



Directia Generală de
Soluționare
Contestațiilor



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

DECIZIA nr. / .2020
privind soluționarea contestației formulate de
X din B,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de AJFP, prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2019, cu privire la contestația formulată de **x**.

x contestă Decizia de impunere nr. 000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, în ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând:

- ▶ impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați 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 de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei.

Totodată, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019.

De asemenea, prin contestația formulată, societatea precizează că înțelege să conteste și obligațiile fiscale accesorii ce urmează a fi calculate, aferente sumelor mai susmenționate.

Contestația a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice , la data de 25.09.2019, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei, fiind înregistrată sub nr.000, în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, față de data de 05.09.2019, data afișării Anunțului nr.000/.2019 privind încheierea actului administrativ fiscal, la **x**, respectiv a actului administrativ fiscal contestat, atât la sediul organului fiscal cât și pe pagina de Internet a Ministerului Finanțelor Publice, conform Procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate nr.000/.2019, anexat în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **x** din București.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. **000/.2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , **x** susține următoarele:

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia nu ar fi îndeplinite condițiile pentru detașare/delegare, nefiind îndeplinite condițiile de formă și fond, Codul muncii nu prevede *ad validitatem* sau *ad probationem* o anumită formă a detașării, neprevăzând vreo sancțiune cu consecințe directe asupra prezentei spețe. Potrivit Directivei 2014/67/UE art.4 alin.4, detașarea poate fi dedusă din interpretarea stării de fapt, chiar și în absența unor condiții ce trebuiau îndeplinite.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia nu s-ar fi dovedit că sumele plătite angajaților reprezintă decontări dovedite cu documente justificative ale unor cheltuieli de transport, cazare și masă, astfel că trebuie incluse în categoria veniturilor din salarii, în raportul de inspecție fiscală echipa de inspecție fiscală redă situația lui M R în ianuarie 2017, potrivit căreia în cadrul facturii prezentate se regăsesc defalcat indemnizația de masă și indemnizația de cazare 000 euro.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia nu ar fi vorba de detașare în cazul contractului de muncă temporară, societatea susține că acest contract nu exclude posibilitatea detașării, iar detașarea este posibilă și în cazul unui contract de muncă temporară cu precizarea că dispozițiile codului muncii nu prevăd în cazul detașării o formă anume de încheiere a actului. Art. 5 alin.2 lit.c) din Legea nr.16/2017 reglementează și statuează chiar o astfel de situație în care un agent de muncă temporară pune la dispoziție un salariat unui utilizator care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru altul decât România.

Totodată, Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului în cadrul art.1 - Domeniul de aplicare - alin.3 lit.c) reglementează chiar situația unei întreprinderi cu încadrare în muncă temporară sau întreprindere care a pus la dispoziție un lucrător, permițând detașarea într-o

astfel de situație. Astfel, contrar celor constatate în raportul de inspecție fiscală, detașarea este posibilă și în cazul muncii temporare sau al unei întreprinderi care a pus la dispoziție un lucrător. De asemenea, societatea susține că nu s-a analizat nici paragraful 19 din preambulul directivei mai susmenționate care amintește de o situație similară celei dezbătute în speță. Chiar prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că persoana detașată a beneficiat de indemnizație de detașare în sumă totală de 000 lei pentru luna mai 2017. Acea persoană a fost detașată și avea nevoie de cazare, hrană și transport, astfel că orice susținere privind asimilarea acestei sume cu drepturile salariale și impozitarea ca și salariu contravine stării de fapt, interpretarea organelor de inspecție fiscală fiind una restrictivă și care contravine atât normelor legale interne, cât și Directivelor CE citate chiar în raportul de inspecție fiscale.

Societatea solicită constatarea nulității actului administrativ fiscal contestat, din perspectiva art. 49 alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală.

Mai mult, contestatara susține că în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală citează sincopat din interpretarea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cazul C-396/13, omițându-se a se cita detalierea Curții care este aplicabilă speței de față, în sensul că în această cauză s-a reținut că suportarea de către ESA a cheltuielilor legate de cazarea lucrătorilor în cauză, precum și împrejurarea că le oferă acestora tichete de masă cu titlu de compensație pentru costul vieții suportat în mod efectiv de lucrătorii în discuție ca urmare a detașării lor nu pot constitui elemente ale salariului minim.

Referitor la susținerea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia angajarea în vederea detașării nu este posibilă, **X** susține că este infirmată de Decizia nr. 181/13.12.2000 privind interpretarea Regulamentului (CEE) nr. 1408/71 al Consiliului cu privire la legislația aplicabilă lucrătorilor detașați și lucrătorilor care desfășoară activități independente pe o perioadă determinată în afara statului competent, în care la art.3 alin.(1) lit.b) se detaliază chiar situația angajării în vederea detașării.

Având în vedere considerentele de mai sus, **X** apreciază că în mod greșit organele de inspecție fiscală au tratat prin asimilare sumele plătite ca și diurnă ca fiind drepturi salariale, în baza art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015, solicitând admiterea contestației.

De asemenea, prin contestația formulată, societatea precizează că înțelege să conteste și obligațiile fiscale accesorii ce urmează a fi calculate, aferente sumelor stabilite prin decizia de impunere mai susmenționată.

