare” de minim **000 euro/zi**. Totodată, **X** s-a obligat să rețină și să vireze toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și să plătească pentru acesta toate contribuțiile datorate, în condițiile legii.

De asemenea, potrivit Contractului individual de muncă înregistrat sub nr.**000/2016**, încheiat între **X** și dl. **2**, se reține că pe întreaga durată a

desfășurării raporturilor de muncă temporară aceasta și-a desfășurat activitatea la societatea **B**, din Suedia.

Totodată, potrivit contractului de muncă temporară, se reține că dl. **2** a fost remunerat cu un salariu de bază lunar brut în sumă de **000 lei**, precum și o "diurnă pentru deplasare" cuprinsă între **000-000** euro/zi.

De asemenea, potrivit pontajelor anexate la dosarul cauzei, se reține că pe întreaga durată a desfășurării raporturilor de muncă temporară la societatea **B**, din Suedia, dl. **2** a fost pontat cu câte 8 ore/zi, în concediu de odihnă sau în concediu fără plată.

Mai mult, societatea **B**, din Suedia, s-a obligat să asigure transportul personalului din România până la locul de muncă, precum și cazarea acestuia.

Or, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în perioada verificată salariații temporari au beneficiat de următoarele sume de bani:

- un salariu de baza lunar, pentru care **X** a calculat obligatiile fiscale aferente reprezentând impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale, pe care le-a declarat si le-a achitat la organul fiscal teritorial;

- o suma, in euro, cu titlu de „diurne”, pentru care **X** nu a calculat, retinut si platit impozit pe salarii și contributi in niciunul dintre state și pe care a inregistrat-o în contul contabil 625 "*Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari*" pe baza pontajelor comunicate de Utilizator.

Astfel, potrivit contractului de muncă temporară, statelor de plată și pontajelor întocmite de societatea **X**, se reține că pe perioada derulării contractului de muncă temporară, respectiv **00.00.2016 – 00.00.2017**, dl. **2** a beneficiat de un venit net din salarii în sumă de **000 lei** și un venit net din „diurne” în sumă de **000 lei**.

Având în vedere că societatea a înregistrat sumele acordate în euro salariaților temporari puși la dispoziția utilizatorilor din străinătate în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari*" și a achitat acestora diurnă, luând în considerare scopul și împrejurările în care intervine detașarea sau delegarea, indemnizația de detașare sau de delegare nu se cuvine și nu se poate acorda în cazul muncii prin agent de munca temporară din următoarele considerente:

Potrivit Codului muncii, delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă, dar obligatiile de natura salarială și contributiile aferente sunt în sarcina angajatorului.

Astfel, salariatul delegat spre deosebire de salariatul aflat sub incidența contractului de muncă temporară, pe perioada delegării exercită pentru același angajator lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă, în timp ce, în cazul salariatului temporar se stabilește expres prin contractul de muncă temporară ca locul de muncă este la utilizatorii străini, unde prestează o muncă specifică din dispoziția acestora, în contractele de muncă încheiate fiind specificat că activitatea se va desfășura pe Uniunii Europene.

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

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, se reține că statutul salariatului temporar, nu este acela de salariat delegat sau detașat, pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporar, iar desfasurarea muncii în străinătate pe durata misiunii temporare de către angajații societății **X** nu se poate încadra ca delegare sau detașare în străinătate, pe considerentul că angajatul nu a desfasurat, nici anterior și nici ulterior activitate pentru contestatoare, aceștia fiind trimisi în străinătate la câteva zile după semnarea contractelor de muncă temporară.

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

Mai mult, potrivit contractelor de muncă întocmite salariaților temporari de către **X**, fiecare angajat cunoștea de la începutul misiunii de muncă temporară, respectiv de la data încheierii contractului de muncă, că locul de desfășurare a activității era la beneficiarul din străinătate, activitatea urmând a se desfășura pe teritoriul țării unde se afla beneficiarul sau pe teritoriul țărilor în care acesta își desfășura activitatea.