II.A) Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2019, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, au constatat următoarele:

X a încheiat cu diverși utilizatori de muncă temporară din F, contracte de prestări servicii, denumite în mod generic „Contract de punere la dispoziție”, în temeiul cărora societatea a pus la dispoziția partenerilor externi din F personal calificat și necalificat, precum: ajutor dulgher, dulgher, rigipsar, zidar finisor, fașadier, instalator, faianțar, manipulator mărfuri, ajutor bucătar, etc.

În cadrul contractelor mai susmenționate au fost stipulate aspecte, precum:

- datele de identificare a salariatului, calificarea;
- statutul juridic fiscal (țara de rezidență fiscală și statutul de asigurat);
- locația din F unde se va presta munca;
- durata misiunii;
- perioada de probă;
- salariul lunar de bază, indemnizația de detașare, și alte drepturi specifice detașării (8,9 euro sau masă/zi lucrată);
- o sumă forfetară de 000 euro incluzând salariul interimarului, contribuții sociale, contribuții patronale, alocații de detașare, taxe și alte cheltuieli, comisionul agenției de muncă temporară.

Astfel, echipa de inspecție fiscală redă, cu titlu de exemplificare, contractul de punere la dispoziție nr.000/.2017, încheiat cu S, persoană juridică rezidentă în F, având ca obiect punerea la dispoziție a salariatului RN cu locul prestării serviciilor în F, perioada misiunii 03.2017 - 12.2017, salariul lunar și indemnizație de detașare fără titlu de rambursare, cheltuieli în sumă de 000 euro/brut, stabilite în baza mediei orare specifice detașării.

Contravaloarea serviciilor de punere la dispoziție au fost facturate lunar, la sfârșitul lunii în care s-a prestat serviciul.

Astfel, organele de inspecție fiscală menționează, cu titlu de exemplificare, factura nr.000 din data de 05.2017, în valoare totală de 000 euro, reprezentând contravaloarea punerii la dispoziția utilizatorului francez S a trei salariați, dintre care și R N, mai susmenționat, pentru care au fost tarifate 149,5 ore cu 00 euro și 1,5 ore cu 00 euro, iar pentru cele 19 zile lucrate s-a calculat o indemnizație de hrană în valoare de 000 euro și 000 euro tarif forfetar.

Conform statului de plată întocmit pentru luna mai 2017, organele de inspecție fiscală au constatat că R N a beneficiat de următoarele drepturi salariale: salariu brut în sumă de 000 lei și salariu net în sumă de 000 lei.

Din analiza evidenței contabile prezentată de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru luna mai 2017 salariatul a beneficiat de indemnizație de detașare în sumă totală de 000 lei, plătită în două tranșe, la data de 05.2017, respectiv 05.2017.

De asemenea, din datele și informațiile disponibile în cauză, organele de inspecție fiscală au mai constatat că personalul trimis în străinătate de către X nu a desfășurat activitate în România în calitate de angajat al contestatarei, acesta fiind trimis pentru prestarea de servicii solicitată de utilizatorul extern, la locațiile specifice în contractele de punere la dispoziție, imediat sau la foarte scurt timp după momentul angajării.

Cu privire la modalitatea de acordare și de calcul a diurnei acordate salariaților temporari care prestează servicii pentru diferite societăți utilizatoare din F, organele de inspecție fiscală au constatat, din datele existente la nivelul evidenței financiar-contabile verificate, faptul că periodic utilizatorii francezi întocmesc în limba franceză pontaje nominale cu specificarea următoarelor aspecte: perioada de referință, zilele de lucru, orele efectiv lucrate, număr total de zile de lucru și număr total de ore lucrate.

Din datele și informațiile disponibile a reieșit faptul că societatea nu a întocmit (și implicit nu deține) documente pentru justificarea necesității deplasării sau delegării, respectiv nu s-au întocmit Ordinul de deplasare (delegație) - cod 14-5-4, reglementat de Ordinul MFP nr.3512/2008, respectiv Ordinul nr.2.634 din 2015 (în vigoare din 01.01.2016) privind documentele financiar-contabile.

Cu privire la modalitatea de acoperire a cheltuielilor de transport, de cazare și de hrană, incidente în cazul salariaților aflați în misiune pe teritoriul Franței, organele de inspecție fiscală, conform notei explicative nr. 000/06.2019, au constatat că beneficiarul (utilizatorul) asigură masa, iar transportul internațional sau local este asigurat de asemenea de utilizator, direct sau indirect, prin intermediul **X** Cazarea personalului trimis în F este asigurat tot de **X**, care efectuează contravaloarea serviciilor de cazare direct către proprietarii imobilelor închiriate sau prin intermediarul E, care închiriază și cazează salariații X.

Legat de problematica noțiunilor de detașare sau delegare, organele de inspecție fiscală au constatat că obligațiile angajatorilor în cele două situații prezintă diferențe majore, respectiv Codul muncii definește detașarea la art.45 stabilind că 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. Așadar, regula este ca angajatorul care l-a detașat pe salariat nu poate să îi plătească acestuia salariul pe durata detașării, contractul individual de muncă fiind suspendat. În cazul delegării, societatea angajatoare este cea care delegă salariații pentru exercitarea temporară a unor lucrări în afara locului său de muncă, obligațiile de natură salarială și contribuțiile aferente fiind în sarcina angajatului.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că diurna reprezintă un drept ce se cuvine unui salariat al cărui loc de muncă se modifică unilateral de către angajator, printr-un act adițional la contractul individual de muncă, cu ocazia delegării.