Astfel, se reține că angajații contestatei **X**, neavând un loc de muncă permanent în România, nu pot beneficia de indemnizația de delegare/detașare întrucât aceștia nu s-au aflat în realitate în situația de a fi delegați de la locul lor de muncă din țară în străinătate, aceștia prestand activitatea pentru care au fost angajați doar în străinătate, fiind puși la dispoziția utilizatorilor, iar dacă ar fi fost delegați/detașați ar fi trebuit ca la reîntoarcerea în țară angajații să își reia activitatea, activitate pe care contestatarea nu o desfășoară și nici nu a desfășurat-o de la înființare, fiind agent de muncă temporară în baza autorizației de funcționare emisă de Ministerul Muncii, Solidarității Sociale și Familiei.

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 din

Codul Muncii referitoare la delegare și detașare, și, în consecință, veniturile obținute cu titlu de "diurnă" se cuprind în baza lunară de calcul a impozitului pe salarii și asimilate salariilor.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au procedat la asimilarea sumelor acordate cu titlu de "diurnă" ca venituri de natură salarială, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.296³ lit.g), art.296⁴ alin. (1) lit.a) și art.296¹⁸ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 296³

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. 296⁴

Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ 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. 296¹⁸*

Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296³ 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 și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1), care precizează că:

ART:137

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

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

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

ART. 155*)

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

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

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

ART.185

Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj

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

ART.193

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

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

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

ART.202

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

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

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

ART.209

Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, obligați la plata contribuției sunt persoanele fizice și juridice, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările

ulterioare, ce pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 220¹

Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă Contribuabilii obligați la plata contribuției asiguratorii pentru muncă sunt, după caz: a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte; (...)"

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, se reține că sumele acordate personalului temporar pus la dispoziția utilizatorilor sub denumirea de "diurne" sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, pe baza pontajelor întocmite de beneficiari în funcție de numărul de zile lucrate și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale aferente pentru perioada **00.00.2015 - 00.00.2017**.

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

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

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

S-a reținut corect că, sumele plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate cu titlu de diurnă, bonusuri și cheltuieli de deplasare, nu sunt de

natura indemnizațiilor de delegare/detașare, fiind în mod expres legate de desfășurarea obiectului societății verificate și anume prestare de servicii de menaj, activități gospodărești către persoane fizice străine, nefiind vorba de o activitate temporară, ci de singura activitate desfășurată de toți angajații recurenței, așa încât nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.43 și art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.”

Incidente speței sunt și reținerile din Decizia nr.824/R/17.12.2020, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș:

„În fapt, în baza probelor administrate în cauză, rezultă că angajații reclamantului nu își desfășurau în mod obișnuit activitatea în România, astfel cum rezultă din împrejurarea că, imediat după încheierea contractului de muncă, aceștia au fost trimiși să muncească în Germania.

De altfel, reclamantul recurent nu a precizat niciodată că acești angajați temporari ar fi desfășurat activitatea obișnuită în România și apoi erau delegați sau detașați în altă țară.

Astfel, instanța de fond a constatat că locul obișnuit de muncă al angajaților reclamantului a fost în Germania, și nu în România, la sediul angajatorului. Pe cale de consecință, nu este îndeplinită condiția caracterului temporar al prestării activității în alt loc/țara, decât cei/cea în care lucrează în mod normal, la care face referire instituția detașării, respectiv a detașării transnaționale. Chiar dacă angajații reclamantului se deplasau din România în Germania pentru a-și desfășura activitatea pe o perioadă limitată, nu este suficient pentru a se reține existența detașării transnaționale, aceasta presupunând și ca lucrătorii societății să muncească în mod obișnuit pe teritoriul României.

Raportat la concluzia că angajații reclamantului nu desfășurau temporar activitate în Germania, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, ca agenți de muncă temporară, în mod nelegal sumele acordate acestora au fost calificate și tratate fiscal de către societate ca diurnă externă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urmă fiind supuse impozitării și luării în calcul la plata contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii, conform art. 76 alin. 2 lit. s) și art. 139 - 140.”

De asemenea, potrivit reținerilor din Hotărârea nr.708/25.09.2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Oradea:

„Raportat la concluzia că angajații recurenței nu desfășurau temporar activitate în Italia, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, în mod nelegal sumele acordate acestora de către recurentă au fost calificate și

tratate fiscal ca diurnă externă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urmă fiind supuse impozitării (...).”