Or, urmare verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță, desfășurarea muncii în străinătate de către angajații societății verificate nu se poate încadra ca delegare sau detașare în străinătate, pe considerentul că angajații pentru care s-au acordat diurne nu au desfășurat, nici anterior și nici ulterior activitate pentru societatea **X** pe teritoriul național, aceștia fiind puși la dispoziția utilizatorilor, trimiși în F la data sau la câteva zile după semnarea contractelor de muncă temporară.

Astfel, s-a constatat că 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 că locul de muncă este la utilizatorul intracomunitar unde prestează o muncă specifică, din dispoziția acestuia.

Ca urmare a celor prezentate, pentru justificarea acordării diurnei, locul de muncă al salariatului trebuie modificat prin delegare.

În cazul de față, organele de inspecție fiscală au constatat că 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 contracte de muncă și actele adiționale ale acestora, pe teritoriul intracomunitar.

Potrivit clauzelor stipulate în contractele de muncă temporară, respectiv cele de punere la dispoziție, locul prestării muncii este la locul de rezidență a beneficiarului din F, nefiind astfel întrunite condițiile de formă și de fond pentru a opera instituția detașării/delegării.

Mai mult, organele de inspecție fiscală precizează că nu au fost identificate documente financiar-contabile care să reflecte delegarea ori detașarea salariaților temporari sau necesitatea plății diurnei pentru aceștia.

Astfel, întrucât în cauză fiecare angajat cunoaște de la începutul angajării locul de desfășurare a activității și își asumă obligațiile menționate în contractul de muncă temporară, nu sunt întrunite condițiile art.42-46 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, referitoare la delegare și detașare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în privința legislației aplicabile în materie, la nivel european, regulile privind detașarea transnațională a lucrătorilor în interiorul Uniunii Europene și drepturile de care beneficiază aceștia pe durata detașării, inclusiv legislația aplicabilă relațiilor de muncă, sunt reglementate prin Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale, fiind aplicabilă atât statelor membre ale Uniunii Europene, cât și statelor membre ale Spațiului Economic European. Această directivă a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și ulterior prin Legea nr.16/17.03.2017.

Astfel, conform legislației de drept comun aplicabilă în materia muncii transfrontaliere, expusă mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că, și în situația în care s-ar considera că angajații societății sunt detașați din România pe teritoriul altui stat membru, art.3 alin.(1) lit.c) din Directiva 96/71/CE din 1996 prevede că lucrătorilor detașați trebuie să li se garanteze de către societate cel puțin salariul minim prevăzut de practica statului gazdă. În sensul acestei directive, noțiunea de salariu minim este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul.

Urmare verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele zilnice primite de salariații puși la dispoziție pe teritoriul intracomunitar pentru zilele în care aceștia s-au aflat la dispoziția utilizatorului nu erau menite să acopere unele cheltuieli specifice delegării (masă, cazare, transport), ci erau destinate pentru a compensa inconvenientul creat prin prezența în străinătate, situație ce nu poate fi justificată prin incidența prevederilor art.55 alin.(2) din vechiul Cod fiscal, respectiv art.76 din noul Cod fiscal, coroborate cu prevederile H.G. nr.518/1995, întrucât lipsesc condițiile de bază de aplicabilitate: caracterul ocazional, excepțional a misiunilor, respectiv caracterul substitutiv a sumelor primite (prin faptul că angajatorul în loc să acopere în mod direct unele cheltuieli direct legate de deplasare asigură o sumă forfetară pentru acoperirea acestora).

Organele de inspecție fiscală menționează că diurna, în limitele prevăzute de HG nr.518/1995, nu e impozabilă decât în condițiile în care se acordă pentru delegare/detașare națională prevăzută de art.43-46 din Codul muncii sau pentru delegare transnațională prevăzută în Legea nr.344/2006 actualizată și Legea nr.16/2017.

Or, în speță, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt respectate prevederile menționate mai sus, întrucât delegarea reprezintă efectuarea unor lucrări temporare în afara locului obișnuit de muncă, iar detașarea reprezintă schimbarea temporară a locului de muncă, iar la societatea verificată persoanele au lucrat în mod exclusiv în străinătate.

În susținerea celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au invocat Decizia civilă nr.000 din 15 octombrie 2012, pronunțată de Curtea de Apel, Decizia 000/R din 05.2017, pronunțată de Tribunalul M, Secția Contencios

Administrativ și Fiscal, Decizia nr.000/R/2019 pronunțată de Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a Curții de Apel B.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 07.2015-12.2015 sunt aplicabile prevederile art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru perioada .01.2016 - 02.2019 sunt aplicabile prevederile art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în baza cărora 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, 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.

Prin urmare, în baza prevederilor art.7 și 14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare (diurnă), ca venituri de natura salarială/asimilate salariilor, având drept consecință fiscală stabilirea de obligații de plată suplimentară constând în impozit pe venit din salarii în sumă de 000 lei.