Incidente speței sunt și reținerile din Hotărârea nr.867/R/2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș:

„Cei 24 de angajați ai intimatei au desfășurat activitate numai în Italia, astfel că delegarea lor nu a avut caracter temporar și indemnizația acordată salariaților nu reprezintă diurnă ci o remunerare a muncii prestate în străinătate. Ca urmare, în mod corect organul fiscal a constatat că diurna acordată celor 24 de salariați ai intimatei reprezintă un venit asimilat salariului, având același regim juridic, motiv pentru care intimata avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pentru perioada în litigiu.(...)”

În consecință, Curtea constată că în mod corect a procedat organul de control la recalificarea diurnelor plătite salariaților ca venituri salariale, față de faptul că munca prestată de aceștia în Italia a avut caracter permanent și față de prevederile art.3 lit.b) din Legea nr.344/2006, situație în care actele administrative atacate sunt legale (...)”

Referitor la afirmația societății referitoare la faptul că indemnizațiile primite de salariați pe perioada delegării și detasării în alta localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, sunt limitate la de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin Hotărârea a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice și nu sunt incluse în veniturile salariale, nu sunt impozabile și nici nu constituie baza de calcul pentru contribuțiile de asigurări sociale obligatorii, cu excepția părții care depășește acest plafon, acesta nu este aplicabil contestatarii întrucât, așa cum s-a precizat în conținutul deciziei de soluționare, societatea pune la dispoziția utilizatorilor lucrători temporari pentru o perioadă temporară, agentul de muncă neîncadrându-se în prevederile Codului muncii privind delegarea astfel încât salariații să primească diurnă limitată la de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin Hotărârea a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia „societățile beneficiare ale contractelor încheiate de noi se află pe teritoriul Suediei, țara care nu are reglementat un salariu minim pe economie, respectiv Norvegiei, țara careia nu îi pot fi opuse prevederi legale adoptate la nivelul Uniunii Europene”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- potrivit prevederilor legale citate în cuprinsul prezentei decizii, salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

pe care îl primește salariatul utilizatorului, care prestează aceeași muncă sau una similară cu cea a salariatului temporar. 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, potrivit prevederilor Directivei 2008/104/CE a Parlamentului European și Consiliului, conform careia: "*Capitolul II Condiții de muncă și angajare, Subtitlul Principiul egalității de tratament, art. 5, alin. (1): condițiile de bază de angajare și de muncă aplicabile lucrătorilor temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară în cadrul unei întreprinderi utilizatoare, cel puțin acelea care s-ar aplica lucrătorilor în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați de întreprinderea utilizatoare respectivă pentru a ocupa același loc de muncă*".

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y au procedat la solicitarea de informații către Direcția Generală de Informații Fiscale din cadrul ANAF (adresa nr. 000/2020) și către Inspecția Muncii (adresa nr. 000/2020), referitoare la salariile minime din cele două țări. În urma răspunsurilor primite (adresa nr. 000/2020 și respectiv adresa 000/2020), a rezultat faptul că nu există salariu minim legal, salariile fiind stabilite prin contracte colective între partenerii sociali, angajatori și sindicate, acestea variind între 000 sek/lună în Suedia și 000 nok (000 nok/oră) în Norvegia.

De asemenea, Ministerul Muncii a publicat pe site-ul: https://mmuncii.ro/j33/images/Documente/Munca/MobilitateaForteiDeMunca/2017_Ghid_Suedia.pdf, „Ghidul lucrătorului român în Regatul Suediei” pentru societățile care desfășoară activitate ca agent de muncă temporară, care precizează următoarele: "...7. *Cum este reglementată salarizarea? În legislația suedeză a muncii nu există stipulat un salariu minim pe economie. Prin contractele colective de muncă de la nivel de sector se stabilesc salarii minime sectoriale. De asemenea, se pot stabili prevederi pecuniare suplimentare cum ar fi acordarea unor beneficii pentru hrană și locuință în plus față de salariul stipulat. În cadrul contractelor colective de muncă salariile sunt stabilite în funcție de încadrările profesionale și categoriile de personal. Salariul mediu brut în sectorul privat înregistrat în anul 2015 este de 43.800 SEK (cca 4.500 euro) pe lună în timp ce în sectorul public, angajații administrației publice centrale câștigă în medie 35.200 SEK (cca 3.600 euro) pe lună.*