Având în vedere că sumele acordate angajaților reprezintă venituri de natură salarială, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății și contribuții sociale în suma totală de 000 lei, în conformitate cu dispozițiile art.296², art.296³ lit.g), art.296⁴, și art.296¹⁸ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.138 lit.a), art.139, art.186 lit.a), art.188, art.204, art.156 lit.b), art.157, art.194, art.211 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

II.B) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând **dobânzi și penalități de întârziere nr. 1131359/21.10.2019**, organele fiscale din cadrul Administrației **Sector 2 a Finanțelor Publice** au calculat în sarcina contestatarii obligații fiscale accesorii, în temeiul art. 98 lit. c) și art. 173 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei**.

Documentul prin care s-a individualizat obligația de plată principală, pentru care au fost calculate aceste accesorii, este Decizia de impunere nr.000/.2019, anexată în copie la dosarul cauzei.

II.C) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 000/.2019, organele fiscale din cadrul Administrației **Finanțelor Publice** au calculat în sarcina contestatarii obligații fiscale accesorii, în temeiul art. 98 lit. c) și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizia de impunere, în sumă de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare.

Documentul prin care s-a individualizat obligația de plată principală, pentru care au fost calculate aceste accesorii, este Decizia de impunere nr.000/2019, anexată în copie la dosarul cauzei.

II.D) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând **dobânzi și penalități de întârziere nr. 1.2020**, organele fiscale din cadrul Administrației **Finanțelor Publice** au calculat în sarcina contestatarei obligații fiscale accesorii, în temeiul art. 98 lit. c) și art. 173 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei**.

Documentul prin care s-a individualizat obligația de plată principală, pentru care au fost calculate aceste accesorii, este Decizia de impunere nr.000/2019, anexată în copie la dosarul cauzei.

II.E) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 000/2020, organele fiscale din cadrul Administrației **Finanțelor Publice** au calculat în sarcina contestatarei obligații fiscale accesorii, în temeiul art. 98 lit. c) și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizia de impunere, în sumă de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare.

Documentul prin care s-a individualizat obligația de plată principală, pentru care au fost calculate aceste accesorii, este Decizia de impunere nr. 000/.2019, anexată în copie la dosarul cauzei.

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

A. În ceea ce privește Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/.2019

Referitor la suma de 000 lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei și contribuții sociale în sumă de 000 lei, astfel cum au fost prezentate în preambulul prezentei decizii**, cauza supusă soluționării este dacă X datorează aceste obligații fiscale aferente sumelor acordate cu titlu de "diurne", în condițiile în care acestea au fost **acordate angajaților cu contract de muncă temporară pentru munca prestată în străinătate, în funcție de numărul de zile lucrate ca urmare a punerii la dispoziția utilizatorilor străini**.

În fapt, în perioada verificată, respectiv 07.2015 - 02.2019, **X**, având ca activitate principală cod CAEN 7820 „Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului”, a angajat personal cu contracte temporare de muncă pentru diferite calificări, personal care a fost pus la dispoziția utilizatorilor din F pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora pe durata misiunii de munca temporară, conform contractelor de punere la dispoziție de forță de muncă pe perioadă determinată.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada februarie 2017 - septembrie 2018, societatea a acordat salariaților următoarele sume de bani:

► suma înscrisă în statul de plată, în principal salariul minim pe economie din România, prevăzut în contractele de muncă, reprezentând salariul de bază lunar, pentru care calculează obligațiile fiscale aferente (impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii), acestea fiind înregistrate în evidența contabilă și declarate la organul fiscal;

► diverse sume în Euro sau lei, acordate salariaților sub titlu de diurnă, societatea înregistrând în evidența contabilă, în perioada respectivă, în analiticul contului 625 „Cheltuieli cu deplasări, delegări și detașări” - ulterior fiind refacturate clienților, suma totală de 000 lei reprezentând contravaloarea diurnelor de delegare achitate angajaților cu contracte de muncă temporară în F, în aceeași perioadă, fără a le asimila veniturilor din salarii și fără a constitui, evidenția, declara și vira obligațiile bugetare aferente acestora, asimilându-le diurnei externe.

Cu privire la modalitatea de acoperire a cheltuielilor de transport (atât pe plan internațional cât și pe plan local), de cazare și de hrană incidente în cazul salariaților aflați în misiune pe teritoriul Franței, potrivit Notei explicative nr.000/.2019, dată de reprezentantul societății, beneficiarul (utilizatorul) asigură masa, iar transportul internațional sau local este asigurat de asemenea de utilizator direct sau indirect, prin intermediul X Cazarea personalului trimis în F este asigurat de X, care efectuează contravaloarea serviciilor de cazare direct către proprietarii imobilelor închiriate sau prin intermediul E care închiriază și cazează salariații X.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, coroborat cu art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal (aplicabil începând cu 01.01.2016), au retransformat prin asimilare sumele plătite de societate sub formă de diurnă, ca fiind drepturi salariale acordate angajaților, având în vedere că angajații societății trimiși la muncă în F nu pot fi considerați salariați delegați sau detașați.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea sumelor acordate cu titlu de diurnă, ca venituri de natura salarială/asimilate salariilor, fapt pentru care au stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei.

Întrucât sumele acordate angajaților reprezintă venituri de natură salarială, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății și contribuții sociale în suma totală de 000 lei, în conformitate cu dispozițiile art.296², art.296³ lit.g), art.296⁴, și art.296¹⁸ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.138 lit.a), art.139, art.186 lit.a), art.188, art.204, art.156 lit.b), art.157, art.194, art.211 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în perioada .07.2015 - 12.2015, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, unde se precizează:

“Definirea veniturilor din salarii

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

sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) 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”.

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, ca recompensă a muncii lor.

Prevederi similare se regăsesc și la art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016 – 28.02.2019.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- salariile de bază;

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

Prevederi similare se regăsesc și la pct.12 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2016 – 28.02.2019.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că , pe perioada supusă inspecției fiscale a funcționat ca agent de muncă temporară, având ca activitate principală cod CAEN 7820 „Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului”.

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.”

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

”ART. 93

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

ART. 94

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

(2) În contractul de muncă temporară se precizează, în afara elementelor prevăzute la art. 17 și art. 18 alin. (1), condițiile în care urmează să se

desfășoare misiunea, durata misiunii, identitatea și sediul utilizatorului, precum și cuantumul și modalitățile remunerației salariatului temporar.

ART. 96

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

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

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

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

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

Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că munca prin agent de muncă temporară este definită ca fiind 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.

Așadar, munca prin agent de muncă temporară implică o relație triunghiulară ce se crează între angajat, angajator și utilizator.

În cadrul acestei relații se încheie două contracte:

► contractul de muncă temporară încheiat între agentul de muncă temporară și salariat;

► contractul de punere la dispoziție încheiat între agentul de muncă temporară și utilizator.

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

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

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

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

La nivel comunitar, sunt incidente și prevederile Directivei 2008/104/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 19 noiembrie 2008 privind munca

de agent de muncă temporară, care reglementează munca prin agent de muncă temporară și se aplică lucrătorilor care au încheiat un contract de muncă sau se află într-un raport de muncă cu un asemenea agent de muncă și care sunt puși la dispoziția unor întreprinderi utilizatoare pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea lor, precum și prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 2006 privind detașarea lucrătorilor în cadrul furnizării 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.

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

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

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

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

Dispozițiile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestărilor de servicii transnaționale au fost modificate și completate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28/2015, 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 copiii și tineri;

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

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

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale enunțate se reține că alocațiile acordate angajaților puși la dispoziția utilizatorilor dintr-o țară membră a Uniunii Europene 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 în care salariatul a fost pus la dispoziție.

Astfel, se reține că pe toată durata misiunii temporare, conform prevederilor legale, salariatul temporar beneficiază de salariul plătit 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.

În concluzie, X are obligația, ca agent de muncă temporară, să asigure angajaților puși la dispoziția utilizatorilor din F, venituri salariale similare cu cele din statul utilizatorului, cel puțin la nivelul salariului minim din această țară, venituri care sunt supuse tuturor taxelor și contribuțiilor salariale.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că X a încheiat cu diverși utilizatori de muncă temporară din F, contracte de prestări servicii, denumite în mod generic „Contract de punere la dispoziție”, în temeiul cărora a pus la dispoziția partenerilor externi din F personal calificat și necalificat, precum: ajutor dulgher, dulgher, rigipsar, zidar finisor, fațadier, instalator, faianțar, manipulator mărfuri, ajutor bucătar, etc.

În cadrul contractelor mai susmenționate au fost stipulate aspecte, precum:

- datele de identificare a salariatului, calificarea;
- statutul juridic fiscal (țara de rezidență fiscală și statutul de asigurat);
- locația din F unde se va presta munca;
- durata misiunii;
- perioada de probă;
- salariul lunar de bază, indemnizația de detașare, și alte drepturi specifice detașării (000 euro sau masă/zi lucrată);
- o sumă forfetară de 000 euro incluzând salariul interimarului, contribuții sociale, contribuții patronale, alocații de detașare, taxe și alte cheltuieli, comisionul agenției de muncă temporară.

Spre exemplificare, în contractul de punere la dispoziție nr.000/15.03.2017, încheiat cu S, persoană juridică rezidentă în F, având ca obiect punerea la dispoziție a salariatului R N, cu locul prestării serviciilor în F, perioada misiunii 23.03.2017 - 22.12.2017, salariul lunar și indemnizație de detașare fără titlu de rambursare cheltuieli în sumă de 000 euro/brut în baza mediei orare specifice detașării.

Totodată, se reține că în ceea ce privește contravaloarea serviciilor de punere la dispoziție, acestea au fost facturate lunar, la sfârșitul lunii în care s-a prestat serviciul.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține, cu titlu de exemplificare, factura nr.000 din data de 05.2017, în valoare totală de 000 euro, reprezentând contravaloarea punerii la dispoziția utilizatorului francez S a trei salariați, dintre care și R N, mai susmenționat, pentru care au fost tarifate 149,5 ore cu 00 euro și 1,5 ore cu 00 euro, iar pentru cele 19 zile lucrate s-a calculat 000 euro, reprezentând indemnizație de hrană și 000 euro tarif forfetar.