...III. *Informații despre libera circulație a lucrătorilor din, spre și între statele membre ... Legislația suedeză se aplică tuturor lucrătorilor angajați de către*

agenți economici suedezi, indiferent de naționalitatea acestora. În cazul lucrătorilor detașați se aplică prevederile conținute în contractele colective de muncă de sector sau de întreprindere cu privire la plata orelor suplimentare, programul de lucru, concediu, plata concediilor de boală sau a salariului minim stipulat etc., în aceeași măsură ca pentru lucrătorii angajați. "

De asemenea, "Broșura lucratori detasati in Suedia (emisa si tradusa in limba romana de Swedish Work Environment Authority-Stockholm, Sweden/ Autoritatea Mediului de Muncă din Suedia) precizeaza: **"Drepturile dvs. la muncă ca lucrător detașat: Când lucrează în Suedia, străinii au aceleași drepturi si obligații ca rezidenții permanenți.** Indiferent de forma de angajare sau de condiția, naționalitatea sau etnicitatea lucrătorului, fiecare are același drept la un loc de muncă sigur si sănătos. Un lucrător detașat este o persoană care este trimisă în altă țară de către angajatorul său pentru a lucra pe o perioadă limitată. Un lucrător detașat este acoperit de anumite prevederi ale legii si acordurilor colective de muncă suedeze în timpul perioadei de angajare a acestuia/acesteia în Suedia. Domeniile acoperite de drepturile lucrătorilor detasati sunt: mediul de muncă, salariile minime si concediul plătit si reglementările referitoare la orele de lucru, discriminarea la locul de muncă si concediul patern/matern. Cu privire la impozitele si ajutoarele sociale, există reglementări diferite pentru lucrătorii străini, în funcție de situația lor."

Salariile acordate pentru salariații temporari au fost sub nivelul renumeratiei corespunzătoare din țările respective, astfel ca societatea reclamanta a încălcat prevederile din Directiva 2008/104/CE privind munca prin agent de munca temporara, respectiv art. 5 alin. (1) potrivit caruia: *"condițiile de baza de angajare si de munca aplicabila lucratorilor temporari, pe durata misiunii de munca temporara in cadrul unei întreprinderi utilizatoare, cel puțin acelea care s-ar aplica lucratorilor in cazul in care aceștia ar fi recrutati direct de 'întreprinderea utilizatoare respectiva pentru a ocupa același loc de munca."*

Contrar susținerii contestatarei potrivit careia Norvegiei nu ii pot fi impuse prevederi legale adoptate la nivelul Uniunii Europene, se reține ca Norvegia este membra a Spațiului Economic European, iar conform prevederile legale de la art. 4 alin (2) din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale:

"ART. 4 (2) 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.”

- Însăși contestatara invocă un punct de vedere al Inspecției Muncii potrivit căruia „2.16. *Sunt statele membre obligate să declare care este nivelul remunerației la care au dreptul lucrătorii detașați pe teritoriul acestora? Nu, statele membre gazdă nu au această obligație conform Directivei 2014/67/UE, dar au obligația să ofere informații cu privire la condițiile de muncă și încadrarea în muncă, inclusiv cu privire la elementele constitutive ale remunerației la care au dreptul lucrătorii detașați pe teritoriul lor. Rămâne însă responsabilitatea angajatorului să stabilească în fiecare caz cu cât trebuie să fie plătit un lucrător, în baza acestor informații.”*

Prin urmare, **X** avea obligația să respecte prevederile directivelor europene privind munca transnațională, precum și prevederile Legii nr.344/2006 și ale Legii nr.16/2017, și să solicite informații cu privire la nivelul remunerației acordate salariaților care prestează aceeași muncă în Suedia și Norvegia.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia „*sub aspectul respectării principiului aplicării unitare a legislației și a egalității contribuabilului în fața impunerilor fiscale, ca o paralela între două societăți comerciale cu angajați, dintre care una este agent de munca temporară*” sunt relevante reținerile din Decizia nr.824/R/17.12.2020, definitivă, a Curții de Apel Târgu Mureș:

*„În ceea ce privește **discriminarea pe care o invocă recurentul, raportat la angajații obișnuiți**, aceasta nu se verifică în prezenta cauză. Motivul pentru care în prezenta speță diurna nu poate beneficia de scutire la plata impozitului și a contribuțiilor sociale nu este legată de caracterul de agent de muncă temporar, astfel cum consideră recurentul, ci de împrejurarea că angajatul nu și-a desfășurat activitatea obișnuită pe teritoriul României, după care să fie delegat sau detașat pe teritoriul unei alte țări, ci și-a desfășurat activitatea exclusiv pe teritoriu unei alte țări. Or, cum s-a aratat mai sus, în acest caz nu se mai pune problema compensării inconvenientelor legate de scoaterea salariatului din mediul obișnuit de lucru și deplasarea acestuia pe teritoriul altei țări. Dimpotrivă, salariatul își începe direct activitatea în străinătate, este în cunoștință de cauză cu privire la acest aspect și alege în mod liber să-și desfășoare activitatea în aceste condiții, drept urmare diurna nu-și mai verifică scopul pentru care a fost instituită. Salariatul poate negocia bineînțeles anumite avantaje care să compenseze relocarea temporară în altă țară și angajatorul poate accepta plata acestora,*

dar aceste sume de bani trebuie să urmeze regimul comun al drepturilor salariale și nu regimul special al diurnei pentru delegare sau detașare.

Din acest punct de vedere instanța subliniază împrejurarea că din punct de vedere al regimului fiscal al diurnei nu trebuie făcută distincție între un agent de muncă temporar și o persoană încadrată cu contract de muncă obișnuit și nici nu apare că în speță organul fiscal a aplicat un regim discriminatoriu pentru cele două categorii de lucrători. Deductibilitatea fiscală în cazul reclamantului recurent ar fi fost permisă doar dacă agenții de muncă temporară își desfășurau activitatea pe teritoriul României și ar fi fost trimiși, prin modalitatea delegării sau detașării, să efectueze activități specifice acestor instituții în altă țară.”

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia Inspectoratul Teritorial de Muncă a confirmat faptul că societatea desfasoara activitate de agent de munca temporara și că sumele acordate reprezintă salariu brut exprimat in lei, cu respectarea salariului minim brut pe tara si diurna zilnica exprimata in euro/zi, așa cum reiese din procesele verbale de control, se reține că obiectivele vizate în aceste acte de control au vizat respectarea prevederilor Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, HG nr. 500/2011 privind transmiterea registrul general de evidență al salariaților, HG nr.1256/2011, HG nr.448/2006, etc. Prin urmare, se reține că organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă au verificat contractele individuale de muncă ale salariaților, foi colective de prezență, registrul general de evidență al salariaților și regulamentul intern. Însăși inspectorii din cadrul ITM au precizat in cadrul actelor de control incheiate ca nu dețin competența in verificarea respectării drepturilor salariaților detasati de pe teritoriul României.

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

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia modul de calcul al impozitelor si contribuțiilor stabilite suplimentar este eronat, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea fondului de salarii suplimentar (brut recalculat), in suma de **000 lei** (aferent sumei nete de **000 lei**, acordată salariaților sub forma de „indemnizatii de detasare”) cu valoarea

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

contribuțiilor de natura salariala datorate de salariaților, utilizându-se procedeul sutei mărite.

Baza impozabila lunara suplimentara s-a stabilit in functie de zilele si cuantumul diurnei acordate catre fiecare angajat, luând in calcul deducerea personala de care au beneficiat acesti salariați, conform statelor de plata, (deducere care se anuleaza partial ca urmare a depasirii plafonului pentru care aceasta se acorda), precum si dispozitiile legale privind plafonul de 5 salarii medii brute avută în vedere la stabilirea bazei de calcul al CAS angajat si angajator, baza suplimentara fiind constituita astfel din diferenta dintre veniturile salariale recalculat ca urmare a reconsiderarii diurnelor achitate si venitul brut in scris in statele de plata.

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

"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 si 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 economice 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 si din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

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.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2020** pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei**, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **000 lei**, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de **000 lei**, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **000 lei**, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **000 lei**, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de **000 lei**, contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **000 lei**, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de **000 lei**, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **000 lei** și contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de **000 lei**.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2020** emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

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

DIRECTOR GENERAL