Conform statului de plată întocmit pentru luna mai 2017, se reține că R N a beneficiat de următoarele drepturi salariale: salariu brut în sumă de 000 lei și salariu net în sumă de 000 lei. Totodată, conform evidenței contabile prezentată de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru

luna mai 2017 salariatul a beneficiat de indemnizație de detașare în sumă totală de 000 lei, plătită în două tranșe, la data de 05.2017, respectiv 05.2017.

În ceea ce privește raportul juridic de muncă între contestatară și salariații trimiși în misiune transfrontalieră, se reține că acesta este guvernat de două acte juridice, respectiv contractul individual de muncă și contractul individual de muncă temporară.

Astfel, cu titlu de exemplificare, organul de soluționare a contestației reține contractele încheiate cu M R care a desfășurat muncă transfrontalieră la A cu sediul social în F, astfel cum au fost analizate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, respectiv:

► Contractul cadru - contractul individual de muncă (denumit în continuare „CIM”) s-a încheiat cu nr.000/2017 pentru perioadă nedeterminată, începând cu data de 10.01.2017, cu încadrarea în funcția de muncitor necalificat (cod COR 931301), durata muncii fiind cu fracțiune de normă de 4 ore și salariul de bază lunar brut de 000 lei, care se plătește într-o singură tranșă la data de 25 a fiecărei luni.

► După două zile, respectiv în data de 01.2017, a fost încheiat Contractul individual de muncă temporară cu nr.000, pentru perioadă determinată de 23 luni (.01.2017 - 12.2018), cu posibilitatea prelungirii. Locația stipulată pentru desfășurarea activității figurează la A, la sediul social F, în șantierele utilizatorului și la dispoziția acestuia. Conform contractului, durata muncii salariatului temporar este de normă întreagă iar durata timpului de lucru este de 8 ore/zi de luni până vineri. Referitor la salarizarea muncii, în contract este stipulat un salariu de bază brut de 000 lei plus diurnă zilnică negociată în euro.

Astfel, se reține că personalul trimis în străinătate de către X nu a desfășurat activitate în România în calitate de angajat al contestatarei, acesta fiind trimis pentru prestarea de servicii solicitată de utilizatorul extern, la locațiile specifice în contractele de punere la dispoziție, imediat sau la foarte scurt timp după momentul angajării.

Cu privire la modalitatea de acordare și de calcul a diurnei acordate salariaților temporari care prestează servicii pentru diferite societăți utilizatoare din F, din documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul că periodic utilizatorii f întocmesc în limba f pontaje nominale cu specificarea următoarelor aspecte: perioada de referință, zilele de lucru, orele efectiv lucrate, număr total de zile de lucru și număr total de ore lucrate.

În baza pontajelor transmise, societatea întocmește lunar factură fiscală cu specificarea distinctă, pentru fiecare angajat în parte, a contravalorii orelor lucrate cu tarif 1 și 2, numărul de zile pentru care s-a calculat indemnizația de masă și indemnizația de cazare, după caz. În alte cazuri, societatea aplică un tarif unic pe numărul de ore prestate.

Astfel, cu titlu de exemplificare, organul de soluționare a contestației reține următoarele cazuri punctuale:

► În cursul lunii ianuarie 2017, M R, având funcția de muncitor necalificat, a prestat muncă transfrontalieră în beneficiul utilizatorului A, cu sediul în F, un număr de 11 zile, pe fiecare zi fiind pontat cu 9 ore; factura fiscală a fost emisă la data de 01.2017 cu următoarele sume: valoarea totală pentru salariatul în cauză de 000 euro, care se împarte astfel: 000 euro cu tarif 1 (000 euro înmulțit cu 93 ore lucrate), 000 euro cu tarif 2 (000 euro înmulțit cu 6 or elucrate), 000 euro reprezentând indemnizația de masă (000 euro înmulțit cu 11 zile lucrate) și 000 euro reprezentând indemnizația de cazare;

► În cursul lunii iunie 2017, V M, având funcția de muncitor necalificat, a prestat muncă transfrontalieră în beneficiul Utilizatorului C, cu sediul în F, respectiv un număr de 23 zile cu 242,42 ore pontate în total, factura fiscală fiind emisă la data de 06.2017, cu următoarele sume: valoarea totală pentru salariatul în cauză de 000 euro, fără specificarea altor informații privind structura sumelor facturate.

În ceea ce privește metoda de contabilizare a cheltuielilor de natura indemnizațiilor, se reține faptul că lipsesc documentele justificative care stau la baza înregistrării în debitul contului 542 „Avansuri de trezorerie” și concomitent în creditul contului 5124 „Conturi la bănci în valută”, iar ulterior, în aval, în debitul contului 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”.

Prin urmare, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestată a angajat personal cu contracte temporare de muncă, având diferite calificări, care au fost puși la dispoziția utilizatorilor din F, pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora pe durata misiunii de muncă temporară.

De asemenea, conform contractelor de muncă temporară, X a informat angajații cu privire la moneda în care vor fi plătite drepturile salariale și modalitățile de plată și la țara în care urmează să își desfășoare activitatea, locul desfășurării activității fiind cel de la momentul încheierii contractului, respectiv F.

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

► suma înscrisă în statul de plată, în principal salariul minim pe economie din România, prevăzut în contractele de muncă, reprezentând salariul de bază lunar, pentru care societatea a calculat obligațiile fiscale aferente, acestea fiind înregistrate în evidența contabilă și declarate la organul fiscal;

► diverse sume în euro sau în lei, acordate salariaților sub formă de diurnă, înregistrate în evidența contabilă în analiticul contului 625 „Cheltuieli cu deplasări, delegări și detașări”, ulterior refacturate clienților.

Aceste sume nu au fost asimilate veniturilor din salarii, iar societatea nu a constituit, evidențiat, declarat și virat obligațiile bugetare aferente.

Având în vedere că societatea a înregistrat sumele acordate în euro salariaților temporari puși la dispoziția utilizatorilor din F în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” și nu a întocmit pentru salariați ordine de deplasare în străinătate, se reține că X a tratat în mod eronat punerea la dispoziție a lucrătorilor temporari, ca fiind delegarea/detașarea prevăzută de art.43-46 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, se reține că statutul salariatului temporar, nu este acela de salariat delegat sau detașat, pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporar, iar 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 contestatoare, aceștia fiind trimiși în F, la câteva zile după semnarea contractelor de muncă temporară.

Mai mult, societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuielile cu angajații, respectiv cheltuieli salariale și diurne care sunt refacturate către beneficiarii prestărilor de servicii, societăți cu domiciliul fiscal în țările membre UE cu care contestatara a încheiat diverse contracte depunere la dispoziție de forță de muncă.

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

Ca urmare a celor prezentate, pentru justificarea acordării diurnei, locul de muncă al salariatului trebuie modificat prin delegare.

În cazul de față, organele de inspecție fiscală au constatat că 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 contracte de muncă și actele adiționale ale acestora, pe teritoriul intracomunitar.

Potrivit contractelor de muncă întocmite salariaților temporari de către **X**, locul de muncă al fiecărui angajat, este la beneficiarul intracomunitar, activitatea urmând a se desfășura pe teritoriul intracomunitar, eliminând posibilitatea detașării/delegării, care ar justifica necesitatea acordării diurnei.

Întrucât în cauză, fiecare angajat cunoaște de la începutul angajării locul de desfășurare a activității și își adună obligațiile menționate în contractul de muncă temporară, nu sunt întrunite condițiile art.42-46 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, referitoare la delegare și detașare.

În acest sens este și Decizia nr.000/R/05.2017 pronunțată de Tribunalul M într-o cauză asemănătoare, în care instanța a arătat în motivare că angajații recurente nu au dreptul la acordarea indemnizației de delegare/detașare întrucât nu sunt întrunite condițiile art.43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare. Chiar și în situația în care s-ar considera că angajații recurente au fost detașați, relevante sunt dispozițiile art.3 alin.7 teza a II-a din Directiva nr.96/71/CC, potrivit cărora alocațiile specifice detașării 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. Instanța a observat că nu s-a dovedit faptul că sumele plătite angajaților cu contract de muncă temporară ce au desfășurat activitatea în exterior reprezintă decontări, dovedite cu documente justificative ale unor cheltuieli de transport, cazare și masă, astfel că sunt incluse în categoria veniturilor din salarii.

Or, cu privire la modalitatea de acoperire a cheltuielilor de transport (atât pe plan internațional cât și pe plan local), de cazare și de hrană incidente în cazul salariaților aflați în misiune pe teritoriul Franței, societatea a specificat în cadrul Notei explicative nr.000/2019, la întrebarea nr.2, faptul că beneficiarul (utilizatorul) asigură masa, iar transportul internațional sau local este asigurat de asemenea de utilizator direct sau indirect, prin intermediul **X**. Cazarea personalului trimis în **F** este asigurat de **X**, care efectuează contravaloarea serviciilor de cazare direct către proprietarii imobilelor închiriate sau prin intermediul **E** care închiriază și cazează salariații **X**.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că **X** a acordat angajaților sume de bani sub forma indemnizațiilor de deplasare în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerație primită de salariați pentru munca prestată în străinătate, sume pe care ulterior le-a recuperat de la beneficiarii externi în baza refacturării lor.

În același sens este și Decizia nr.000/R/2019, anexată în copie la dosarul cauzei, prin care ICCJ, într-o speță similară, a reținut că:

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

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

În sensul dispoz.art.3 lit.b) din Lg.344/2006, prin ”salariat detașat de pe teritoriul României” se înțelege salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art.4 alin.(2).

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

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

Având în vedere cele menționate mai sus, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina X impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei și contribuții sociale în sumă de 000 lei.

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

”La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”, coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

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

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

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

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

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au reconsiderat sumele acordate cu titlul de indemnizație de delgare și le-au reîncadrat în categoria veniturilor de natură salarială, speței îi sunt incidente și prevederile art.296³ lit.g) și art.296⁴ alin.(1) lit.a) 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. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;(...)”

Prevederi similare se regăsesc și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a) prevede:

”Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare al contestației reține că sumele acordate de către X angajaților cu titlu de indemnizație de delegare sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, cu atât mai mult cu cât aceste sume au fost variabile și nu fixe, diferite de la un angajat la altul, motiv pentru care reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, astfel că societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat impozit pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor și contribuții sociale pentru perioada .07.2015 - .02.2019.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. 000/09.2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale într-o speță similară în care se precizează că: *"sumele primite de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296⁴ lit.o) și art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii"*.

Această opinie a avut la bază și adresa nr.000RG/ 000DJCLM/09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârștnice, în care s-a precizat că: *"indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare"*.

Argumentul societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat faptul că societatea nu deține și nu a întocmit documente pentru justificarea necesității deplasării/delegării angajatului, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației, societatea nu a prezentat astfel de documente din care să rezulte delegarea/detașarea angajaților.

Referitor la argumentul societății potrivit căreia *"nulitatea se impune a fi constatată din perspectiva art.49 alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală, în sensul în care organul fiscal a fost în eroare și nu a întreprins suficiente cercetări pentru a concluziona asupra faptului că sumele acelea au fost efectiv achitate salariaților pentru cazare, masă și transport putând fi audiați aceștia, sau putându-se lua declarații pe propria răspundere acestora sau persoanelor fizice din F unde au fost cazați"*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că societatea nu a depus în susținerea celor afirmate documente justificative prevăzute de lege, respectiv ordine de delegare, deconturi de cheltuieli (pentru deplasări externe) prevăzute de Ordinul nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, documente de transport, etc.

În ceea ce privește invocarea de către societate a cauzei C-396/13 în sensul că indemnizațiile acordate au caracterul de compensare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât indemnizația a fost cuantificată de utilizator în funcție de volumul muncii prestată de salariat (numărul de zile efectiv lucrate).

Mai mult, în cauza C-396/13, Eiektrobudowa Spólka Akcyjna (denumită în continuare „ESA”) era o societate cu sediul în Polonia care își desfășura activitatea în domeniul energiei electrice și avea o sucursală în Finlanda, și nu un agent de muncă temporară.

În cauza mai susmenționată, ESA și-a detașat proprii angajați pentru a-și desfășura activitatea tot în cadrul societății, la sucursala Finlanda.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele acordate salariaților temporari puși la dispoziția utilizatorilor din F de către X în calitate de agent de muncă temporară și au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de **000** lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale aferente, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Decizia de impunere nr.000/08.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/08.2019.

B. În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/10.2019 și Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/10.2019, precum și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/01.2020 și Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/01.2020, emise de Administrația Finanțelor Publice:

Referitor la suma de **000** lei reprezentând:

► Dobânzi în sumă de 000 lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/10.2019 și penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei stabilite prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/10.2019;

► Dobânzi în sumă de 000 lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/01.2020 și penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei stabilite prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/01.2020.

pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere în sumă de **000** lei, contestată, se reține că în speță documentul prin care s-a individualizat suma de plată este Decizia de impunere nr.000/08.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, iar întrucât, așa cum s-a reținut la pct.A din prezenta decizie, în ceea ce privește obligații fiscale în sumă totală de **000** lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale aferente, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 și a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019, precum și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020 și a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2020**, în ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei, aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale aferente în sumă totală de 000 lei stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2019.

C. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la **X**, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr.F-CV 000/2019 prin care au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de **000** lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale aferente.

De asemenea, întrucât în urma inspecției fiscale efectuate, pentru perioada februarie 2017 - septembrie 2018, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare (diurnă), ca venituri de natura salarială/asimilate salariilor, având în vedere că angajații societății trimiși la muncă în F nu pot fi considerați salariați delegați sau detașați, organele de inspecție fiscală au emis și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019, prin care au dispus societății următoarele:

„Măsura nr. 1:

3.1.1. Denumirea măsurii 1: Se lasă ca măsură rectificarea declarației 112 pentru perioada februarie 2017 - septembrie 2018 ca urmare a retratării a diurnelor acordate, ca drepturi salariale”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ Art.272

Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;
- c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);
- d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor.

(3) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este competentă să soluționeze contestațiile formulate de marii contribuabili ce au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;
- c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);
- d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

(4) Contestațiile formulate de contribuabilii nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent ce au ca obiect creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei se soluționează de structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice/Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili competentă pentru administrarea creanțelor respectivului contribuabil nerezident.

(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;
- c) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F.”

Potrivit acestor prevederi legale, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F și structurile de soluționare a contestațiilor constituite la nivel regional au competență de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în urma inspecției fiscale desfășurate la **X**, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale aferente, fapt pentru care a fost emisă decizia de impunere contestată.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019, organele de inspecție fiscală au dispus ca societatea să rectifice declarația 112 pentru perioada februarie 2017 - septembrie 2018, ca urmare a retratării a diurnelor acordate, ca drepturi salariale.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice nu s-a stabilit în sarcina **X** măsuri de diminuare a pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

În consecință, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă, spre competență soluționare organului fiscal emitent, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice

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

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X** împotriva Decizia de impunere nr.000/.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , în ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând:

- ▶ impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- ▶ contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați 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 de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- ▶ contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 și a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019, precum și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020 și a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/.2020, emise de organele fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice, în ceea ce privește suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei, aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale aferente în sumă totală de 000 lei stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2019.

3) Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind contestația formulată de **X** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019 și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Administrației Județene a Finanțelor Publice, în calitate de organ fiscal competent de soluționare.

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

DIRECTOR GENERAL,